

Audience publique du 29 septembre 2020

Recours formé par
Monsieur ... et Madame ..., ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro du rôle 42165 et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 27 décembre 2018 par Maître Stéphane Ebel, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., les deux demeurant ensemble à L-..., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 27 septembre 2018 par laquelle il a déclaré non fondées deux réclamations datées du 20 avril 2016, respectivement du 8 juin 2016, dirigées contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 2006-2013 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 27 mars 2019 ;

Vu le mémoire en réplique déposé par Maître Stéphane Ebel au greffe du tribunal administratif le 26 avril 2019 au nom de ses mandants ;

Vu le mémoire en duplique, erronément intitulé « *mémoire en réplique* » du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 27 mai 2019 ;

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

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Chakib Hadjiat, en remplacement de Maître Stéphane Ebel, et Monsieur le délégué du gouvernement Eric Pralong en leurs plaidoiries respectives.

En date du 9 mars 2016, le bureau d'imposition Echternach, dénommé ci-après « le bureau d'imposition », émit à l'égard de Monsieur ... et de Madame ..., dénommés ci-après « les époux ... », des bulletins de l'impôt rectificatifs sur le revenu pour les années d'imposition 2008 à 2013, en précisant notamment, dans le cadre de la rubrique intitulée « *L'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants* » : « *IMPOSITION RECTIFICATIVE INCLUANT DES REVENUS NON DECLARES D'UNE PROFESSION LIBERALE, TAXES SELON § 217(AO) – LOI GENERALE D'IMPOT – ET SUITE A REMISE INCOMPLETE DES EXTRAITS BANCAIRES RESPECTIVEMENT D'EXTRAITS BANCAIRES NON UTILISABLES* ».

Par un courrier du 19 avril 2016, réceptionné par l'administration des Contributions directes en date du 20 avril 2016, le mandataire de l'époque des époux ... adressa au directeur de l'administration des Contributions directes, dénommé ci-après « le directeur », une réclamation contre les bulletins d'imposition 2006 à 2013 tels qu'ils auraient été adressés à Madame ... en date du 9 avril 2016.

Par un courrier du 7 juin 2016, réceptionné par l'administration des Contributions directes en date du 8 juin 2016, le litismandataire des époux ... introduisit une nouvelle réclamation auprès du directeur contre les bulletins d'impôt sur le revenu des années 2008 à 2011.

En date du 27 septembre 2018, le directeur prit la décision suivante, inscrite sous le n° C22216 du rôle :

« (...) Vu la requête introduite en date du 20 avril 2016 par Me Cédric Schirrer, de l'étude d'avocats Wagener & Associés, au nom des époux, le sieur ... et la dame ..., demeurant à L-..., pour réclamer « contre le bulletin d'imposition pour les exercices des impositions 2006-2013 adressé à Madame ... (conjoint ...) en date du 9 avril 2016 » ;

Vu la requête introduite en date du 8 juin 2016 par Me Stéphane Ebel, de l'étude d'avocats Duvieusart Ebel, au nom des époux, le sieur ... et la dame ..., demeurant à L-..., pour réclamer, d'une part, contre les bulletins rectificatifs de l'impôt sur les revenus des années 2008, 2009, 2010 et 2011, et, d'autre part, contre « les bulletins de détermination du taux d'impôt global » pour les années 2008, 2009, 2010 et 2011, tous émis en date du 9 mars 2016 ;

Vu le dossier fiscal

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

Considérant que la requête du 20 avril 2016 ne désigne pas clairement les bulletins critiqués, que la réclamation est à considérer comme étant dirigée, d'une part, contre les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des années 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 et 2012, et, d'autre part, contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2013, tous émis en date du 9 mars 2016 ;

Considérant que les deux requêtes ayant des objets connexes, il y a lieu, dans l'intérêt d'une bonne administration, de les joindre pour les vider par une seule et même décision ;

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 forme (§ 249 AO) et délai (§ 228 AO) de la loi, qu'elles sont partant recevables ;

Considérant qu'aux termes du § 234 AO une réclamation contre un bulletin rectificatif n'est attaquable que dans la mesure de la rectification intervenue ; que le § 234 AO dispose que « Bei Steuerbescheiden, die frühere Steuerbescheide ändern, zum Beispiel in den Fällen des § 92, Absatz 3 und der §§ 94, 222 und 225, ist der neue Bescheid selbständig anfechtbar, soweit die Änderung reicht » ; qu'il y a d'abord lieu de retenir qu'une telle réclamation est en principe recevable, mais uniquement dans la limite des moyens de droit et de fait dirigés à l'encontre des éléments rectifiés, sans que puissent être attaquées les bases d'imposition retenues dans le bulletin d'impôt originaire ;

Considérant en effet que le § 234 AO concerne le cas où un bulletin rectificatif a remplacé un bulletin originaire et que le bulletin rectificatif est attaqué par la voie de la réclamation et où le bulletin originaire avait, tel qu'en l'espèce, acquis force de chose décidée au moment de l'émission du bulletin rectificatif, condition d'application fondamentale ; que la signification de la disposition consiste à empêcher le contribuable, auquel le bureau d'imposition réclame par bulletin rectificatif un surplus d'impôt, de pouvoir contester dans sa réclamation dirigée contre le bulletin rectificatif la cote d'impôt originaire ayant acquis force de chose décidée ; que le § 234 AO ne permet ainsi d'attaquer le bulletin rectificatif que dans la mesure où la cote rectifiée dépasse la cote originaire ;

Considérant que les réclamants font grief au bureau d'imposition de s'être basé sur une fausse estimation de leurs revenus supplémentaires non déclarés ; que pour le surplus, ils demandent un sursis à exécution des bulletins de l'impôt sur le revenu des années litigieuses ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, 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 la demande d'un sursis à exécution

Considérant qu'en date du 11 mai 2016 les réclamants ont introduit un recours contre une décision du bureau d'imposition Echternach refusant de faire droit à la demande en obtention d'un sursis à exécution des bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des années 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 et 2012, ainsi que du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2013, enrôlé sous le n° 22294 du rôle ; que force est de constater que par décision sur recours hiérarchique formel du 31 mai 2016 le directeur a rejeté comme non fondé le recours susmentionné ;

En ce qui concerne les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des années 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 et 2012, ainsi que le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2013

Considérant de prime abord, qu'il convient de noter que le réclamant ne s'oppose pas à la majoration de ses revenus imposables des années litigieuses ; qu'il a été employé par la société anonyme ..., une entreprise basée jadis au Luxembourg lui ayant versé des rémunérations officielles « à déclarer » ainsi que des rémunérations supplémentaires « à ne pas déclarer » par le biais d'entreprises offshore ; qu'il s'exprime comme suit dans un courrier électronique adressé en date du 28 mars 2016 au service de révision chargé du contrôle du réclamant « To be clear, I do not contest that I was misled into using various 'currently legally disputed' vehicles to reduce my taxable income. I do not contest that I now

owe tax on the allegedly undeclared portion of the invoices » ; que, toutefois, le réclamant conteste le quantum des rémunérations supplémentaires perçues au cours des années en question ;

Considérant qu'il résulte du dossier fiscal que le bureau d'imposition a procédé à des impositions rectificatives pour les années 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 et 2012 sur pied du § 222, alinéa 1^{er} AO, le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2013 ayant été émis en vertu du § 210 AO ; que les bulletins d'impôt précités ont tous été émis en date du 9 mars 2016 ;

