

**Audience publique du 18 mars 2020**

Recours formé par la société anonyme ... SA, ...,  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 41540 du rôle et déposée le 3 août 2018 au greffe du tribunal administratif par la société en commandite simple ALLEN & OVERY SCS, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats de Luxembourg, établie et ayant son siège social au L-1855 Luxembourg, 33, avenue J.F. Kennedy et immatriculée au Registre de Commerce et des Sociétés de Luxembourg sous le numéro B.178.291, représentée par Maître Patrick MISCHO, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats de Luxembourg, au nom de la société anonyme ... SA, établie et ayant son siège social à L-..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, enregistrée au Registre de Commerce et des Sociétés de Luxembourg sous le numéro ... tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes rendue le 4 mai 2018, portant rejet d'une réclamation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux des années 2011 et 2012, tous émis à son encontre en date du 20 décembre 2017 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 17 décembre 2018 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 16 janvier 2019 par la société en commandite simple ALLEN & OVERY SCS, préqualifiée, représentée par Maître Patrick MISCHO, préqualifié, au nom de la société anonyme ... SA, également préqualifiée ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 15 février 2019 ;

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

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jean SCHAFFNER, pour la société en commandite simple ALLEN & OVERY SCS, et Monsieur le délégué du gouvernement Eric PRALONG en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 18 septembre 2019.

---

Suite au dépôt de ses déclarations fiscales pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal des années 2011 et 2012 en date des 3 mai, respectivement 23 décembre 2013, la société anonyme ... SA, ci-après désignée par « la société

... », fit l'objet d'une vérification de ses livres et documents comptables des années d'imposition 2011 à 2014 sur base des paragraphes 162 (9), 193 et 206 (1) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégée « AO », vérification ayant donné lieu à l'établissement d'un projet de rapport de la part du service de révision de l'administration des Contributions directes lui communiqué le 10 octobre 2017 et l'invitant à présenter ses remarques ou objections par rapport au projet jusqu'au 31 octobre 2017 .

Suite au courrier du 15 novembre 2017 de son litismandataire, à travers lequel la société ... prit position sur les points soulevés par ledit projet de rapport, le service de révision dressa le 22 novembre 2017 son rapport final.

Le 20 décembre 2017, le bureau d'imposition sociétés ... de l'administration des Contributions directes émit des bulletins de l'impôt commercial communal et de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2011 et 2012 à l'égard de la société ... en indiquant sur ces derniers bulletins : « [...] *Distribution cachée de bénéfice, voir explications sur le bulletin de la retenue sur les revenus de capitaux [...] Rectification suivant le rapport du 22.11.2017 du Service de Révision* ». Le même jour, le bureau d'imposition émit encore les bulletins de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux des années 2011 et 2012, en y indiquant que l'imposition diffère des déclarations aux motifs suivants : « *DCB suivant le rapport du 22.11.2017 du Service de Revision* ».

Par courrier de son litismandataire du 16 mars 2018, la société ... fit introduire une réclamation à l'encontre des bulletins d'impôts précités pour les années 2011 et 2012 auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur ».

Par une décision du 4 mai 2018, référencée sous le numéro ..., le directeur rejeta comme non fondée ladite réclamation en les termes suivants :

« [...] *Vu la requête introduite le 16 mars 2018 par Me Jean Schaffner, de la société en commandite simple Allen & Overy, au nom de la société anonyme ..., avec siège social à L-..., pour réclamer contre les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des collectivités, contre les bulletins rectificatifs de la base d'assiette de l'impôt commercial communal, et finalement contre les bulletins de la retenue sur revenus de capitaux des années 2011 et 2012, tous émis le 20 décembre 2017 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu le rapport dressé en date du 22 novembre 2017 par le réviseur du Service de révision de l'Administration des contributions directes, se tirant sur la période du 1<sup>er</sup> janvier 2011 au 31 décembre 2014, les années d'imposition en cause étant toutefois seulement 2011 et 2012 ;*

*Vu les §§ 102, 107, 228, 238, 254, alinéa 2 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant que si l'introduction de plusieurs instances par une seule et même requête n'est incompatible, en l'espèce, ni avec le secret fiscal, ni avec les règles de compétence et de procédure, elle ne dispense pas d'examiner chaque acte attaqué en lui-même et selon ses propres mérites et ne saurait imposer une jonction qu'il est loisible au directeur des contributions de prononcer lorsque les instances lui paraissent suffisamment connexes ; qu'il n'y a pas lieu de la refuser en la forme ;*

*Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 AO) dans les formes (§ 249 AO) et délai (§ 228 AO) de la loi, qu'elles sont partant recevables ;*

*Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir admis dans son chef des distributions cachées de bénéfiques au sens de l'article 164, alinéa 3 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) détectées à force du contrôle approfondi des livres et pièces comptables par le réviseur du Service de révision, ayant abouti à des majorations sensibles de son revenu imposable ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du réclamant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;*

*qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;*

*qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;*

*En ce qui concerne, aux termes du placet, « la procédure et (...) la recevabilité de la réclamation »*

*Considérant, toujours aux termes du placet, que la réclamante argue que « le Bureau ne peut pas non plus procéder à sa propre interprétation du modèle économique d'un contribuable, en faisant abstraction de la réalité, de la comptabilité et de la documentation juridique », de sorte que « le Bureau n'a donc en fait pas respecté le principe du contradictoire, tel que prévu à l'article 205 (3) AO. Par conséquent, les Bulletins doivent être annulés pour vice de procédure » ;*

*Considérant d'une manière tout à fait générale tout comme dès lors à titre de réplique aux énonciations de la réclamante, que le § 205, alinéa 3 AO (et non pas l'article 205, alinéa 3 AO) constitue une application du principe général du droit incombant à tout contribuable d'être entendu par le bureau d'imposition (« Recht auf Gehör »), dont le but est d'asseoir correctement l'obligation fiscale du contribuable compte tenu de sa situation patrimoniale ;*

*Considérant que la lettre adressée au contribuable dans le cadre de cette procédure constitue une invitation à ce dernier de faire part au bureau d'imposition de ses observations éventuelles quant aux divergences notables que le bureau d'imposition envisage d'entreprendre, et ne constitue pas de décision exécutoire concernant ses droits et obligations ;*

*Considérant qu'en l'espèce, il n'y a pas eu de violation du principe du contradictoire ancré dans le § 205, alinéa 3 AO, vu que la réclamante admet elle-même qu'« en l'espèce, ... a effectivement été en mesure de présenter ses observations par voie écrite » ;*

*Considérant que s'y oppose toutefois qu'elle énonce dans la foulée que « le principe du contradictoire s'est [cependant] clairement limité à ce point », étant donné que « le Bureau n'a aucunement pris en compte les observations et explications données dans le Courrier, en dépit des informations qui ont été fournies » ; qu'elle reproche encore au bureau d'avoir mené son instruction de manière fortement unilatérale, i.e. « en se basant sur les explications d'individus qui sont en litige avec ... et dont les explications ne sont pas fondées en faits, comme celles de Monsieur ... » ;*

*Considérant que le bureau n'a cependant nullement mené son instruction des faits de l'espèce en prenant comme seul point de repère les allégations d'une personne qui se trouve manifestement en litige avec la réclamante, mais qu'il a mené son enquête de manière minutieuse et structurée sur une période englobant plusieurs mois, et que ce n'est qu'après avoir terminé l'ensemble de ses recherches qu'il a osé juger via son rapport dressé des explications que la réclamante lui a fournies, et de se faire dès lors sa propre image de la prétendue « réalité, de la comptabilité et de la documentation juridique » de cette dernière ;*

*Considérant dans ce contexte qu'il est parfaitement juste que ce n'est pas du devoir du bureau et de l'Administration des contributions dans son ensemble de remettre en cause le « modèle économique d'un contribuable » (sauf dans les cas visés par les §§ 5, 6 et 11 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG)), ce que le bureau n'a par ailleurs fait à aucun moment durant tout le contrôle, sauf qu'il n'a tout simplement pas accepté les arguments que la réclamante lui a présentés afin de justifier l'ensemble de ses dépenses, apparemment en liaison inhérente et immédiate avec son but commercial ;*

*Considérant en guise de conclusion que le bureau s'est donc parfaitement tenu aux obligations que lui impose le § 205, alinéa 3 AO, de sorte que les bulletins litigieux ne sont justement pas à annuler « pour vice de procédure » ;*

*En ce qui concerne les redressements effectués*

*Considérant que le rapport dressé par le réviseur du Service de révision, en ce qui concerne les principaux griefs détectés et formulés à l'égard de la réclamante, fait état des constatations suivantes :*

[...]

