

**Audience publique du 6 janvier 2021**

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

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 42374 du rôle et déposée en date du 18 février 2019 au greffe du tribunal administratif par la société en commandite simple BONN STEICHEN & PARTNERS, établie et ayant son siège social à L-2370 Howald, 2 rue Peterelchen, Immeuble C2, inscrite à la liste V du tableau de l'Ordre des avocats de Luxembourg, représentée par son gérant associé commandité actuellement en fonctions, la société à responsabilité limitée BSP SARL, établie et ayant son siège social à L-2370 Howald, 2 rue Peterelchen, Immeuble C2, elle-même représentée aux fins de la présente procédure par son gérant, Maître Alain STEICHEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., consultant, demeurant à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 15 novembre 2018 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 15 mai 2019 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Pol MELLINA, en remplacement de Maître Alain STEICHEN, et Monsieur le délégué du gouvernement Steve COLLART en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 28 octobre 2020.

---

En date du 6 janvier 2015, le préposé du bureau d'imposition Luxembourg 2, section des personnes physiques, de l'administration des Contributions directes, ci-après désignés respectivement par « le préposé » et « le bureau d'imposition », demanda à Monsieur ... de fournir jusqu'au 31 janvier 2015 les informations suivantes en rapport avec les déclarations de l'impôt sur le revenu des années 2010 à 2013 :

- Détail concernant le revenu provenant de la location de biens (modèle 190),
- Copie de l'acte d'acquisition de l'immeuble sis à ...

Par un courrier du 2 février 2015, le préposé réitéra sa demande, tout en précisant qu'à défaut de fournir les renseignements demandés, le bureau d'imposition procéderait par voie de taxation.

En date du 29 avril 2015, le bureau d'imposition émit à l'égard de Monsieur ... les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2010 à 2013.

Par un courrier du 28 juillet 2015, Monsieur ... introduisit une réclamation contre ces bulletins devant le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur ».

Le 25 mai 2016, le directeur adressa une première mise en état à Monsieur ... lui enjoignant de fournir les documents nécessaires en vue d'analyser le bien-fondé de la réclamation lui ainsi soumise, mise en état restée sans réponse.

Par décision du 2 août 2016, inscrite sous le numéro ... du rôle, le directeur rejeta la réclamation de Monsieur ....

Par une requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 4 novembre 2016, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision du directeur du 2 août 2016, précitée, ayant rejeté comme non fondée sa réclamation visant les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2010 à 2013.

Par une deuxième mise en état du 21 février 2017, le directeur, en se référant au prédit recours, invita de nouveau Monsieur ... à lui fournir un certain nombre de pièces.

Dans son jugement du 4 juin 2018, n° 38662 du rôle, le tribunal retint « *qu'au regard des pièces supplémentaires fournies par le demandeur au cours de la procédure contentieuse, non encore à la disposition du directeur au moment de la prise de sa décision, il y a lieu, dans le cadre du recours en réformation, d'annuler la décision du directeur [du 2 août 2016] et de lui renvoyer le dossier pour qu'il puisse examiner la réclamation au regard des pièces nouvelles produites* ».

Par décision du 15 novembre 2018, inscrite sous le numéro ... du rôle, le directeur reçut la réclamation de Monsieur ... en la forme et procéda à une réformation *in pejus* de l'impôt sur le revenu dû par l'intéressé pour les années 2010 à 2013, décision libellée comme suit :

« [...] *Vu la requête introduite le 29 juillet 2015 par le sieur ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2010, 2011, 2012 et 2013, tous émis en date du 29 avril 2015 ;*

*Vu la décision directoriale sur réclamation ... du 2 août 2016 contre laquelle a été introduit, en date du 4 novembre 2016, un recours au tribunal administratif par le sieur Alain Steichen, au nom du sieur ... ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Vu les mises en état du directeur des contributions du 25 mai 2016 et du 21 février 2017, toutes deux restées sans réponse ;*

*Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires connexes, mais n'est pas incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi, qu'il est en principe, loisible au directeur des contributions de joindre ou non des affaires qui lui paraissent suffisamment connexes ;*

*Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elles sont partant recevables ;*

*Considérant que le réclamant a demandé, par l'introduction aussi bien de sa réclamation que de son recours, que les impositions des années 2010 à 2013 soient limitées aux revenus qu'il aurait effectivement perçus ;*