Considérant qu' vertu du § 222, alinéa 1^{er}, numéro 1 AO un bulletin d'impôt ne peut être rectifié que dans la mesure où le bureau d'imposition a pris connaissance de faits ou de moyens de preuve nouveaux justifiant une augmentation de la cote d'impôt, à condition toutefois que l'impôt ne soit pas atteint par la prescription ; que cette dernière voit, en exécution de l'article 10 de la loi du 27 novembre 1933 concernant entre autres le recouvrement des contributions directes, son délai prorogé de 5 à 10 ans en cas de recours aux dispositions du § 222 AO, tel en l'occurrence ;

Considérant que le bureau d'imposition a procédé à la rectification des bulletins originaux sur base de données lui soumises par le procureur d'État en relation avec une enquête menée envers la société anonyme ... ;

Considérant d'abord qu'indépendamment « de la force probante au pénal d'un rapport du service de police judiciaire, limitée aux constatations faites par un officier de police judiciaire, et au vu du régime général de la libre appréciation des preuves consacré par la « Abgabenordnung », le bureau d'imposition peut valablement se baser sur les montants et faits renseignés dans un tel rapport pour y asseoir les bases d'imposition » ;

Considération en l'occurrence qu'en date du 26 juin 2013, les autorités belges, et notamment le juge d'instruction Michel Claise a envoyé une demande d'entraide judiciaire internationale aux autorités luxembourgeoises ;

Considérant que cette demande d'entraide internationale expose qu'un groupe de sociétés dénommé « ... » propose à des conseillers du domaine de l'informatique un système organisé, appelé « split salarial », destiné à permettre à ces consultants d'éviter les impôts sur les revenus en Belgique ; que rien que pour l'année 2008, les autorités belges dénoncent que 288 consultants informatiques, imposables en Belgique, auraient ainsi eu recours aux services du « groupe ... » pour un montant total des revenus évadés en Belgique de plus de 11.000.000 € (procès-verbal du 23 mai 2014 de la police judiciaire) ;

Considérant que par la suite, les locaux des sociétés dénommées « ... S.A. » et « ... s. à rl. », avec siège à L-..., ont été perquisitionnés par la section Entraide Judiciaire Internationale ;

Considérant qu'au cours de l'exécution de la commission rogatoire internationale, les enquêteurs ont constaté des indices que des infractions nationales « sont susceptibles d'avoir été commises, en sus des faits enquêtés par les autorités belges. Il appert en effet que ce système dit « split salarial » est proposé par le « groupe » ... en vue de permettre à des consultants d'éviter les impôts sur les revenus dans plusieurs autres pays que la Belgique,

notamment d'éluder l'administration des contributions directes du Grand-Duché de Luxembourg » ;

Considérant ensuite que les enquêteurs luxembourgeois ont procédé à l'audition de personnes qualifiées de suspects, ainsi qu'à l'exploitation des pièces saisies et/ou réceptionnées dans le cadre de cette commission rogatoire internationale ;

Considérant que l'analyse des pièces a permis de déterminer les sociétés impliquées dans lesdits faits, notamment les sociétés luxembourgeoises ... S.A. et ... s. à r.l., les sociétés de droit irlandais ... Ltd (...), ... Ltd et ... Ltd, ainsi que la société de droit mauricien ... (...);

Considérant que selon les enquêteurs luxembourgeois, le système mis en place par le « groupe » ... a prévu différents systèmes de facturation, notamment le système appelé « freelance », le système appelé « RFI - Request For Invoicing » et le système appelé « payroll » permettant aux conseillers d'éluder des impôts ;

Considérant que le système dit « freelance » est réalisé à l'aide de sociétés dites « contract management companies » du « groupe » ... (... , ... Ltd et ... Ltd) ; que la partie officielle ou déclarée est payée par une société « contract management company » soit directement au conseiller informatique travaillant en tant qu'indépendant, soit par l'intermédiaire d'une société officielle appartenant au conseiller informatique ; que la partie non déclarée est payée au conseiller par le biais de la société de droit mauricien « ... » ;

Considérant que le système dit « RFI - Request For Invoicing » s'est servi des mêmes « contract management companies » du « groupe » ... ; qu'il s'agit d'une variante du système « freelance », qu'à la différence du système « freelance », en l'espèce, le conseiller ne déclare aucun revenu aux autorités fiscales ; que la partie non déclarée, i.e. l'intégralité est également payée par l'intermédiaire de la société ... » ;

Considérant que le système dit « payroll » a recours à des sociétés dites « payroll companies » du « groupe » ..., comme la société résidente ... S.A., que la partie officielle ou déclarée est dès lors payée par une société « payroll company » au conseiller informatique sous la forme d'un salaire ; que la partie non déclarée est payée par l'intermédiaire de la société « ... » ;

Considérant que le système « payroll » a surtout été utilisé au Grand-Duché de Luxembourg par l'intermédiaire de la société anonyme résidente ... ;

Considérant que les enquêteurs belges ont saisi un document interne du « groupe » ... décrivant les différents systèmes de facturation (payroll et freelance) proposés par le « groupe » ... à partir du Grand-Duché de Luxembourg ; qu'il y a lieu de citer des extraits de ce document :

« Notes :

- In Luxembourg and France we use this (the « payroll » solution) to provide a « split » payment solution*

- *Switzerland is only for full declared solution*
- *Vice versa the payroll solution for Luxembourg can NOT be used for full declared !*
- *France can be used for both options, full declared will be a CDD contract (determined period), split will be a CDI (undetermined contract)...*
- *Working in Luxembourg 99% goes for employed as the admin for the independent is too expensive. » ;*

Considérant qu'il résulte très clairement dudit document que les conseillers optant pour le système « payroll » au Grand-Duché de Luxembourg, ne peuvent le faire que s'ils ne déclarent pas tous les revenus (« the payroll solution for Luxembourg can NOT be used for full declared ») ;

Considérant qu'aux termes de l'article L. 133-1 du Code du travail, est interdite l'activité exercée, en dehors des règles régissant le travail intérimaire et le prêt temporaire de main d'œuvre, qui consiste à mettre des travailleurs engagés dans le cadre d'un contrat de travail à la disposition de tiers qui utilisent ces travailleurs et qui exercent sur ceux-ci une part de l'autorité administrative et hiérarchique réservée normalement à l'employeur ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que le « groupe » ... a dès lors activement « encouragé » ses conseillers au « split salarial » et que le groupe a mis en place tout un système d'emploi et de facturation dans le seul but de frauder des impôts ;