**A. Données générales**

**1. Motif de la vérification : §§ 162 (9), 193 et 206 (1) de la loi générale des impôts**

**2. Date de clôture de l'exercice : le 31 décembre**

**3. Déclarations et impôts contrôlés :**

*Impôt sur le revenu des collectivités : 2011 – 2014*

*Impôt commercial communal : 2011 – 2014*

*Impôt sur la fortune : 2011 – 2014*

**4. Dernière révision fiscale : 2002-2002**  
**Exercices contrôlés : 1991-1996**

**5. Objet de l'entreprise :**

*La société a pour objet l'exploitation d'une entreprise de construction d'immeubles, de travaux de façade, de travaux de plafonnage et de carrelage,*

*de même que toutes opérations commerciales, industrielles, mobilières ou immobilières qui se rapportent directement ou indirectement à son objet.*

6. *Forme juridique de l'entreprise :* **société anonyme**

7. *Actionnaires suivant registre des actionnaires :*

*Jusqu'au 28.12.2012:* **... S.A.H. et Monsieur ...**

*Du 28.12.2012 au 23.04.2014:* **Messieurs ...**

*A partir du 23.04.2014:* **Messieurs ... et ... SA**

8. *Personne ayant fourni des renseignements :*

**Monsieur ... (comptable du groupe ...)**

**Monsieur ... (gérant ...)**

## **B. Comptabilité**

9. **Quant à la forme:**

*La comptabilité est tenue moyennant un système informatique et les comptabilisations sont faites de manière régulière.*

*La société ... SA était responsable pour la confection des différents bilans et grands-livres.*

*Pour les années 2011 à 2014 les documents et pièces comptables suivants ont été présentés au réviseur :*

- *Les bilans*
- *Les grands-livres*
- *Les balances*
- *Les factures des entrées (achats et frais)*
- *Les factures des sorties (ventes)*
- *Les extraits bancaires*
- *Les livres des salaires*
- *Divers contrats de travail*
- *Détail des décomptes entre ... et ...*

10. **Quant au fond :**

*Les déclarations fiscales des exercices révisés ont été remises au bureau d'imposition aux dates suivantes :*

<i>Exercice</i>	<i>Date remise</i>	<i>Date du bulletin</i>
2011	03/05/2013	20/04/2016
2012	23/12/2013	20/04/2016
2013	29/12/2014	20/04/2016
2014	05/04/2017	

*Les objections à faire sont développées sub 'C. Constatations spéciales' ci-après.*

*En date du 3 mars 2014, ... SA a absorbé ... SA avec effet comptable au 1 janvier 2014. Les constatations retenues envers ... SA pour les années 2011 à 2013 dans le rapport 1826 ..., sont transposables dans le présent rapport.*

**C. Constatations spéciales**

**11. Frais en relation avec les chasses :**

*Selon des explications de Monsieur ... (gérant de la société ...) Monsieur ... entretient par le biais de ... une chasse en Allemagne. Une panoplie de factures soutient les allégations faites. D'autres factures exposent qu'il existe une autre chasse qui se situe en Autriche.*

*Une partie des frais en relation avec ces chasses, notamment les frais de fermage sont comptabilisés sur le compte courant de Monsieur ..., Vu que Monsieur ... considère que les frais de chasse ne sont pas exclusivement profitable au développement de l'activité commerciale de ... SA, il y a lieu, conformément à l'article 12 LIR, d'éliminer tous les frais en relation avec ces chasses.*

*Les frais constituent une distribution cachée de bénéfice.*

<i>Fournisseur</i>	<i>Année 2011</i>	<i>Année 2012</i>	<i>Année 2013</i>	<i>Année 2014</i>

<b>TOTAL</b>				

**12. Décomptes de promotion:**

*... S.C.A., SICAV-FIS possède un certain nombre de terrains au Grand-Duché de Luxembourg et la stratégie d'... est d'acquérir puis de viabiliser et promouvoir les différents projets sur ces terrains avant leur cession à des tiers. Pour chaque parcelle de terrain, ... supporte les coûts de développement de la parcelle jusqu'à l'obtention des permis. Les entreprises ... (famille ...) ainsi que ... (familles .../Lux) sont ensuite utilisées afin de gérer la construction et vente des projets.*

*Concomitamment à l'obtention des permis, la responsabilité de la construction et de la vente des immeubles est prise par .... Les coûts de construction, de gestion du projet, les honoraires techniques et coûts de marketing sont à charge de ....*

*Au bilan d'..., se retrouvent les coûts d'acquisition du terrain, les coûts capitalisés de développement et le coût des infrastructures, tandis qu'au bilan de ... se retrouvent les coûts de construction.*

*... et ... commercialisent les terrains développés en projet résidentiel via des ventes en état futur d'achèvement, ... vend une quote-part du terrain et ... une quote-part de la construction à l'acheteur final.*

*... peut soit gérer le projet en interne en utilisant ses propres équipes, soit externaliser la gestion à un tiers qui lui facturera ses services.*

*Pour chaque projet, ... se voit accorder une option de revente des parties invendues à ... à leur coût réel, majoré de 3%. En contrepartie de cette mise à*

*disposition du foncier par ..., ... accorde une rémunération équivalente à 75% de la marge de promotion nette à ....*

*Les flux financiers sont donc les suivants :*

- *Avant l'obtention des permis, ... facture à ... les heures de développement nécessaire à l'évolution du stade administratif des terrains d'....*
- *Une fois les permis obtenus, ... facture des heures de gestion de projet ou « Project Management » à ... et vice versa.*
- *A chaque vente, ... vend la part terrain et ... vend la partie construction.*
- *Une fois le projet vendu, le décompte de promotion est établi et ... facture sa quote-part de marge à ..., soit 75%.*

*La marge de promotion nette se compose donc du chiffre d'affaire hors terrain moins le coût de construction moins les frais généraux de ... ventilés sur le chiffre d'affaire global. Cette marge est alors répartie entre ... (75%) et ... (25%).*

*En considérant qu'... est une entité non soumise à l'IRC et l'ICC, le réviseur a analysé si les règles de pleine concurrence ont été respectées.*

*Au sujet des frais de gestion de projet, Monsieur ... a mis à disposition du réviseur un fichier reprenant toutes les heures prestées par du personnel de ..., ... et ... en relation avec des projets de constructions et ceci pour les années 2011 à 2014.*

*Les heures prestées et facturées par ... rentrent avec une marge bénéficiaire dans le calcul des décomptes. Les heures prestées par le personnel de ... ne sont considérées qu'avec une marge insuffisante.*