*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 ;*

*Considérant qu'en date du 5 janvier 2015, le réclamant déposa au bureau d'imposition Luxembourg 2 ses déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 2010, 2011, 2012 et 2013, qui renseignaient notamment sur des revenus nets d'une occupation salariée qui se chiffraient à ... euros, ... euros, ... euros, respectivement ... euros pour les années en cause, et des revenus nets de location de ... euros pour les années 2010 et 2011, et de ... euros et de ... euros pour les deux années suivantes ; que contrairement aux revenus salariaux, appuyés par des certificats de rémunération dûment établis par ses employeurs, les revenus de location déclarés par le réclamant se résumaient aux montants nets tels qu'énumérés, sans indications quant aux recettes et dépenses les composant et sans explications au sujet des immeubles loués ; qu'afin de vérifier l'exactitude de ses revenus de location, le bureau d'imposition lui adressa, en date du 6 janvier 2015, un courrier lui demandant d'établir de façon détaillée ses revenus de location et qui comprenait à cet effet un formulaire modèle 700 spécialement destiné à la déclaration des revenus de location d'immeubles bâtis ; qu'à défaut de réponse, le bureau lui envoya un courrier de rappel en date du 2 février 2015 ; que finalement, le bureau d'imposition reçut une lettre de réponse le 25 février qui comprenait quatre contrats de bail ;*

*Considérant que le premier contrat de bail, datant du 23 mai 2007, concernait un immeuble représentant un bureau s'étendant du rez-de-chaussée au premier étage, ainsi qu'un emplacement pour voiture et une cave que le requérant avait pris en location au numéro ... à ... contre un loyer mensuel de ... euros, indexé ; que le second contrat de bail, datant du 1<sup>er</sup> janvier 2008, concernait un appartement de deux chambres-bureaux, une cuisine, une cave et un parking que le requérant avait pris en location dans le même immeuble, contre un loyer mensuel de ... euros augmenté de charges locatives s'élevant à ... euros, que le troisième contrat de bail, datant du 1<sup>er</sup> juin 2007, concernait deux bureaux et un*

*emplacement pour voiture dans le même immeuble que le requérant donnait en sous-location à la société anonyme ... contre un loyer mensuel de ... ; que le quatrième contrat de bail, datant du 3 décembre 2008, concernait un bureau situé dans le même immeuble et donné en sous-location à la société anonyme ... contre un loyer mensuel de ... euros que le réclamant précisait dans son courrier que l'appartement faisant objet du second contrat de bail lui servait à des fins d'habitation privée, alors que le bureau faisant l'objet du premier contrat était loué aux sociétés ... et ... ;*

*Considérant qu'en dépit des contrats de bail présentés, il manquait toujours au dossier fiscal du requérant tout établissement détaillé des revenus de location, et le bureau d'imposition fut donc contraint, en date du 1<sup>er</sup> avril 2015, d'adresser une nouvelle lettre au requérant ; qu'il reçut en réponse, le 20 avril 2015, un courrier qui contenait enfin les détails demandés ; que le réclamant y précisait qu'il aurait touché des paiements de loyer de la part de la société anonyme ... se chiffrant annuellement à ... euros pour les années 2010, 2011 et 2013 et à ... pour l'année 2012 et qu'en contrepartie, il aurait eu à supporter, en tant que frais d'obtention, des loyers de ... pour l'année 2010, ... euros pour l'année 2011 et ... euros pour les deux années 2012 et 2013 ; que les revenus nets de location se seraient donc chiffrés à ... euros, ... euros, ... euros, respectivement ... euros, chiffres que le bureau d'imposition reprit afin d'établir les impositions en souffrance des années 2010 à 2013, dont les bulletins furent émis le 29 avril 2015 ;*

*Considérant qu'en date du 29 juillet suivant, le requérant introduisit une réclamation contre ces bulletins devant le directeur, affirmant qu'il se serait trompé en établissant les revenus de location et qu'au lieu de déclarer les recettes de loyers effectivement encaissés, il aurait déclaré les loyers qui lui étaient dus sans prendre en compte les impayés ; qu'au même titre, les salaires déclarés n'auraient pas non plus été encaissés dans leur totalité ; qu'il demandait donc que seules les sommes effectivement touchées ne lui soient mises en compte au niveau des impositions ; qu'en détail, au niveau des revenus de location, il précisait n'avoir touché que ... euros pour l'année 2010, ... euros pour l'année 2011, ... euros pour l'année 2012 et ... pour l'année 2013, alors qu'il aurait payé l'ensemble des frais d'obtention déclarés à l'origine, ce qui réduirait les revenus nets respectifs à ... euros pour l'année 2010, ... euros pour l'année 2011, ... euro pour l'année 2012 et ... euros pour l'année 2013 ; qu'au niveau des salaires, il n'aurait touché qu'un montant de ... euros de la société ... au cours de l'année 2010, ... euros de la société anonyme ... en 2011, ... euros de la société ... et ... euros de la société ... en 2012 et ... de ... en 2013, alors qu'à l'origine il avait déclaré ses revenus salariaux conformément à ce qui figurait sur ses certificats de rémunération ;*