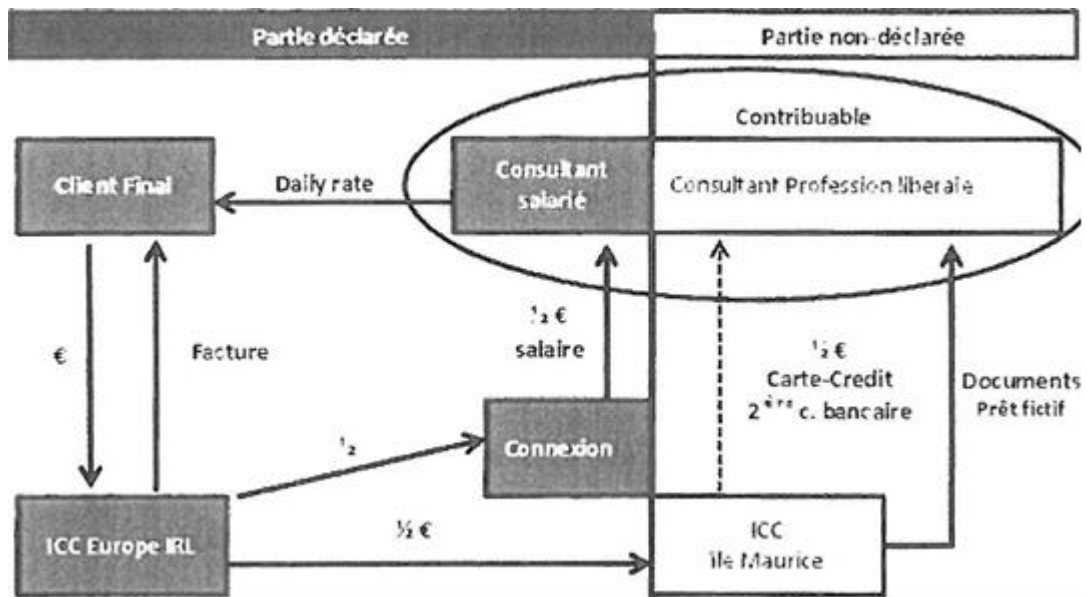
Considérant que lors d'une perquisition en date du 30 juillet 2014 auprès de la société anonyme ..., 299 fichiers Excel (un fichier par consultant) ont été saisis par les enquêteurs ; que l'analyse des fichiers Excel a révélé que 218 consultants résidant ou prestant des services au Luxembourg ont perçu des paiements occultes (dénommés « Margin Call ») ;

Considérant que le 4^e rapport intermédiaire de la section Entraide Judiciaire Internationale du 29 octobre 2014 retient ainsi que pour les montants occultes payés aux consultants prestant des services ou résidant au Luxembourg « du 01 janvier 2009 au 30 juillet 2014, diverses sociétés du « groupe » ... ont reçu un montant total de +/- EUR 50.988.830,01 de la part des clients finaux pour les missions prestées par les consultants aux Luxembourg ou bien par des consultants luxembourgeois. La somme de +/- EUR 21.127.716,89, soit près de 42% a été reversée de manière occulte, inofficielle, ou non déclarée à ces consultants résidant ou prestant des services au Luxembourg » ;

Considérant qu'il est constant que le réclamant figure parmi les 218 consultants qui ont bénéficié de « Margin Calls », i.e. des prestations occultes ;

Considérant qu'en ce qui concerne le portage salarial du groupe ..., les paiements non déclarés en faveur des consultants travaillant au Grand-Duché de Luxembourg ont été communiqués aux bureaux d'imposition compétents par le service de révision ;

Considérant que le réclamant a appliqué le système « payroll » proposé par le groupe ... ;



Considérant que dans le système « payroll », le conseiller accomplit une mission pour le client final ; que le conseiller devient « salarié » auprès d'une société dite « payroll company » du groupe ... au lieu d'être payé directement par le client final ; que le client final paie l'intégralité de la rémunération, i.e. la partie officielle, la partie inofficielle, ainsi que les frais à la société anonyme ... ; que la société anonyme ... (la « payroll company ») paie par la suite, d'une part, un salaire officiel au conseiller qui est déclaré et, d'autre part, une partie non officielle, qui est virée à la société ... Ltd qui transfère l'argent à la société ... Ltd qui enfin transfère cette partie inofficielle au conseiller ;

Considérant qu'aux termes du § 396, alinéa 5 AO, applicable pour les années litigieuses, si la fraude porte sur un montant significatif d'impôt soit en montant absolu soit en rapport avec l'impôt annuel dû et a été commise par l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses tendant à dissimuler des faits pertinents à l'autorité ou à lui persuader des faits inexacts, elle sera punie comme escroquerie fiscale d'un emprisonnement d'un mois à cinq ans et d'une amende de cinquante mille francs à un montant représentant le décuple des impôts éludés ; qu'à partir du 1^{er} janvier 2017 l'alinéa 5 précité a été remplacé par l'alinéa 6 portant l'amende susmentionnée à 25.000 euros et maintenant l'emprisonnement d'un mois à cinq ans ;

Considérant que c'est sur cette toile de fond que le bureau d'imposition a pris connaissance des rémunérations supplémentaires perçues par le réclamant ; que le service de révision a décortiqué tous les documents retraçant les rémunérations occultes versées par la société anonyme ... et, par la suite, communiqué les montants non déclarés des années 2006 à 2013 au bureau d'imposition ;

Considérant que les montants déclarés par le réclamant en tant qu'indépendant et en tant que salarié, ainsi que les montants non déclarés et rajoutés à sa base imposable par le bureau d'imposition se présentent comme suit :

Année	Montants déclarés en tant qu'indépendant	Montants déclarés en tant que salarié	Montants non déclarés
2006	... euros	... euros	... euros
2007	... euros	... euros	... euros
2008	... euros	... euros ... (exonéré)	... euros
2009	... euros	... euros	... euros
2010	... euros	... euros	... euros
2011	... euros	... euros (exonéré)	... euros ... euros (exonéré)
2012	... euros	... euros ... euros (exonéré)	... euros ... euros (exonéré)
2013	... euros	... euros	... euros
Total			... euros

que le bureau d'imposition a donc majoré les revenus imposables des années 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 et 2013 sur base des données lui soumises par le service de révision en relation avec l'enquête menée envers la société anonyme ... ;

Considérant qu'il y a lieu de rappeler que le tribunal administratif a été saisi dans des affaires similaires par des conseillers en informatique afin de former des recours contre des décisions directoriales de l'administration des contributions directes déclarant les réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu ayant comme objet la taxation de rémunérations supplémentaires comme non fondées ; qu'en l'occurrence, certains d'entre eux ont travaillé pour compte du même employeur que celui du réclamant, i.e. la société anonyme ... ; que les rémunérations supplémentaires non déclarées ont été rajoutées à leurs revenus imposables ; que le tribunal administratif a retenu « que c'est à bon droit que l'administration fiscale a retenu, au vu du faisceau d'indices concordants relevé plus haut, l'existence dans le chef de (...) de rémunérations supplémentaires occultes et élusives de l'impôt perçues au cours des années d'imposition litigieuses aux montants repris dans la décision directoriale déferée, et ce, même si elle n'est pas en mesure de rapporter la preuve de la réception concrète de fonds litigieux » ; que, partant, les juges siégeant au tribunal administratif se sont

ralliés à la position de l'administration des contributions directes consistant en la taxation des rémunérations occultes perçues par les conseillers en cause ;

Considérant qu'en l'espèce, le réclamant a également été contrôlé par le service de révision ; que, depuis le début de l'enquête entamée en janvier 2015, le service de révision a constamment sollicité des extraits bancaires, contrats et autres documents auprès du contribuable afin de pouvoir déterminer les montants exacts des rémunérations occultes ; que les pièces versées par le réclamant ont cependant été incomplètes voire inutilisables ; que finalement, en date du 15 novembre 2015 il a envoyé un courrier électronique comportant pas moins de 143 fichiers au service de révision, alors qu'il s'est avéré, après analyse par ce dernier, que les documents fournis n'ont pas apporté des éléments nouveaux et révélateurs ; qu'il en résulte que le réclamant a effectivement manqué à ses obligations déclaratives et de collaboration au niveau administratif à l'égard tant du bureau d'imposition que du service de révision ; que, partant, le service de révision a transmis au bureau d'imposition une estimation des montants non déclarés pour les années litigieuses ;