*En considérant que le fichier permet d'appliquer la marge bénéficiaire normale aux heures prestées par le personnel de ..., il y a lieu de remplacer la marge insuffisante dans les décomptes par la marge réelle appliquée en intragroupe.*

*Redressement des frais de gestion de projet en appliquant les marges émanant du fichier des heures prestées :*

<i>Année</i>	<i>Frais selon décompe</i>	<i>Frais selon tableau ...</i>	<i>Insuffisance constatée</i>	<i>Excédent alloué à ...</i>
<i>2012</i>				
<i>2013</i>				
<i>2014</i>				

## **12. Personnel de direction et administratif**



*Une partie du personnel de ..., non lié à la gestion de projet, exerce des travaux de direction et administratifs pour une multitude de sociétés du groupe ... sans qu'une facturation n'ait lieu.*

*Comme une facturation envers d'autres sociétés de capitaux luxembourgeoises serait normalement neutre d'un point de vue fiscal, le réviseur redresse uniquement les heures prestées pour le compte des entités suivantes :*

- ...;
- ...;
- ... ;
- ... ;
- .... ;
- ....

*Le détail de la répartition a été fourni par Monsieur .... Le tarif horaire de Monsieur ... est fixé à ... EUR, pour le reste du personnel facturé, le réviseur met en compte ... EUR, puisque ce montant correspond à celui appliqué pour des salaires similaires dans le domaine de la gestion de projet.*

*Facturation des prestations de direction et administratives :*

<i>Année</i>	<i>Personne</i>	<i>Heures standard</i>	<i>Part facturable</i>	<i>Tarif</i>	<i>Montant</i>
<i>2011</i>					
<b><i>Total</i></b>					

<i>Année</i>	<i>Personne</i>	<i>Heures standard</i>	<i>Part facturable</i>	<i>Tarif</i>	<i>Montant</i>
<i>2012</i>					
<b><i>Total</i></b>					
<i>Année</i>	<i>Personne</i>	<i>Heures standard</i>	<i>Part facturable</i>	<i>Tarif</i>	<i>Montant</i>

2013					
<b>Total</b>					
<i>Année</i>	<i>Personne</i>	<i>Heures standard</i>	<i>Part facturable</i>	<i>Tarif</i>	<i>Montant</i>
2014					
<b>Total</b>					

**14. Ajustement décomptes**

*Comme constaté au point 12 du présent rapport, la majeure partie des frais sont considérés lors de l'établissement des décomptes avec .... Vu les refacturations faites par le réviseur ci-dessus, il s'avère indispensable d'ajuster la répartition des frais afin de neutraliser leurs effets sur la commission à verser à ....*

*Les salaires réels liés à la gestion de projet correspondent aux salaires bruts augmentés de la quote-part des charges patronales des salariés figurant dans le fichier des heures prestées ....*

*La part salaire personnel facturé, correspond au prorata des salaires bruts, charges patronales incluses, engagés pour les prestations facturées au point 13 du présent rapport.*

*La part frais de personnel facturé, correspond au prorata des frais de voiture, d'assurance, de bâtiment et de bureau engagés pour les prestations facturées au point 13 du présent rapport.*

*Le détail des redressements peut être consulté en Annexe 1  
Synthèse des frais trop imputés dans les décomptes :*

<i>Redressement frais de gestion</i>				
<i>Année</i>	<i>Décompte ...</i>	<i>Décompte réviseur</i>	<i>Moins-value décompte</i>	<i>Déficit alloué à ...</i>
2012				
2013				
2014				

**15. Loyer maison sis à ... :**

*Selon l'avenant, signée le 4 juin 2014 au contrat de bail du 14 février 2011 la société ... loue à Monsieur ... un immeuble sis ....*

*Suivant l'article 1 de l'avenant, le loyer annuel pour la maison est fixé à ... EUR HTVA. L'article 4.4 du contrat initial stipule que le **baillieur** fera son affaire du paiement de toutes les charges locatives, notamment: gaz, eau, électricité, chauffage, ramassage des poubelles, égouts, ramonage, de l'impôt foncier et de tous autres impôts et taxes dont il est légalement redevable.*

*La loi modifiée du 21 septembre 2006 sur le bail à usage d'habitation prévoit à son article 3 (1) que La location d'un logement à usage d'habitation ne peut rapporter au bailleur un revenu annuel dépassant un taux de 5% du capital investi dans le logement.*

*Le capital investi dans l'immeuble s'élève au 31 décembre 2013 suivant tableau d'amortissement à :*

<i>Libellé</i>	<i>Montant</i>	<i>Coefficient de réévaluation svt art 3(3)</i>	<i>Montant réévalué</i>
<i>Investissement 2000</i>			
<i>Investissement 2003</i>			
<i>Investissement 2004 hors mobilier</i>			
<i>Investissement 2005 hors mobilier</i>			
<i>Investissement 2006 hors mobilier</i>			
<i>Investissement 2007 hors mobilier</i>			
<i>Investissement 2008 hors mobilier</i>			
<i>Investissement 2009</i>			
<i>Investissement 2010</i>			
<b><i>Capital investi réévalué au 31 décembre 2013</i></b>			

*Le loyer maximal que ... peut donc appliquer en respectant la loi se chiffre à 5% du montant de ... EUR soit ... EUR TVA incluse ou ... EUR HTVA.*

*Le loyer ainsi fixé ne prend pas en charge les frais d'entretien et autres charges locatives de la maison qui incombent, dans une relation normale entre bailleur et locataire, au locataire.*

*Le récapitulatif des frais à considérer à charge du locataire se trouvent en annexe 2.*

*En analysant le loyer net, hors frais couvert par ..., à un loyer usuel entre tiers indépendant, une différence considérable est constatée. Le réviseur considère cet avantage comme distribution cachée de bénéfice.*

*Distributions cachées de bénéfice sur loyer immeuble :*

<i>Loyer avec rendement 5%</i>	
<i>- loyer comptabilisé</i>	

+ charges prises en compte	
<b>Distributions cachées de bénéfice</b>	

**16. Compte courant ... :**

... a repris lors de la fusion avec ... une créance envers .... ... avait avancé depuis au moins l'année 2010 des sommes considérables à la société de droit italien .... Le solde au 31 décembre 2014 est de plus ou moins ... millions EUR et ne porte pas d'intérêts.

L'explication reçue de la part de ... est que « Le projet ... est le développement et la mise en activité d'un complexe dans l'hôtellerie de Luxe en Italie. ... assure une partie du financement de ce dernier en contrepartie d'une quote-part du bénéfice final qui sera réalisé sur cette opération. La documentation juridique relative à la structure de financement du projet immobilier en Italie correspondant aux avances consenties à la société ... srl est en cours de rédaction auprès de nos conseils juridiques. »

... a donc fait un engagement financier non négligeable, qui a débuté en 2010, pour lequel il n'existe à la date de réponse du 23 novembre 2016, donc plus de six ans après le paiement de la première avance, pas encore de contrat de prêt qui stipule les modalités de remboursement et de rémunération.

... n'a pas redressé le comportement de .... Il est anormal pour une société qui recherche à générer du bénéfice et les avances concédées doivent porter des intérêts. En considérant que ... n'a pas de garanties écrites de la part de ... srl et que le prêt a dû être approuvé par l'administrateur/actionnaire ..., la circulaire LIR n°164/1 du 23 mars 1998 est appliquée et un taux d'intérêts de 5% est calculé.

Les intérêts calculés sont considérés comme distributions cachées de bénéfice.