*Considérant qu'il résulte de l'instruction au Contentieux que les sociétés débitrices du requérant représentent trois sociétés liées ; que la société anonyme ..., débitrice d'une partie des salaires et loyers, a été constituée le 6 mars 2007 et que le réclamant en est non seulement actionnaire, mais encore administrateur et administrateur-délégué depuis la constitution jusqu'à ce jour ; que la société anonyme ..., débitrice d'une autre partie des loyers, a été constituée le 3 décembre 2008, est commissaire aux comptes des sociétés ... et ..., et que le réclamant en est administrateur et administrateur-délégué depuis lors ; que la société anonyme ..., quant à elle, est simple employeur du requérant ; que le requérant était gérant salarié auprès de la société ... pendant les années 2010 à 2013 et salarié auprès de la société ... pendant les années 2011 à 2013 ; que ces sociétés lui avaient délivré des certificats de rémunération couvrant ces périodes et qu'il avait joints aux déclarations fiscales déposées ;*

*Considérant qu'aux termes des contrats de bail envoyés au bureau d'imposition, la société ... devait au réclamant des loyers mensuels de ... euros et la société ... lui devait des loyers mensuels de ... euros qu'en cas de défaut de paiement, des intérêts au taux de un pour cent par mois mis en compte ;*

*Considérant que dans sa lettre du 20 avril 2015, le réclamant avait précisé que des loyers supplémentaires pour deux caves et un emplacement de voiture auraient été mis en compte à charge de ...; que par contre, aucun contrat de bail de sous-location supplémentaire ne fut présenté et que le contrat de bail passé entre le réclamant et le propriétaire des lieux ne portait ni sur deux caves ni sur deux emplacements de voitures qu'à moins que le réclamant n'ait joint des éléments de son habitation privée aux pièces données en sous-location, il devait manquer un contrat de bail supplémentaire et les frais d'obtention déclarés n'étaient plus corrects ;*

*Considérant qu'en conséquence, une mise en état fut adressée par le directeur au requérant en date du 25 mai 2016, lui demandant des explications supplémentaires quant à, premièrement, un éventuel contrat de bail supplémentaire, deuxièmement, aux loyers dus par ...nulle part mentionnés, et troisièmement, aux intérêts dus au titre des arriérés de loyers, et demandant les décomptes de charges établis entre toutes les parties et les comptes annuels des années 2010 à 2013 des sociétés ... et ... ;*

*Considérant que cette injonction étant restée sans réponse de la part du requérant, le directeur émit à son encontre une décision de rejet de sa requête, le 2 août 2016, puisqu'il était dans l'impossibilité de déterminer correctement les revenus de location du réclamant faute de disposer de l'ensemble des éléments indispensables à leur établissement ;*

*Considérant que, suite à ce rejet, le requérant fit introduire un recours au tribunal administratif, le 4 novembre 2011 ; qu'il y fit valoir que contrairement à ce qui figurait dans la décision de rejet, il n'aurait jamais reçu la lettre lui demandant des renseignements complémentaires et qu'il n'aurait donc pas été en mesure de les fournir ; qu'il précisa encore soupçonner que la lettre en cause aurait disparue par suite d'un acte de vandalisme commis sur sa boîte à lettres ; que ceci expliquerait le fait que la lettre en cause n'ait pas été retournée chez l'expéditeur par les services postaux ;*

*Considérant que la lettre de recours contient des précisions supplémentaires au sujet des revenus de location litigieux ; que d'après ces précisions, les recettes de loyers annuels se seraient élevées, pour l'année 2010, à ... euros à charge de ...et ... euros à charge de la société ..., pour les années 2011 et 2012, à ... euros à charge de .... et ... euro à charge de .... et pour l'année 2013, à ... euros à charge de .... et ... euro à charge de .... ; qu'après déduction des frais d'obtention restés inchangés par rapport aux indications d'origine, les revenus nets de location des années 2010 à 2013, se seraient chiffrées à ... euros, ... euros, ... euros, respectivement à ... euros , que les revenus salariaux, toujours d'après la lettre de recours présentée au tribunal administratif, se seraient chiffrés à ... euros pour l'année 2010, ... euros pour l'année 2011, en ce qui concerne l'employeur ....., ... euros et ... euros pour l'année 2012 en ce qui concerne les employeurs .... et ..., et ... euros pour l'année 2013 en ce qui concerne l'employeur ....., sans qu'il n'ait été précisé si les salaires non mentionnés avaient soit été payés à hauteur de ce qui figure sur les certificats de rémunération, soit n'avaient pas du tout été payés ;*