Considérant que le § 217 AO constitue la base légale de la taxation ; que d'« une part la taxation doit permettre aux instances d'imposition qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt, à laquelle elles ne peuvent guère se soustraire » ; que d'« autre part la taxation ne doit pas être considérée comme une mesure de sanction à l'égard des contribuables. Elle constitue un procédé de détermination des bases d'imposition qui est appliqué même à l'égard des contribuables soigneux et diligents. » ;

Considérant que le § 217 AO prévoit dès lors le procédé de la taxation, lorsque les bases d'imposition ne peuvent pas être déterminées autrement ;

Considérant que « La taxation d'office consiste en une évaluation unilatérale de la base imposable par le fait de l'administration. Le but de la taxation d'office est d'aboutir, à défaut de pouvoir évaluer la valeur réelle, à une valeur probable ou approximative de la base imposable, le contribuable devant s'imputer à lui-même les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation d'office. La prise en compte pour l'administration fiscale d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération » ;

Considérant que le bureau d'imposition a repris les chiffres communiqués par le service de révision et a émis les bulletins d'impôt litigieux ;

Considérant que même au cours de l'instance contentieuse le réclamant s'est borné à remettre un relevé court de deux pages et demie indiquant, prétendument, l'ensemble de ses revenus perçus au cours des années litigieuses ;

Considérant qu'il y a lieu dans ce contexte de rappeler en mémoire les dispositions du § 171 AO ayant trait, entre autres, au fait qu'il incombe au contribuable de fournir la preuve de l'exactitude de ses déclarations ; que l'alinéa 1^{er} du § 171 AO est libellé comme suit « Auf Verlangen (§ 205 Absätze 1 und 2) hat der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Steuererklärung nachzuweisen. Wo seine Angaben zu Zweifeln Anlass geben, hat er sie zu ergänzen, den Sachverhalt aufzuklären und seine Behauptungen, soweit ihm dies nach den Umständen zugemutet werden kann, zu beweisen, zum Beispiel den Verbleib von Vermögen, das er früher besessen hat. » ; qu'il en découle qu' « en cas de contestations émises par l'Administration des contributions directes sur la déclaration et les indications faites par le

contribuable, celui-ci est légalement tenu à faire parvenir à l'administration les renseignements et explications demandés, étant donné que la charge de la preuve de l'exactitude des déclarations faites pèse désormais sur lui » ;

Considérant que le réclamant n'a jamais, même pas à ce jour, daigné produire des éléments impérativement nécessaires à la base d'une perception claire et nette de la situation, notamment un jeu complet des extraits bancaires documentant le versement des rémunérations supplémentaires durant les années litigieuses ; qu'il est resté en défaut de satisfaire aux obligations qui lui incombent selon le § 171 AO en vue de prouver l'exactitude de ses déclarations ; qu'il s'ensuit que le relevé établi par le réclamant lui-même, ne contenant que quelques chiffres non autrement étayés, n'a pas de valeur probante et est, de ce fait, à rejeter ;

Considérant qu'il n'y a donc pas lieu de remettre en question le fait que le bureau d'imposition ait majoré les revenus imposables des années 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 et 2013 des prestations non déclarées et touchées par le réclamant en raison de son activité professionnelle de conseiller en informatique ;

Considérant, toutefois, que le tribunal administratif a retenu à chaque fois dans ses jugements des affaires similaires « que c'est à tort que l'administration fiscale a qualifié ce revenu en tant que revenu provenant d'une profession libérale » ; qu'il s'ensuit que les rémunérations supplémentaires non déclarées par les conseillers du « groupe » ... sont à qualifier de revenus provenant d'une occupation salariée ; que les jugements rendus par le tribunal administratif sont transposables au cas d'espèce, de sorte que les rémunérations occultes versées au réclamant sont dès lors à considérer comme revenu brut provenant d'une occupation salariée ;

Considérant qu'en l'espèce, les revenus provenant d'une occupation salariée, réalisés au cours des années 2009, 2010 et 2011 par le réclamant, sont diminués du minimum forfaitaire pour frais d'obtention d'un montant de ... euros (article 107 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.)) et de celui pour frais de déplacement d'un montant de ... euros (article 107bis L.I.R., abrogé à partir de l'année d'imposition 2013) ; qu'à l'endroit des années 2006, 2007, 2008, 2012 et 2013 ces minimums forfaitaires ont déjà été mis en compte par le bureau d'imposition, de sorte qu'une deuxième déduction n'est pas permise ;

En ce qui concerne les réclamations contre « les bulletins de détermination du taux d'impôt global » au titre des années 2008, 2009, 2010 et 2011

Considérant que l'article 134, alinéa 1^{er} L.I.R. prévoit que lorsqu'un contribuable résident, tel le réclamant, a des revenus exonérés, sous réserve d'une clause de progressivité prévue par une convention internationale contre les doubles impositions, ces revenus sont néanmoins incorporés dans une base imposable fictive pour déterminer le taux d'impôt global qui est applicable au revenu imposable ajusté au sens de l'article 126 L.I.R. ;

Considérant qu'il y a dès lors lieu de déterminer le taux d'impôt global applicable au revenu imposable ajusté, comme si les revenus étrangers exonérés devaient subir l'imposition dans le cadre du revenu mondial, mais que le taux d'impôt global qui résulte de cette imposition fictive est appliqué ensuite à la base d'imposition des seuls revenus non exonérés ; que pour le calcul du taux d'impôt global les revenus étrangers exonérés, avec les déductions et abattements y rattachés, sont à intégrer dans une base imposable fictive d'après les mêmes

règles et principes que les revenus taxables et que la détermination des revenus positifs et négatifs doit être conforme à la législation fiscale nationale (doc.parl. 4855/00 p.122) ;

Considérant que la détermination du taux d'impôt global en vertu de l'article 134 L.I.R. fait l'objet d'un calcul à part, mais est communiquée ensemble, sous un même pli avec le bulletin de l'impôt sur le revenu correspondant au contribuable ; qu'elle fait donc partie intégrante du bulletin de l'impôt sur le revenu englobant des revenus exonérés de sorte qu'une réformation dudit bulletin entraînera d'office une modification du taux d'impôt global ;

Considérant que le réclamant invoque encore que les autorités fiscales allemandes auraient soumis à l'imposition les mêmes revenus que ceux imposés au Luxembourg au titres des années 2008, 2009, 2010 et 2011, alléguant donc une double imposition juridique ; qu'il a joint aux présentes requêtes des copies des bulletins d'imposition des années précitées émis par le « Finanzamt Frankfurt am Main I » en date du 23 mars 2016 ; qu'il a joint à la réclamation du 20 avril 2016 une « demande en vue d'une procédure amiable (« Verständigungsverfahren ») conformément à l'article 22 de la convention de non double imposition germano-luxembourgeoise de 1958 » datée au 25 mars 2015 et adressée au directeur de l'Administration des contributions directes ; qu'à cet égard il convient de mentionner la circulaire L.G. - Conv. D.I. n° 60 du 28 août 2017 retenant en son point 9.2. que « Les conventions fiscales stipulent, conformément au paragraphe 1 de l'article 25 du modèle de convention de l'OCDE, qu'une personne peut introduire une procédure amiable indépendamment des recours prévus par le droit interne des Etats concernés.