Date	Objet	Débit	Solde	Jours	Intérêts
01/01/2014	Solde début				
17/04/2014	Facture ...				
24/04/2014	Facture ...				
16/05/2014	Facture ...				
18/07/2014	Facture ...				
31/12/2014	Transfert ...				
<b>Total intérêts</b>					<b>€</b>

**D. Conclusions**

Les distributions cachées de bénéfice indiquées au présent rapport sont à soumettre à la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux suivant l'article 146 LIR.

Récapitulation des redressements :

Libellé	N°	Année 2011	Année 2012	Année 2013	Année 2014
---------	----	------------	------------	------------	------------

<i>Frais de chasse</i>	11				
<i>Décomptes promotion</i>	12				
<i>Personnel de direction</i>	13				
<i>Ajustement décomptes</i>	14				
<i>Loyer maison sis à ...</i>	15				
<i>C/C ...</i>	16				
<b>Total des redressements</b>					
<b>dont distribution cachée de bénéfice</b>					

### **E. Remarques finales**

*Pendant toute la durée de la révision, les responsables de ... SA ont été tenus au courant du résultat des investigations. Ils disposaient donc toujours des données requises pour faire valoir ses droits de défense en pleine connaissance de cause (§ 205 A0).*

*Le projet de rapport a été adressé à ... SA en date du 10 octobre 2017. Toutes remarques ou objections éventuelles étaient à fournir jusqu'au 31 octobre 2017. Suite à la demande de Me Schaffner du cabinet d'avocats Allen&Overy, le délai a été prolongé jusqu'au 15 novembre 2017. Les objections formulées par le cabinet Allen&Overy n'ont pas engendré des modifications au projet de rapport.*

*Annexes concernant les années litigieuses :*

#### **Annexe 1**

*Année 2012*

<i>Frais généraux décompte</i>		
<i>Libellé</i>	<i>Décompte ...</i>	<i>Décompte Réviseur</i>
<i>06. Facturation divers</i>		
<i>01. Frais de sous-traitance</i>		
<i>02. Achat de matière</i>		
<i>03. Honoraire d'ingénieur</i>		
<b><i>04. Frais de personnel</i></b>		
<i>A. Construction</i>		
<i>B. Développement</i>		
<i>C. SAV</i>		
<i>D. Global</i>		
<i>07. Garantie d'achèvement</i>		
<i>08. Frais relatif au bâtiment</i>		
<b><i>09. Frais de véhicules</i></b>		
<i>A. Ventilation</i>		
<i>B. Global</i>		
<i>10. Honoraire</i>		
<b><i>11. Assurance</i></b>		
<i>A. Ventilation</i>		
<i>B. Global</i>		



*des fins fiscales si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ; que la disposition de l'article 164, alinéa 3 L.I.R. est l'application du principe suivant lequel il y a lieu, pour les besoins du fisc, de restituer aux actes leur véritable caractère et doit partant s'interpréter en fonction de cette finalité ;*

*Considérant que « l'essence de la notion de distribution cachée [de bénéfiques] doit être dégagée à partir du principe posé par l'article 164 (1) LIR que les distributions ne peuvent pas réduire le revenu imposable. La loi opère de la sorte une distinction entre la sphère de réalisation des revenus, qui détermine le revenu imposable devant être soumis à imposition, et celle d'utilisation ou de distribution des revenus qui ne doit pas influencer sur le revenu imposable. La notion de distribution cachée de bénéfiques ne tend ainsi pas à réintégrer dans les comptes sociaux une opération déterminée et le revenu correspondant, mais tend, d'abord, à requalifier l'opération ayant l'apparence d'être intervenue dans le cadre de la réalisation de revenus pour lui conférer sa qualification réelle d'une opération de distribution trouvant son fondement dans l'allocation d'un avantage direct ou indirect à un associé ou actionnaire et ayant entraîné soit une diminution de l'actif ("Vermögensminderung") soit un défaut d'accroissement de l'actif ("verhinderte Vermögensmehrung"), et, ensuite, à annihiler la réduction induite du revenu imposable causée par cette opération de distribution. Dans la mesure où l'admission de l'existence d'une distribution cachée de bénéfiques ne tend dès lors pas à rajouter un élément particulier de revenu, mais à éliminer les effets fiscaux d'une opération de distribution de revenus, le montant retenu du chef de la distribution cachée ne peut pas être qualifié de revenu réalisé par le contribuable, mais s'analyse en une opération de correction de bénéfice hors-bilan. » (CA du 19 janvier 2015, n° 28781C du rôle) ;*

*Considérant que l'objet social de la réclamante se lit comme suit : « La société a pour objet l'exploitation d'une entreprise de construction d'immeubles, de travaux de façade, de travaux de plafonnage et de carrelage, de même que toutes opérations commerciales, industrielles, mobilières ou immobilières qui se rapportent directement ou indirectement à son objet » ; que dans ce contexte et suite à l'ensemble des constatations relevées ci-dessus, notamment celle qu'une entreprise de construction a priori tout à fait classique et agissant dans le sens le plus propre du terme puisse s'adonner au « plaisir » de la chasse, activité a posteriori jugée comme relevant de la pure sphère privée, il reste sans le moindre conteste que c'est à bon escient que le réviseur a rejeté quant à la forme et quant au fond les pratiques utilisées par la réclamante afin de procéder à la détermination de son revenu imposable, vu que les multiples irrégularités et inconvénients qui se sont présentés lors du contrôle mènent nécessairement à la conclusion que les actes commis par la requérante ont visé - au moins - à éluder l'impôt ;*

*Considérant que les interprétations fiscales telles qu'admises par le réviseur du Service de révision et ensuite par le bureau d'imposition s'avèrent dès lors parfaitement justes, même s'il ne saurait bien évidemment être remis en question qu'elles se montrent en effet désavantageuses d'un pur point de vue pécuniaire pour la réclamante, raison pour laquelle elle les conteste ;*

*Considérant que pour le surplus, les impositions sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas autrement contestées ;*

**PAR CES MOTIFS**

*reçoit les réclamations en la forme,*

*les rejette comme non fondées. [...] ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 3 août 2018, inscrite sous le numéro 41540 du rôle, la société ... a fait introduire un recours tendant, d'après les précisions fournies par son litismandataire à l'audience publique des plaidoiries à l'annulation sinon à la réformation de la décision directoriale précitée du 4 mai 2018, portant rejet de sa réclamation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux des années 2011 et 2012, tous émis en date du 20 décembre 2017, l'indication dans le dispositif du recours selon laquelle le recours sous examen tendrait à l'annulation des prédits bulletins étant une erreur matérielle.

Encore qu'un demandeur entende exercer principalement un recours en annulation et subsidiairement un recours en réformation, le tribunal a l'obligation d'examiner en premier lieu la possibilité d'exercer un recours en réformation, l'existence d'une telle possibilité rendant irrecevable l'exercice d'un recours en annulation contre la même décision<sup>1</sup>.

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 est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part notamment contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, les bulletins de l'impôt commercial communal et les bulletins de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux.

Il s'ensuit que le tribunal administratif est compétent pour connaître du recours subsidiaire en réformation, qui est, par ailleurs, recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a dès lors pas lieu de statuer sur le recours principal en annulation.

A l'audience publique des plaidoiries, le litismandataire de la société ... a déclaré renoncer à ses moyens concernant les loyers de la maison sise à ..., ainsi que concernant le compte courant ..., de sorte que lesdits moyens doivent être considérés comme n'ayant pas été soumis au tribunal pour ne pas avoir fait l'objet du recours sous examen et qu'ils ne feront partant pas l'objet d'une analyse, quant à leur bien-fondé ou non, par le tribunal de céans.