Par conséquent, un contribuable peut demander l'ouverture d'une procédure amiable prévue par une convention fiscale et exercer les recours administratifs et juridictionnels prévus par le droit interne de sorte que les deux procédures peuvent se dérouler simultanément. » ;

Considérant que les redressements de l'impôt sur le revenu des années 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 et 2013 font l'objet des annexes qui constituent des parties intégrantes de la présente décision ;

Considérant cependant que, tel qu'il ressort des annexes 1, 2, 3, 7 et 8, l'impôt liquidé à travers la présente décision correspond exactement à l'impôt fixé par les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des années 2006, 2007, 2008 et 2012, ainsi que le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2013 ;

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,

confirme l'impôt liquidé à travers les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des années 2006, 2007, 2008 et 2012, ainsi que le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2013,

dit les réclamations contre les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des années 2009, 2010 et 2011 partiellement fondées,

ramène l'impôt sur le revenu dû, y compris la contribution au fonds pour l'emploi, pour l'année 2009 à ... euros,

ramène l'impôt sur le revenu dû, y compris la contribution au fonds pour l'emploi, pour l'année 2010 à ... euros,

ramène l'impôt sur le revenu dû, y compris la contribution au fonds pour l'emploi, pour l'année 2011 à ... euros,

renvoie au bureau d'imposition, notamment pour imputation des retenues,

sans préjudicier sur l'issue de la procédure amiable introduite. (...) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 27 décembre 2018, les époux ... ont fait introduire un recours en réformation sinon en annulation contre la décision précitée du directeur du 27 septembre 2018.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, dénommée ci-après « la loi du 7 novembre 1996 », le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation introduite contre un bulletin d'impôt sur le revenu.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal contre la décision précitée du directeur du 27 septembre 2018.

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

Dans son mémoire en réponse et à titre liminaire, le délégué du gouvernement se rapporte à prudence de justice en ce qui concerne la recevabilité en la forme du recours en réformation dirigé contre la décision directoriale déférée, en soulignant que le recours subsidiaire en annulation ne serait admis que dans les matières où la loi n'organise pas d'autres recours.

Dans le cadre de ses développements, le délégué du gouvernement soulève encore un moyen d'irrecevabilité relatif à un « libellé obscur faute de moyen » de la requête introductive d'instance en violation de l'article 41 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, dénommée ci-après « la loi du 21 juin 1999 ».

Les époux ... répliquent à cet égard qu'ils estiment avoir mis le tribunal en position de trancher le litige lui soumis et méthodiquement documenté.

Ils considèrent que non seulement l'objet de la demande formée par eux serait clair, à savoir la réformation sinon l'annulation de la décision querellée, mais également les moyens invoqués qui concerneraient, d'une part, la déduction d'une série de frais d'obtention au titre des divers exercices et, d'autre part, la limitation du revenu imposable (au titre des divers exercices) suite aux taxations d'office auxquelles l'administration des Contributions directes

aurait recouru.

A défaut de mentions contraires, il y aurait « à l'évidence » lieu de considérer que serait postulée la déduction de l'ensemble des frais d'obtention dont il serait fait état, en montant global dans la requête et en détail dans les classeurs versés au titre de chaque exercice concerné. Il serait également « évident » que les frais d'obtention seraient en lien avec l'activité professionnelle de Monsieur

Les époux ... relèvent que les classeurs versés lors du dépôt de la requête introductive d'instance, dont ils feraient parties intégrantes, seraient suffisamment structurés de manière à comporter, année par année, une table des matières exposant :

- « (i) En section 1, par période dans l'année les lieux et durée d'exercice de l'activité de M. ..., les clients finaux pour lesquels les prestations ont été rendues ;
- (ii) En section 2, l'exposé des différences entre les différentes déclarations déposées et les bulletins d'imposition et les surestimations de revenus découlant des taxations d'office ;
- (iii) En section 3, un tableau récapitulatif des différents revenus perçus, justificatifs bancaires à l'appui ;
- (iv) En section 4, un tableau récapitulatif des différents frais d'obtention payés par nature, justificatifs bancaires à l'appui. ».

Ils renvoient finalement à leurs développements au fond en ce qui concerne les points de détails.

En ce qui concerne d'abord le moyen tenant à l'irrecevabilité de la requête introductive d'instance pour cause de libellé obscur, il échet de rappeler qu'aux termes de l'article 1^{er} de la loi du 21 juin 1999, - l'article 41 de la loi du 21 juin 1999 tel que cité par la partie gouvernementale ne concerne que les requêtes d'appel devant la Cour administrative et non les requêtes introductives d'instance devant le tribunal qui, elles doivent être conformes à l'article 1^{er}, ensemble, en matière fiscale, l'article 57 de la loi du 21 juin 1999 - :

- « (...) La requête, qui porte date, contient:
 - les noms, prénoms et domicile du requérant,
 - la désignation de la décision contre laquelle le recours est dirigé,
 - l'exposé sommaire des faits et des moyens invoqués,
 - l'objet de la demande, et
 - le relevé des pièces dont le requérant entend se servir. ».

Il est encore relevé, dans ce contexte, que l'article 29 de la même loi dispose que « L'inobservation des règles de procédure n'entraîne l'irrecevabilité de la demande que si elle a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense ».

L'*exceptio obscuri libelli*, qui est d'application en matière de contentieux administratif, sanctionne de nullité l'acte contrevenant aux prescriptions de l'article 1^{er} précité de la loi du 21 juin 1999, dont le but est de permettre au défendeur de savoir quelle est la décision critiquée et quels sont les moyens à la base de la demande, afin de lui permettre d'organiser

utilement sa défense¹. En l'absence de grief effectif porté aux droits de la défense de la partie défenderesse, le moyen d'irrecevabilité pour libellé obscur est à écarter².

Il appartient ainsi au tribunal saisi d'apprécier *in concreto* si l'exposé sommaire des faits et des moyens, ensemble les conclusions s'en dégageant, est suffisamment explicite ou non.

Force est en l'espèce au tribunal de relever que l'exception de libellé obscur ne saurait être retenue en la cause, dès lors que la partie gouvernementale ne saurait se tromper ni sur la décision déférée, ni sur les moyens invoqués, alors qu'il ressort clairement de la lecture de la requête introductive d'instance, que le recours est dirigé contre la décision directoriale précitée du 27 septembre 2018 et qu'elle reproche au directeur de ne pas avoir pris en compte ses contestations relatives au montant des revenus supplémentaires imposés par le bureau d'imposition, ainsi que celles relatives aux frais d'obtention y relatifs que les époux ... auraient fait valoir. Force est d'ailleurs de constater que le délégué du gouvernement a été parfaitement en mesure de prendre position sur le fond dans le cadre de ses mémoires, le moyen de libellé obscur, tel que soulevé par le délégué du gouvernement, étant plutôt à considérer comme un moyen de défense au fond reprochant aux époux ... de ne pas avoir présenté des moyens de réformation suffisamment fondés.

Il suit de ces considérations que le moyen d'irrecevabilité pour libellé obscur est à rejeter.

Dans son mémoire en réponse, la partie gouvernementale se rapporte encore à prudence de justice quant à la « *recevabilité du recours en réformation formé à titre principal* ».

Force est au tribunal de préciser que s'il est exact que le fait, pour une partie, de se rapporter à prudence de justice équivaut à une contestation, il n'en reste pas moins qu'une contestation non autrement étayée est à écarter, étant donné qu'il n'appartient pas au juge administratif de suppléer la carence des parties au litige et de rechercher lui-même les moyens juridiques qui auraient pu se trouver à la base de leurs conclusions.

Dès lors, étant donné que la partie gouvernementale est restée en défaut de préciser quelles autres causes d'irrecevabilité existeraient en l'espèce, le moyen d'irrecevabilité afférent encourt le rejet, étant relevé que le tribunal n'entrevoit pas non plus de cause d'irrecevabilité d'ordre public qui serait à soulever d'office.

Ainsi, à défaut d'autres moyens d'irrecevabilité, il échet de retenir que le recours principal en réformation dirigé contre la décision précitée du directeur du 27 septembre 2018 est recevable pour avoir été, par ailleurs, introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de leur recours et en fait, outre le rappel des rétroactes passés en revue ci-avant, les demandeurs demandent acte qu'ils limitent leur recours aux exercices 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 et 2013.

¹ trib. adm. 30 avril 2003, n° 15482 du rôle, Pas. adm. 2019, V° Procédure contentieuse, n° 453 et les autres références y citées.

² trib. adm. 12 juin 2002, n° 14304 du rôle, Pas. adm. 2019, V° Procédure contentieuse, n° 454 et les autres références y citées.

Ils expliquent ensuite qu'en date du 9 mars 2016, le bureau d'imposition leur aurait adressé des bulletins d'imposition rectificatifs pour les années 2008 à 2011 procédant à l'inclusion des revenus de profession libérale pour un montant respectivement de ... euros (pour l'année 2008), ... euros (pour l'année 2009), ... euros (pour l'année 2010), ... euros (pour l'année 2011), ainsi que, pour chacune des années 2008, 2009, 2010 et 2011, des bulletins de détermination de la base imposable fictive et du taux d'impôt global.

Ils donnent ensuite à considérer qu'en date du 23 mars 2016, le Finanzamt de Francfort aurait adressé à M. ... :

- un bulletin d'imposition pour l'année 2008 relatif à des revenus de profession libérale pour un montant de ...,- euros ;
- un bulletin d'imposition pour l'année 2009 relatif à des revenus de profession libérale pour un montant de ...,- euros ;
- un bulletin d'imposition pour l'année 2010 relatif à des revenus de profession libérale pour un montant de ...,- euros ;
- un bulletin d'imposition pour l'année 2011 relatif à des revenus de profession libérale pour un montant de ...,- euros,

de sorte qu'ils se trouveraient clairement dans une situation de double imposition juridique que la convention fiscale luxembourgo-allemande du 23 avril 2012 aurait pour objet de prévenir, voire de solutionner.

Quant aux longs développements et explications de la décision directoriale, relatives aux schémas mis en place par le groupe ... afin « *d'optimiser* » la fiscalité des revenus du travail des consultants employés consistant à « *splitter* » les revenus des consultants en partie déclarée et en partie offshore non déclarée, les demandeurs rappellent que Monsieur ... n'aurait jamais nié s'être soustrait à certaines de ses obligations fiscales. Ils donnent cependant à considérer qu'ils contestent une certaine surestimation des revenus non-déclarés par l'administration des Contributions directes ainsi que l'absence de prise en compte de diverses dépenses ayant été exposées dans le cadre de l'obtention de ses revenus au titre des années 2008 à 2013.

Ainsi, ils relèvent qu'ils sollicitent la déductibilité de frais d'obtention pour un montant de :

- ... euros (pour l'exercice 2008)
- ... euros (pour l'exercice 2009)
- ... euros (pour l'exercice 2010)
- ... euros (pour l'exercice 2011)
- ... euros (pour l'exercice 2012)
- ... euros (pour l'exercice 2013)

Les demandeurs estiment en outre que les revenus de Monsieur ... auraient été surévalués :

- à hauteur de ... euros (pour l'exercice 2009)
- à hauteur de ... euros (pour l'exercice 2010)
- à hauteur de ... euros (pour l'exercice 2011)
- à hauteur de ... euros (pour l'exercice 2012)

- à hauteur de ... euros (pour l'exercice 2013).

En droit, les demandeurs font plaider que la taxation d'office aurait conduit à une surestimation des revenus effectifs et que ce serait à tort que la déductibilité de frais d'obtention au titre des revenus des exercices 2008 à 2013 aurait été refusée.

Ils rappellent que le but de la taxation d'office serait d'aboutir, à défaut de valeur réelle, à une valeur probable et/ou approximative (avec une probabilité d'exactitude la plus élevée possible), ce qui ne serait cependant pas le cas en l'espèce au vu des montants invoqués par eux ci-avant.

Ils donnent à considérer qu'afin de « coller » au plus près de la réalité, ils auraient procédé à un travail minutieux de reconstitution en joignant à leur requête introductive d'instance un classeur pour chacun des exercices 2008 à 2013 permettant, documents justificatifs à l'appui (extraits bancaires, contrats, factures, tableau de renvoi, etc.), de retracer l'ensemble des revenus et des frais d'obtention invoqués. Il serait ainsi « loisible » au tribunal de consulter les tableaux chiffrés avec renvois clairs aux pièces justificatives « *qu'il eut été fastidieux et contre-productif de reprendre dans le cadre de longs développements écrits inexploitable.* ».

Dans leur mémoire en réplique, les demandeurs rappellent qu'ils solliciteraient, d'une part, la déduction intégrale d'une série de frais d'obtention au titre des exercices 2008 à 2013 et, d'autre part, la limitation du revenu imposable (au titre desdits exercices).

Ils donnent d'abord à considérer, en ce qui concerne leur première demande, que les frais d'obtention qu'ils auraient fait valoir, auraient été exposés directement et exclusivement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes au titre des exercices 2008 à 2013 et renvoient à ce titre à « *une synthèse revenus-charges par exercice* » qu'ils auraient versée en tant que pièce.

Ainsi, concernant l'année d'imposition 2008, il serait très aisé de constater que l'activité de Monsieur ... aurait été exercée en Allemagne et au Royaume-Uni, engendrant, suivant les extraits bancaires versés, des frais d'obtention suivants : « *rent London* », « *rent Frankfurt* », « *Council Tax London* », « *hotels* », « *train* », « *flights* », « *office* », « et « *petrol* ».

Le poste « *rent London* » correspondrait à des frais de loyer (ou de participation au loyer en cas de colocation) à Londres (lieu d'exercice de l'activité) pour un montant de ... euros, frais qui devraient être intégralement déductibles en tant que frais d'obtention, alors qu'ils auraient été exposés directement et exclusivement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes au titre de l'exercice 2008. A cela s'ajouterait la « *Council Tax* » payée d'un montant de ... euros.

Le poste « *rent Frankfurt* » correspondrait à des frais de loyer à Francfort (lieu d'exercice de l'activité) pour un montant de ... euros, frais intégralement déductibles en tant que frais d'obtention, alors qu'ils auraient été exposés directement et exclusivement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes au titre de l'exercice 2008. En effet, ces frais seraient en tout point assimilables à des frais d'hôtel, mais à un coût effectif moindre.

Le poste « *hotels* » correspondrait à des frais d'hôtel à Londres (dans l'attente de

trouver un appartement) pour un montant de ... euros, somme intégralement déductible en tant que frais d'obtention, alors qu'elle aurait été exposée directement et exclusivement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes au titre de l'exercice 2008.

Le poste « *train* » correspondrait à des frais de transport en commun à Londres et Francfort pour un montant de ... euros, intégralement déductibles en tant que frais d'obtention, alors qu'ils auraient été exposés directement et exclusivement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes au titre de l'exercice 2008.

Le poste « *office* » correspondrait à des charges diverses pour un montant de ... euros, intégralement déductibles en tant que frais d'obtention, alors qu'ils auraient été exposés directement et exclusivement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes au titre de l'exercice 2008.