A l'appui de son recours, la société ..., après avoir exposé les faits et rétroactes à la base du présent litige, fait tout d'abord valoir, sur base du paragraphe 205 (3) AO consacrant le principe du contradictoire, que les autorités fiscales auraient simplement ignoré son argumentation développée, d'une part, suite à la communication du pré-rapport du 10 octobre 2017 par le service de révision de l'administration des Contributions directes, et, d'autre part, dans le cadre de sa réclamation devant le directeur. Elle soutient, dans ce cadre, que les autorités fiscales auraient mené une instruction à charge en se basant sur les explications, non fondées en fait, de personnes avec lesquelles elle serait, par ailleurs, en litige, tel que Monsieur ..., un

---

<sup>1</sup> Trib. adm., 4 décembre 1997, n° 10404 du rôle, Pas. adm. 2019, V° Recours en réformation, n° 4 et les autres références y citées.



témoin clé dans le cadre d'un litige judiciaire contre Monsieur ..., qui aurait fait l'objet de plusieurs plaintes pénales pour faux, usage de faux et escroquerie de la part de ce dernier, et qui aurait été débouté de toutes ses demandes à l'égard de Monsieur ... par un jugement du Landgericht Trier du 8 novembre 2017. Il n'appartiendrait, par ailleurs, pas non plus aux autorités fiscales de procéder à sa propre interprétation du modèle économique d'un contribuable, en faisant abstraction de la réalité, de la comptabilité et de la documentation juridique.

Dans son mémoire en réplique, la demanderesse réitère son argumentation relative à la violation du devoir de coopération pesant sur les autorités fiscales en insistant sur le fait que le rapport de révision serait l'exacte copie du projet de rapport, de sorte que l'administration des Contributions directes n'aurait ainsi aucunement pris en compte, voire pris position par rapport à ses observations et contestations.

C'est à juste titre que le délégué du gouvernement conclut au rejet du moyen tiré d'une violation du paragraphe 205 (3) AO, en vertu duquel « *wenn von der Steuererklärung abgewichen werden soll, sind dem Steuerpflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äußerung mitzuteilen* ».

Cette disposition met en substance à charge du bureau d'imposition, préalablement à l'émission du bulletin d'impôt, une obligation positive de communication des éléments au sujet desquels il décide de ne pas s'en tenir à la déclaration du contribuable, pour autant que ces éléments représentent une « *wesentliche Abweichung* » en défaveur du contribuable par rapport à sa déclaration.

Le paragraphe 205 (3) AO constitue une application du principe général du droit pour le contribuable d'être entendu par le bureau d'imposition (« *Anspruch auf Gehör* »), tel qu'il résulte du paragraphe 204 (1) AO. L'application de ce principe général a pour conséquence que sans une consultation appropriée du contribuable, il n'est pas possible d'asseoir correctement l'obligation fiscale du contribuable compte tenu de sa situation patrimoniale.

A cet effet, le contribuable est appelé d'abord à indiquer les éléments et données qui lui sont demandés dans le cadre de la déclaration d'impôt.

Cette obligation de collaboration du contribuable dans le cadre de l'établissement des bases d'imposition de son revenu a comme corollaire son droit 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, notamment lorsque cette « *wesentliche Abweichung* » en sa défaveur provient d'une divergence au sujet des informations et documents par lui communiqués au bureau d'imposition à travers sa déclaration d'impôt.

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, doit être considéré comme un droit élémentaire face à l'administration fiscale, destiné à protéger les droits de la défense du contribuable<sup>2</sup>. Il y a encore lieu de relever que, bien que le paragraphe 205 (3) AO ne précise pas l'envergure de l'obligation d'information du contribuable pesant sur l'administration des Contributions directes, il appartient néanmoins à

---

<sup>2</sup> Trib. adm. 7 janvier 1998, n° 10112 du rôle, Pas. adm. 2019, V° Impôts, n° 765 et les autres références y citées.

cette dernière de fournir au contribuable, même de manière sommaire, l'ensemble des éléments de la déclaration fiscale par rapport auxquels elle envisage de diverger de sa déclaration.

Force est, tout d'abord, au tribunal de constater que le moyen, tel que formulé par la demanderesse, n'a pas trait à un défaut d'information préalable de sa part par les autorités fiscales, mais porte exclusivement sur le refus desdites autorités de prendre en considération ses observations et contestations concernant le projet de rapport de révision lui soumis en date du 10 octobre 2017. Or, le paragraphe 205 (3) AO ne véhicule aucune obligation à charge des autorités fiscales de devoir suivre les observations du contribuable, même dans l'hypothèse où celles-ci se trouvent être fondées, encore que tel devrait être la marche à suivre par le bureau d'imposition dans ce cas<sup>3</sup>.

A cela s'ajoute que le service de révision, par courrier du 10 octobre 2017, a communiqué son projet de rapport à la société ... et lui a imparti un délai jusqu'au 31 octobre 2017 pour fournir ses observations en ce qui concerne ledit projet, de sorte qu'il doit être retenu que les autorités fiscales se sont conformées, en l'espèce, au prescrit du paragraphe 205 (3) AO pour avoir soumis les informations sur base desquelles elles entendaient procéder à une imposition supplémentaire de la demanderesse préalablement à celle-ci.

Il s'ensuit que le moyen de la demanderesse basé sur une violation du devoir de coopération des autorités fiscales est à rejeter pour ne pas être fondé.

La demanderesse conteste encore, sur base de l'article 164, paragraphe (3) de la loi modifiée de l'impôt sur le revenu du 4 décembre 1967, ci-après désignée par « LIR », de l'existence d'une distribution déguisée de bénéfices, dont la charge de la preuve pèserait, dans un premier temps, sur l'administration des Contributions directes, laquelle devrait démontrer qu'un avantage indu aurait été accordée par la société en question à un associé, à un sociétaire ou à une personne intéressée. Par rapport aux éléments constitutifs d'une distribution cachée de bénéfices et sur base d'un arrêt du 2 décembre 2014 de la Cour administrative, inscrit sous le numéro 33901C du rôle, la demanderesse relève, dans un premier temps, que les autorités fiscales seraient restées en défaut d'identifier précisément le bénéficiaire de ces prétendus avantages, ces dernières se contentant, d'après la société ..., d'affirmer l'existence de multiples irrégularités et inconvénients s'étant présentés lors du contrôle, sans établir concrètement la relation actionnariale, directe ou indirecte, entre la société et le bénéficiaire, ainsi que le lien causal entre ladite relation et l'éventuelle diminution de l'actif net de la société. Dans un deuxième temps, elle soutient que les autorités fiscales seraient restées en défaut de quantifier correctement les prétendus avantages concédés indûment, ces dernières se limitant, d'après la demanderesse, à considérer que certaines dépenses n'auraient pas été effectuées dans l'intérêt de la société, de sorte à retenir leur caractère non-déductible, respectivement à les qualifier de distributions cachées de bénéfice, en ce qui concerne la répartition des frais et bénéfices entre la société ... SCA, SICAV, ci-après désignée par « la société ... », et ..., respectivement les frais de chasse, lesquels n'auraient pas été exclusivement profitables au développement de son activité commerciale. La demanderesse fait ensuite valoir, dans un troisième temps, que l'application de l'article 164, paragraphe (3) LIR serait, en outre, limitée par le droit du contribuable de gérer ses affaires comme il l'entendrait, ce dernier restant maître de ses dépenses à condition d'être effectuées dans le cadre de son activité commerciale, sans que les autorités fiscales ne seraient autorisées à juger du caractère opportun ou excessif d'une

---

<sup>3</sup> Trib. adm., 2 février 2005, n° 18341 du rôle, conf. Cour adm., 9 juin 2005, n° 19481C du rôle, Pas. adm. 2019, V° Impôts, n° 775.

dépense, tel que cela ressortirait tant d'un arrêt de la Cour administrative du 1<sup>er</sup> décembre 2016, inscrit sous le numéro 37844C du rôle, que de la doctrine.