Le poste « *flights* » correspondrait à des frais d'avion pour des vols Luxembourg - Londres (lieu d'exercice de l'activité) pour un montant de ... euros, intégralement déductibles en tant que frais d'obtention, alors qu'ils auraient été exposés directement et exclusivement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes au titre de l'exercice 2008.

Le poste « *frais de route* » correspondrait à des frais de route correspondant à ... km au titre de trajets aller et/ou retour Luxembourg-Francfort à 0,30 euros /km soit un montant de ... euros, intégralement déductible en tant que frais d'obtention, alors qu'ils auraient été exposés directement et exclusivement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes au titre de l'exercice 2008.

En conclusion, il y aurait partant lieu, par réformation de la décision déferée, de fixer le montant des frais d'obtention afférents aux revenus de Monsieur ... de l'exercice 2008 au montant de ... euros qui seraient à porter en déduction des revenus imposables de l'année en question.

Il en irait de même, pour les mêmes motifs et postes, en ce qui concerne les frais d'obtention pour l'année imposable 2009, pendant laquelle il aurait travaillé en Allemagne.

En outre, les demandeurs soulignent qu'il serait parfaitement loisible de constater, sur base de la documentation bancaire versée à l'appui de leur recours, que la somme de leurs encaissements au titre de 2008 se chiffrerait à ... euros, soit ... euros de moins que le montant auquel ils auraient été taxés. En effet, les parties demanderesse estiment avoir documenté l'intégralité de leurs encaissements par la mise en référence de leurs différents extraits bancaires. Dans ce contexte, ils font plaider qu'il serait inconcevable de mettre à leur charge une *probatio diabolica* dont l'objet serait de prouver un fait négatif, en l'occurrence l'absence de perception d'un différentiel de revenus.

Les demandeurs réitèrent des développements analogues en ce qui concerne les années d'imposition 2010 à 2013, en renvoyant, pour chaque année, d'un côté, à leurs pièces versées en ce qui concerne les frais d'obtention à déduire et, de l'autre côté, à leurs extraits bancaires versés en ce qui concerne leurs revenus effectifs.

Quant à l'année 2010, les demandeurs font encore préciser, en réaction aux commentaires du délégué du gouvernement, dans son mémoire en réponse, relatifs au livre intitulé « *neuro linguistic programming for dummies* », que ce livre serait parfaitement en lien

avec l'activité d'ingénieur informaticien de Monsieur Il en serait de même de l'achat de la suite de logiciels Windows.

En ce qui concerne l'année 2011, les demandeurs font valoir que l'activité de Monsieur ... aurait été exercée en Allemagne, au Luxembourg et aux Pays-Bas. Pour l'année 2012, il est précisé que le lieu de travail de Monsieur ... se serait trouvé en Suède et aux Pays-Bas. Finalement, en 2013, Monsieur ... aurait travaillé en Suède.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours.

En ce qui concerne d'abord les rémunérations supplémentaires touchées au cours des années d'imposition litigieuses, force est de constater que la décision directoriale déferée n'est pas mise en cause en ce qu'elle a procédé, sur base des enseignements tirés d'un jugement du tribunal administratif du 30 juin 2017, inscrit sous le numéro 37264 du rôle, à la requalification des rémunérations supplémentaires en tant que rémunérations salariales, réformant sur ce point le bureau d'imposition qui les avait qualifiés de rémunérations provenant d'une activité indépendante. En conséquence, les «*factures*» adressées par Monsieur ... à ses employeurs sont dès lors à considérer comme des fiches de travail censées justifier les heures effectivement prestées.

Force est ensuite de relever que si les demandeurs sont en aveu du fait que Monsieur ... avait perçu des rémunérations supplémentaires non déclarées pour les années litigieuses, ils contestent cependant, en ce qui concerne les années 2009 à 2013, les montants respectifs y relatifs tels que fixés par l'administration des Contributions directes par le biais d'une taxation d'office.

En effet, les demandeurs s'opposent à la taxation d'office en soutenant, sur base d'extraits de compte pour la période 2009 à 2013, sur lesquels sont relevés différents mouvements dont plusieurs virements créditeurs, ne pas avoir perçu la totalité des rémunérations supplémentaires leur imputées pour les années litigieuses.

Quant à la question de la charge de la preuve des revenus à la base de l'imposition, il convient de relever que s'il est vrai que le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité, il a été retenu qu'au cas cependant où le contribuable, malgré rappels et moyens de contrainte infructueux, se soustrait à son obligation de collaboration en omettant de remettre une déclaration d'impôt, en l'espèce rectificative, mettant ainsi le bureau d'imposition dans l'impossibilité de déterminer de manière exacte le revenu imposable sur base de ses déclarations, le contribuable est censé se contenter de l'approximation que l'administration opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle. Il ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus réels s'écartent de manière significative des bases d'imposition retenues dans le bulletin d'impôt³. Il s'ensuit que la charge de la preuve de l'inexactitude de la taxation incombe aux demandeurs.

Or, il ressort notamment des nombreux échanges de courriers électroniques entre les

³ trib. adm. 19 avril 2010, n° 26049 du rôle, conf. par Cour adm. 18 janvier 2011, n° 26959C du rôle, Pas. adm. 2019, V° Impôts, n° 816 et les autres références y citées.

demandeurs et le bureau d'imposition, tels qu'ils figurent au dossier fiscal, que ces derniers sont en aveu, en ce qui concerne la rémunération de Monsieur ..., qu'à côté des virements qu'il a reçus sur son compte, son employeur ... Ltd lui avait accordé, à travers les structurations telles que décrites, de manière non contestée, dans la décision directoriale déferée, des crédits (loans) par le biais de la mise à disposition d'une carte de crédit prépayée pour un montant maximal de ...,- euros. Si les demandeurs affirment que ces sommes auraient seulement été prêtées et partant remboursables, ils restent cependant en défaut d'en rapporter la preuve. Il s'ensuit que c'est à bon droit que le bureau d'imposition, sur base des renseignements du service de révision, a qualifié la mise à disposition des fonds litigieux de prêts fictifs et partant de revenus imposables s'ajoutant au revenu salarial des années en question. Ainsi, Monsieur ... a expliqué avoir reçu de cette manière ...,- euros en 2008, ... euros en 2009, ... euros en 2010, et ce, en sus des sommes lui payées en tant que salarié et en tant qu'indépendant. Etant donné que ces sommes lui ont été mises à disposition par le biais de cartes de crédit, les extraits de comptes bancaires ainsi que les « *factures* » adressées par Monsieur ... à son employeur, tels que versés par les demandeurs à l'appui de leurs prétentions, ne sauraient invalider ce constat.

Il en va de même des prêts fictifs attribués à Monsieur ... par ... et ... pour les années 2012 et 2013, étant donné que les demandeurs ne contestent pas avoir reçu des sommes supplémentaires de la part de l'employeur de Monsieur ... qu'ils affirment aussi avoir considéré comme prêts, mais pour lesquels ils restent également en défaut d'en prouver le remboursement. Etant donné que les demandeurs n'ont pas fourni les montants concernés, c'est à bon droit que l'administration des Contributions directes a procédé à une taxation d'office y relative qui n'est pas valablement mise en cause par les pièces versées par les demandeurs.