Dans son mémoire en réplique, la demanderesse insiste, en ce qui concerne le reproche d'une distribution cachée de bénéfices, sur la charge de la preuve pesant sur les autorités étatiques, conformément à l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après désignée par « la loi du 21 juin 1999 », tout en relevant sur base d'un arrêt du 12 février 2009 de la Cour administrative, inscrit sous le numéro 24642C du rôle, que, d'une part, les autorités fiscales devraient procéder à un examen impartial et objectif des déclarations du contribuable et ne pourraient pas se contenter de faire état d'un faisceau de circonstances pour remettre en cause la réalité économique des opérations litigieuses, et, d'autre part, les autorités fiscales ne pourraient exiger du contribuable que de rapporter la preuve d'éléments dont il pourrait raisonnablement être en possession, respectivement auxquels il pourrait raisonnablement avoir accès.

Dans ses mémoires en réponse et en duplique, le délégué du gouvernement conteste l'argumentation de la société ... au sujet des distributions cachées de bénéfices lui reprochées, en se basant sur les articles 164, paragraphes (1) et (3) LIR et 59 de la loi du 21 juin 1999. Il précise ainsi, de manière générale, d'une part, les conditions légales pour permettre aux autorités fiscales de retenir l'existence d'une distribution cachée, lesquelles doivent d'abord procéder à une requalification de l'opération litigieuse consistant dans l'allocation direct ou indirect d'un avantage à un associé ou actionnaire, opération ayant entraîné soit une diminution de l'actif, voire un défaut d'accroissement de l'actif et qui n'aurait pas été effectuée en l'absence de liens particuliers entre les parties concernées. D'autre part, en ce qui concerne la charge de la preuve, il appartiendrait, dans un premier temps, aux autorités fiscales de présenter un faisceau de circonstances mettant en cause la réalité économique de l'opération litigieuse et rendant une distribution cachée de bénéfices probable, le contribuable concerné devant ensuite prouver qu'il n'y aurait pas eu une diminution de bénéfice, respectivement que celle-ci aurait été économiquement justifiée. Quant aux faits de l'espèce, la partie étatique se limite à affirmer qu'elle aurait « [...] *effectivement rapporté la preuve de la diminution des résultats de la société ou de l'existence d'un manque à gagner, l'existence de relations particulières entre la société et la personne liée et le montant des bénéfices versés* [...] ».

En ce qui concerne la distribution cachée de bénéfices reprochée à la demanderesse, l'article 164 LIR, dispose que « 1) *Pour déterminer le revenu imposable, il est indifférent que le revenu soit distribué ou non aux ayants droit.*

2) *Sont à considérer comme distribution dans le sens de l'alinéa qui précède, les distributions de quelque nature qu'elles soient, faites à des porteurs d'actions, de parts bénéficiaires ou de fondateurs, de parts de jouissance ou de tous autres titres, y compris les obligations à revenu variable donnant droit à une participation au bénéfice annuel ou au bénéfice de liquidation.*

3) *Les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité. ».*

L'article 164, paragraphe (3), LIR reprend en fait le paragraphe (6), deuxième phrase, de l'ancienne *Körperschaftsteuergesetz* (KStG) allemande maintenue en vigueur au

Luxembourg, conformément à l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944 concernant les impôts, taxes, cotisations et droits, dont il conserve le contenu matériel, vu que, selon les travaux parlementaires, le nouveau texte « *n'entend pas innover par rapport à la législation actuellement en vigueur* »<sup>4</sup>.

L'essence de la notion de distribution cachée doit être dégagée à partir du principe posé par l'article 164, paragraphe (1), LIR suivant lequel les distributions ne peuvent pas réduire le revenu imposable. La loi opère de la sorte une distinction entre la sphère de réalisation des revenus, qui détermine le revenu imposable devant être soumis à imposition, et celle d'utilisation ou de distribution des revenus qui ne doit pas influencer sur le revenu imposable. Ainsi, une distribution cachée de bénéfices s'analyse en une opération ayant l'apparence d'être intervenue dans le cadre de la réalisation de revenus, mais dont l'examen de sa substance permet de dégager sa qualification réelle d'une opération de distribution trouvant son fondement dans l'allocation d'un avantage direct ou indirect à un associé, actionnaire ou intéressé et ayant entraîné soit une diminution de l'actif ("*Vermögensminderung*") soit un défaut d'accroissement de l'actif ("*verhinderte Vermögensmehrung*").

Les distributions cachées de bénéfices visées par le paragraphe (3) de l'article précité existent si un associé, un actionnaire ou un intéressé reçoit directement ou indirectement d'une société des avantages qui s'analysent pour cette dernière en un emploi de revenus sans contrepartie effective et que l'associé, l'actionnaire ou l'intéressé n'aurait pas pu obtenir cet avantage en l'absence de ce lien. La situation concernée est celle où un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers<sup>5</sup>.

Ces principes n'empêchent évidemment pas des relations économiques entre la collectivité et ses propres actionnaires ou associés, mais ils soumettent ces relations au respect des mêmes exigences de relations synallagmatiques respectant un certain équilibre entre la prestation et la contre-prestation entre les deux parties telles celles qui seraient convenues sur le marché entre deux parties indépendantes sans lien participatif. L'article 164, paragraphe (3), LIR, dans la mesure où il requalifie en distribution cachée l'allocation d'un avantage sans contrepartie effective, qui pourrait être obtenue sur le marché, et motivée seulement par le lien participatif, s'analyse dans cette mesure et dans les relations entre une société et ses associés, actionnaires ou intéressés en une concrétisation du principe plus général de pleine concurrence<sup>6</sup>.

Concernant la charge de la preuve, il y a lieu de relever qu'aux termes de l'article 59 de la loi du 21 juin 1999, « *la preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable* ». La charge de la preuve de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices repose donc en premier lieu sur le bureau d'imposition. Celui-ci doit, en effet, procéder à un examen impartial et objectif des déclarations du contribuable et relever des éléments qui lui paraissent douteux et qui pourraient indiquer l'existence de distributions cachées de bénéfices. Ainsi, c'est essentiellement lorsque le bureau d'imposition peut faire état d'un faisceau de circonstances qui rendent une telle distribution probable et qui n'ont pas été éclairées ou documentées par le contribuable que le prédit bureau peut mettre en cause la réalité économique des opérations et supposer une diminution induite des bénéfices de

---

<sup>4</sup> Projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. 571, commentaire des articles, *ad art.* 239, p. 3.

<sup>5</sup> Cour adm., 1<sup>er</sup> février 2000, n° 11318C du rôle, Pas. adm. 2019, V° Impôts, n° 563 et les autres références y citées.

<sup>6</sup> Cour adm., 26 mars 2015, n° 34024C du rôle, Pas. adm. 2019, V° Impôts, n° 561 et les autres références y citées.

l'entreprise sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées<sup>7</sup>.