Etant donné que les demandeurs restent muets quant aux rémunérations supplémentaires reçues par Monsieur ... au cours de l'année fiscale 2011, c'est encore à bon droit et sans que cela ne soit valablement contredit par les demandeurs, que le bureau d'imposition, au vu des mécanismes de paiement occultes mis en lumière par le service révision de l'administration des Contributions directes, a également procédé par la voie de la taxation d'office pour déterminer le revenu total de Monsieur ... pour l'année en question au cours de laquelle ce dernier affirme avoir également travaillé pour une entité du groupe

Il suit de ces considérations que l'administration fiscale était en droit, face aux déclarations lacunaires de la part des demandeurs, de procéder à une taxation d'office sur base des conclusions lui parvenues par les réviseurs et les aveux partiels de la part des demandeurs. En effet, l'administration des Contributions directes peut procéder à une taxation, même en présence d'une déclaration d'impôts, et plus précisément au cas où le contribuable n'a pas élucidé convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition mis en cause par l'administration dans le cadre de son pouvoir de vérification de la déclaration d'impôt⁴.

Il s'ensuit que c'est à bon droit que l'administration fiscale a retenu, au vu des éléments concordants relevés plus haut, dans le chef de Monsieur ..., l'existence de rémunérations supplémentaires occultes et élusives d'impôt perçus au cours des années d'imposition litigieuses, et ce, même si elle n'est pas en mesure de rapporter la preuve de la

⁴ trib. adm. 12 janvier 2009, n° 24135 du rôle, conf. par Cour adm. 14 juillet 2009, n° 25436C du rôle, Pas. adm. 2019, V° Impôts, n° 814 et les autres références y citées.

réception concrète du montant des fonds restant contestés, les demandeurs n'étant pas en mesure d'établir, tel que relevé ci-avant, sur base des seuls extraits de compte, respectivement des « *factures* » versées, que la taxation d'office s'écarterait manifestement de leurs revenus réels.

En ce qui concerne les frais d'obtention que les demandeurs font valoir, force est au tribunal de relever, au vu du dossier fiscal, que malgré plusieurs sollicitations y relatives de la part du bureau d'imposition, les demandeurs n'ont pas fourni de pièces concernant d'éventuels frais d'obtention autres que celles qu'ils avaient déjà fournies au moment de leurs déclarations d'impôt initiales.

De plus, s'il ressort certes de la lecture de la réclamation à la base de la décision directoriale déferée que les demandeurs ont, concernant le montant des bulletins attaqués, soutenu que le bureau d'imposition aurait effectué une taxation « *en se basant sur une fausse estimation des revenus de Monsieur ...* », force est néanmoins de constater que, mis à part le renvoi à un « *tableau complet des revenus de Monsieur ... pour la période de 2006 à 2013* », la demande de réexamen de leur situation n'a pas été basée sur la prise en compte de frais d'obtention sur base de nouvelles pièces qu'ils entendraient faire valoir.

En effet, ce n'est qu'à l'appui de leur recours devant le tribunal administratif que les demandeurs fournissent un classeur par année fiscale reprenant diverses pièces produites à cet effet.

Il a été jugé que s'il est vrai que le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité, un contribuable qui s'est soustrait à son obligation de collaboration, d'abord, en omettant de remettre une déclaration d'impôt ou de fournir des renseignements et documents suffisants et, ensuite, en s'abstenant de soumettre au directeur des preuves documentaires cohérentes et complètes, est censé se contenter de l'approximation inhérente à une imposition fondée entièrement ou partiellement sur une taxation de revenus, qu'elle opère en sa faveur ou en sa défaveur. En effet, en ayant mis tant le bureau d'imposition que le directeur dans l'impossibilité d'exercer leur pouvoir d'imposition, avec les prérogatives y attachées, et ainsi empêché le déroulement normal des procédures d'imposition, le contribuable défaillant doit être considéré comme ayant définitivement renoncé à une détermination exacte des bases d'imposition et des cotes d'impôt en découlant.⁵

Le contribuable ne saurait partant utilement recourir devant le juge administratif contre une imposition établie entièrement ou partiellement par la voie de la taxation d'office en raison de son comportement défaillant en critiquant que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle, étant donné que le juge administratif ne dispose pas des pouvoirs nécessaires pour une instruction d'office du cas d'imposition dans sa globalité, les §§ 243 et 244 AO n'étant pas applicables aux juridictions administratives. Au vu de l'acceptation implicite, mais nécessaire, du caractère approximatif de son imposition, le contribuable ne saurait, dans une telle hypothèse, prospérer dans son recours contentieux que s'il rapporte la preuve que ses revenus réels s'écartent de manière significative des bases d'imposition retenues dans le bulletin d'impôt ou dans la décision directoriale. Le juge administratif est alors appelé à examiner les arguments et les éléments de preuve lui soumis

⁵ Cour adm. 27 juin 2019, n° 41512C du rôle, disponible sous www.jurad.etat.lu

par le contribuable afin de vérifier si, globalement considérés, ils sont de nature à devoir entraîner une réduction approximative des bases d'imposition retenues dans l'imposition déferée afin de rapprocher davantage les bases d'imposition taxées de la situation de revenus telle que découlant des arguments et éléments de preuve mis en avant par le contribuable.⁶

Or, en l'espèce, outre le fait qu'il a été jugé que d'après l'article 105 bis (5) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, dénommée ci-après « LIR », la déduction forfaitaire pour frais de déplacement couvre tous les frais d'obtention en relation avec le déplacement du contribuable entre le domicile et le lieu de travail, y compris les frais engendrés en fonction du choix du moyen de transport utilisé par le contribuable pour ces trajets⁷, les demandeurs restent en défaut d'établir de manière globale que les frais qu'ils invoquent actuellement sont de nature à entraîner une réduction approximative des bases d'imposition, étant donné qu'au vu des contestations y relatives du délégué du gouvernement, ils n'établissent pas la nature strictement professionnelle des frais invoqués.

En effet, il a été jugé que ne sont pas déductibles les dépenses de train de vie privée au sens de l'article 12 (1) LIR, constituant des utilisations du revenu disponible. Il en est de même des dépenses dites mixtes qui se rapportent à la fois au train de vie privé et à l'activité professionnelle.⁸ Il en est ainsi des frais d'hébergement et autres frais relatifs à des achats de divers objets, dont il n'est pas spécifié en quelle mesure ils auraient été exclusivement nécessaires à une mission bien déterminée.

La simple affirmation globale y relative ne saurait suffire à cet effet. Il en va de même du renvoi général aux pièces versées qu'il serait loisible au tribunal de consulter, alors qu'il n'appartient pas au tribunal de pallier la carence des parties dans la présentation de leurs moyens.

Il suit de ces considérations que le recours encourt le rejet en tous ses volets.

Au vu de l'issue du litige, il y a lieu de rejeter la demande en allocation d'une indemnité de procédure telle que présentée par les demandeurs.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, quatrième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit en la forme le recours principal en réformation ;

au fond, le déclare non justifié et en déboute ;

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

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure ;

condamne les demandeurs aux frais et dépens.

Ainsi jugé par :

⁶ Ibidem

⁷ trib. adm. 23 juillet 1997, n° 9432 du rôle, Pas. adm. 2019, V° Impôts, n° 302.

⁸ trib. adm. 23 juillet 1997, n° 9432 du rôle, Pas. adm. 2019, V° Impôts, n° 279.

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Olivier Poos, premier juge,
Emilie Da Cruz De Sousa, juge,

et lu à l'audience publique du 29 septembre 2020 par le premier vice-président, en présence du greffier Marc Warken.

s.Marc Warken

s.Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 29 septembre 2020
Le greffier du tribunal administratif