De manière générale, il convient encore de relever que si le tribunal est certes investi du pouvoir de statuer en tant que juge du fond et qu'il est ainsi investi du pouvoir de substituer à une décision administrative jugée illégale sa propre décision, il n'en demeure pas moins que s'il est saisi d'un recours contentieux contre un acte déterminé, l'examen auquel il doit se livrer s'effectue en principe dans le cadre des moyens invoqués par la partie demanderesse pour contrer les points spécifiques de l'acte déféré faisant grief, sans que son contrôle ne consiste à procéder à un réexamen général et global de la situation fiscale du contribuable. Il s'ensuit qu'il incombe au demandeur en réformation de fournir à l'appui de sa requête des éléments suffisamment précis pour permettre, le cas échéant, l'exercice utile de ce pouvoir de réformation<sup>8</sup>.

Force est, tout d'abord, au tribunal de constater que l'ensemble des moyens de la demanderesse s'articulent autour de deux types d'opérations soulevées par les autorités fiscales à travers le rapport de révision portant sur les livres et documents comptables de la demanderesse des années fiscales 2011 à 2014, dont les conclusions ont été intégralement reprises par les autorités fiscales à travers les bulletins d'impôt émis à l'égard de la demanderesse le 20 décembre 2017, ainsi que par le directeur dans sa décision du 4 mai 2018, actuellement déferée au tribunal de céans - le recours sous examen se limitant cependant aux années d'imposition 2011 et 2012 -, à savoir, d'une part, des frais en relation avec des chasses prétendument engagés au seul profit de Monsieur ..., et, d'autre part, des décomptes de promotion, des frais de personnel de direction et administratif, ainsi que des montants ajustés des frais de gestion entre la demanderesse et la société .... L'analyse du tribunal, quant à l'existence affirmée d'une distribution cachée de bénéfices, se limitera partant à ces deux séries d'opérations.

Quant à la première condition fixée à l'article 164, paragraphe (3), LIR, à savoir l'existence d'une relation particulière, il convient de relever qu'au vœu de la seconde phrase de l'article 164, paragraphe (3) LIR, « *il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité* ».

Le terme « *notamment* » utilisé par la seconde phrase précitée indique, confirmé par les travaux parlementaires, que, conformément à un choix délibéré du législateur, cette formulation est générale afin de permettre « *à l'administration et aux instances de recours de prendre leur décision dans chaque cas d'espèce* » et ce au vu de la difficulté de prévoir une énumération exhaustive<sup>9</sup>.

Le cercle de personnes bénéficiaires d'avantages dont l'article 164, paragraphe (3), LIR autorise la requalification en distributions cachées est ainsi délimité par cette disposition aux associés, sociétaires et intéressés de l'entité sociale visée.

---

<sup>7</sup> Trib. adm., 9 juin 2008, n° 23324 du rôle, confirmé par Cour adm., 12 février 2009, n° 24642C du rôle, Pas. adm. 2019, V° Impôts, n° 563 et les autres références y citées.

<sup>8</sup> Trib. adm., 31 mai 2006, n° 20705 du rôle, Pas. adm. 2019, V° Impôts, n° 1076 et les autres références y citées.

<sup>9</sup> Projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. 5714, *ad art.* 239, p. 3.

En l'espèce, en ce qui concerne les frais de chasse, bien que la demanderesse a émis des contestations quant à l'identification, par les autorités fiscales, des bénéficiaires des prétendues distributions cachées de bénéfice actuellement litigieuses, il y a lieu de constater, conformément aux conclusions du rapport de révision du 22 novembre 2017, telles qu'entérinées par la décision directoriale du 4 mai 2018, que lesdites opérations citées ci-avant concernent directement, la famille ..., dont il n'est pas contesté qu'elle est, en ce qui concerne Monsieur ..., associé et administrateur, de sorte à rentrer dans les prévisions de l'article 164, paragraphe (3) LIR.

Il s'ensuit que la première condition relative à la qualité d'associé, sociétaire ou intéressé de Monsieur ... se trouve vérifiée en l'espèce, en ce qui concerne les frais de chasse.

La même conclusion ne saurait cependant pas être retenue par le tribunal en ce qui concerne les opérations critiquées par les autorités fiscales entre la demanderesse et la société .... En effet, bien que la partie étatique ait relevé la nature apparemment douteuse de certaines opérations entre ces deux sociétés, en ce qui concerne la répartition des frais et bénéfices dans les décomptes de promotion, ainsi que des frais de personnel de direction et administratif, il échet au tribunal de constater qu'elle est toutefois restée en défaut de rapporter tout élément probant permettant de retenir l'existence de relations particulières existant entre ces deux entités juridiques ayant mené à des opérations contraires au principe de la pleine concurrence, alors qu'aucune information relative aux organes d'administration d'..., ainsi qu'à son actionnariat, respectivement ses bénéficiaires économiques ne ressort ni du rapport de révision du 22 novembre 2017, ni de la décision directorial déferée du 4 mai 2018, ni des mémoires en réponse et en duplique du délégué du gouvernement, ni du dossier administratif.

Il suit des considérations qui précèdent que les montants litigieux au titre des décomptes de promotion, des frais de personnel de direction et administratif, ainsi que des montants ajustés des frais de gestion entre la demanderesse et la société ... ne peuvent pas être considérés comme des distributions cachées de bénéfice au sens de l'article 164, paragraphe (3), LIR, étant donné que cette dernière, au regard des éléments soumis à l'analyse du tribunal, ne peut pas être considérée comme associé, sociétaire et intéressé de l'entité sociale visée en l'espèce, à savoir la société ..., de sorte que la décision directoriale déferée du 4 mai 2018 encourt la réformation sur ce point.

A titre superfétatoire, il y a encore lieu de relever que dans le cadre de l'application du régime des distributions cachées et notamment du critère de l'existence d'un avantage accordé à un associé, actionnaire ou intéressé qu'un gestionnaire prudent et avisé d'une entreprise indépendante n'aurait pas accordé, l'inclusion de la société concernée dans un groupe de sociétés, hypothèse non établie en l'espèce, ne peut pas être complètement ignorée et certaines décisions répondant à des objectifs et intérêts communs du groupe et dont les modalités sont objectivement justifiées sans accorder des avantages particuliers doivent pouvoir être prises sans conduire nécessairement à des distributions cachées de bénéfices au niveau de certaines des sociétés membres du groupe<sup>10</sup>, tel que cela peut, le cas échéant, être le cas en l'espèce, dans la mesure où la répartition des frais et bénéfices litigieux est dûment documentée par des contrats entre les différentes entités juridiques concernées et puisse répondre à un objectif d'optimisation fiscale notamment par le recours à des structures sociétaires non soumis aux impôts luxembourgeois.

---

<sup>10</sup> Cour adm., 2 août 2017, n° 39019C à 39022C du rôle, Pas. adm. 2019, V° Impôts, n° 570.

En ce qui concerne les frais de chasse, seuls montants non encore toisés par le tribunal et demeurant litigieux, il échet de constater que ceux-ci ont été précisément quantifiés, tant dans le cadre du contrôle fiscal de la demanderesse ayant abouti au rapport de révision du 22 novembre 2017 que par le directeur dans la décision litigieuse déférée, de sorte que la contestation y relative de la société ..., formulée de manière générale, est à rejeter pour ne pas être fondée.

A cela s'ajoute que les développements de la demanderesse quant à une prétendue ingérence des autorités fiscales dans la gestion de ses affaires laissent d'être fondés. Il échet en effet de constater que les reproches de la société ... se limitent à invoquer le fait qu'elle serait libre d'investir ses avoirs, mettant uniquement en avant le fait de se livrer à des activités de sponsoring, en argumentant qu'elle considérerait celles-ci utiles pour promouvoir son activité générale de promotion immobilière. Or, les autorités fiscales, loin de remettre en cause tant le principe que l'opportunité des dépenses litigieuses effectuées par la société ..., ont mis en avant des éléments comptables permettant de retenir que ces dépenses avaient plutôt été effectuées pour des raisons privées de Monsieur ....

En ce qui concerne la seconde condition posée par l'article 164, paragraphe (3), LIR, il échet de vérifier, tout d'abord, si l'administration des Contributions directes a fait état d'un faisceau de circonstances rendant probable l'allocation d'un avantage sans contrepartie effective et équivalente que la société ... n'aurait pas éclairé ou documenté.

Force est de constater que suivant les indications formulées tant dans le rapport de révision du 22 novembre 2017 que par le directeur, dans la décision déférée du 4 mai 2018, l'imposition litigieuse repose sur le reproche que la société ... aurait pris en charge divers frais pour l'entretien de terrains de chasse en Allemagne, respectivement en Autriche, frais qui ne la concerneraient cependant pas, mais auraient, en partie, été de nature privée, au profit de Monsieur ..., de sorte à devoir être exclus, conformément à l'article 12 LIR.

La demanderesse, dans le cadre de son recours, ainsi que de son mémoire en réplique, conteste l'analyse de la partie étatique en faisant valoir que celle-ci reposerait exclusivement sur les déclarations de Monsieur ..., lequel aurait une relation biaisée avec Monsieur .... Pour étayer son argumentation, la demanderesse se fonde, à ce sujet sur une décision du *Landgericht Trier* du 8 novembre 2017 dans un litige opposant Monsieur ... à Monsieur ... de laquelle il ressortirait, d'une part, que les prétentions de Monsieur ... à l'égard de Monsieur ... au sujet de prétendus travaux de jardinage en Allemagne par la société de droit allemand ... concernant une chasse organisée par ce dernier n'étaient pas fondées, et, d'autre part, que les travaux facturés auraient été réalisés au Luxembourg, au regard du taux de la taxe sur la valeur ajoutée appliqué, de sorte à avaliser l'argumentation de la société ... que les travaux litigieux auraient été réalisés pour son compte pour entretenir des terrains situés au Luxembourg, terrains ayant trait à des projets de promotion immobilière à réaliser par la demanderesse. Le fait que les travaux litigieux auraient trait à l'entretien et à la maintenance de terrains destinés à la promotion immobilière ressortirait encore d'un part d'un addendum au compte rendu analytique de la société ... du 21 août 2015, ainsi que du contrat de promotion conclu entre les sociétés ... et ..., lequel prévoirait, en effet, dans son article 5.1 une renonciation au droit d'accession de la part d'... et partant un transfert des obligations d'entretien des terrains à charge de la demanderesse. Cette obligation d'entretien de terrains destinés à la promotion immobilière découlerait encore de l'article 17 de la loi modifiée du 19 janvier 2004 concernant la protection de la nature et des ressources naturelles édictant des obligations et des sanctions relatives à l'entretien d'un terrain.

En présence d'éléments laissant apparaître l'existence de liens particuliers entre les entités en cause, en l'occurrence entre la demanderesse et Monsieur ..., il aurait appartenu à la société ... d'apporter des éléments probants de nature à énerver cette apparence, en ce qui concerne les frais de chasse litigieux.

Il échet cependant de relever que les développements de la demanderesse quant aux différents postes critiqués se limitent à émettre des contestations générales, lesquelles ne sont pas appuyées par un quelconque élément probant concret soumis à l'analyse du tribunal.

En effet les développements de la demanderesse reposent sur l'unique discréditation de Monsieur ... et sur un jugement du *Landgericht Trier* du 8 novembre 2017 déboutant ce dernier de ses prétentions formulées directement à l'égard de Monsieur .... Or il échet de constater que la demande de Monsieur ... n'a été rejetée qu'au motif, d'une part, de la nullité de la « *Abtretung* » par la société de droit allemand ... à Monsieur ... d'un montant prétendument dû par Monsieur ..., et, d'autre part, de l'absence de preuve d'un contrat ayant existé entre ladite société et Monsieur .... Même s'il ressort dudit jugement qu'une partie des factures de la société ... auraient été adressées à la demanderesse et auraient dû porter sur des travaux réalisés au Luxembourg, au regard du taux de la taxe sur la valeur ajoutée appliqué, il échet de constater que la demanderesse, mis à part son affirmation que lesdits travaux auraient concerné l'entretien de terrains sur lesquels elle était susceptible de réaliser une promotion immobilière, ne verse, aucun document probant appuyant ses affirmations. En effet, bien que la demanderesse se réfère à un addendum au compte rendu analytique de la société ... du 21 août 2015, elle est restée en défaut de soumettre ledit document au tribunal de céans dans le cadre du litige sous examen. De même l'invocation de l'article 5.1 du contrat de promotion conclu, à une date non précisée, entre les sociétés ... et ... n'est pas non plus de nature à permettre au tribunal d'invalider l'argumentation de la partie étatique quant à l'existence d'une distribution cachée de bénéfices, en ce qui concerne les frais de chasse, étant donné que ledit article ne précise que « *Le propriétaire renonce à l'acquisition immédiate, par accession, de la propriété des constructions sur le terrain* », libellé ne permettant pas au tribunal de retenir une obligation d'entretien de terrains destinés à la promotion à charge de la demanderesse, – aucune autre clause dudit contrat ne véhiculant, par ailleurs, une telle obligation – et *a fortiori* un quelconque ratio objectivement justifié entre les frais prétendument à supporter par celle-ci et ceux concernant, de manière privée, Monsieur ....

Par voie de conséquence, en présence d'indices dans le sens de l'allocation d'avantages particuliers par la société demanderesse et de l'existence de liens particuliers entre la société ... et les personnes privées bénéficiaires desdits avantages, et au regard du fait que la qualification des montants litigieux comme distributions cachées de bénéfices n'a pas été utilement combattue par la demanderesse, il y a lieu de confirmer la décision directoriale litigieuse du 4 mai 2018 pour avoir requalifié les montants litigieux relatifs à des frais de chasse en distribution cachée de bénéfice au sens de l'article 164 LIR.

La demanderesse réclame encore l'allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 1.500 euros sur le fondement de l'article 33 de la loi du 21 juin 1999, demande qui est cependant à rejeter, étant donné qu'elle ne spécifie pas la nature des sommes exposées non comprises dans les dépens et ne précise pas en quoi il serait inéquitable de laisser les frais non répétables à sa charge, la simple référence à l'article de la loi applicable n'étant pas suffisante à cet égard.



**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le déclare partiellement justifié ;

partant, par réformation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 4 mai 2018, retient, pour les années d'imposition 2011 et 2012, que les redressements opérés par l'administration des Contributions directes au titre des décomptes de promotion, des frais de personnel de direction et administratif, ainsi que des montants ajustés des frais de gestion entre la société ... et la société ... SCA, SICAV ne sont pas à qualifier de distribution cachées de bénéficiaires et renvoie le dossier au directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause ;

rejette le recours principal en réformation pour le surplus ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

rejette la demande en obtention d'une indemnité de procédure telle que formulée par la demanderesse ;

condamne la demanderesse aux frais et dépens.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 18 mars 2020 par :

Thessy Kuborn, vice-président,  
Paul Nourissier, premier juge,  
Géraldine Anelli, juge,

en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Thessy Kuborn

Reproduction certifiée conforme à l'original  
Luxembourg, le 19 mars 2020  
Le greffier du tribunal administratif