*Considérant cependant que le recours auprès du tribunal administratif n'avait pourtant toujours pas fourni d'explications concernant les intérêts dus en cas de défaillance de paiement des loyers fixés par contrat, ni ne contenait l'ensemble des décomptes de charges établis entre toutes les parties, qu'il n'avait pas non plus précisé s'il existait un contrat de bail supplémentaire concernant les caves et parkings et que les indications quant aux salaires n'étaient pas absolument claires, de manière à ce que le directeur envoya cette fois-ci, par voie recommandée, une nouvelle mise en état au requérant en date du 21 février 2017, lui demandant de fournir des précisions à ce sujet ; que ce courrier est cependant également resté sans réponse ; que faute de pouvoir asseoir l'imposition redressée sur des éléments plus précis qu'aurait pu fournir le réclamant, les impositions sont établies en déterminant les éléments manquants par voie de taxation, compte tenu de l'ensemble des données disponibles et des faits apparents et probables pouvant en être déduits ;*

*Considérant que « La taxation des revenus constitue ainsi le moyen qui 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 (cf. trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts n° 340 et autres références y citées). Elle consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative, afin d'aboutir à une évaluation de la base imposable, correspondant dans toute la mesure du possible à la réalité économique. Ce procédé comporte nécessairement une marge d'incertitude et d'inexactitude et 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 (cf. Cour adm. 30 janvier 2001, n° 12311C du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts n° 341 et autres références y citées). La taxation d'office ne constitue pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition compte tenu des éléments à disposition du bureau d'imposition, même applicable à l'égard des contribuables soigneux et diligents (cf. trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts n° 344). » ;*

*Considérant que le § 217 AO constitue la base légale de la taxation, c'est-à-dire le moyen qui permet au bureau d'imposition qui a 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 les contribuables ne peuvent guère se soustraire (cf. Jean OLINGER, La procédure contentieuse en matière d'impôts directs, in études fiscales n°s 81-85, novembre 1989, n°190, page 117 et trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2003, V° Impôts, n° 272 et autre référence y citée) ;*

*Considérant tout d'abord qu'il importe de souligner que le délai légal pour la remise de la déclaration pour l'impôt sur le revenu d'une année donnée est fixé au 31 mars de l'année suivante (§ 167 alinéa 3 AO) ; que ce délai peut, sur demande, être prorogé par le bureau d'imposition jusqu'au 30 juin de cette année, mais pas au-delà ; que le réclamant n'avait cependant pas demandé de prorogation du délai auprès du bureau d'imposition compétent ; qu'en l'espèce, l'ensemble des déclarations du requérant ont été déposées avec des retards plus ou moins importants ;*

*Considérant encore que les revenus litigieux, et surtout les revenus de location, ont été déclarés en autant de versions qu'il existe de lettres du réclamant ; qu'en résumé, au fil*

de ses déclarations et réclamations, les revenus salariaux et les revenus de location ont été établis comme suit :

<i>Salaires nets</i>	<i>Année 2010</i>	<i>Année 2011</i>	<i>Année 2012</i>	<i>Année 2013</i>
<i>Déclarations fiscales</i>	<i>... euros</i>	<i>... euros</i>	<i>... euros</i>	<i>... euros</i>
<i>Réclamation du 4 août 2015 et</i>	<i>...</i>	<i>...</i>	<i>...</i>	<i>...</i>
<i>recours du 4 novembre 2016</i>	<i>euros</i>	<i>euros*</i>	<i>euros</i>	<i>euros*</i>

<i>Revenus nets de location</i>	<i>Année 2010</i>	<i>Année 2011</i>	<i>Année 2012</i>	<i>Année 2013</i>
<i>Déclarations fiscales</i>	<i>... euros</i>	<i>... euros</i>	<i>... euros</i>	<i>... euros</i>
<i>Courrier du 20 avril 2015</i>	<i>... euros</i>	<i>... euros</i>	<i>... euros</i>	<i>... euros</i>
<i>Réclamation du 29 juillet 2015</i>	<i>... euros</i>	<i>... euros</i>	<i>... euro</i>	<i>... euros</i>
<i>Recours du 4 novembre 2016</i>	<i>... euros</i>	<i>... euros</i>	<i>... euros</i>	<i>... euros</i>

que les montants marqués d'un \* représentent les salaires pour lesquels la réclamation et le recours n'indiquaient qu'une correction au niveau du salaire d'un seul employeur et pour lesquels il n'est pas clair si le salaire à charge du second employeur fut intégralement payé au réclamant ou pas du tout ;

#### Établissement des revenus nets d'une occupation salariée

Considérant que les revenus nets d'une occupation salariée, tels que déclarés à l'origine et mis en compte par le bureau d'imposition, résultent des chiffres figurant sur les certificats de rémunération annexés aux déclarations fiscales du réclamant ; que suite à la réception de ses bulletins d'impôts, il précisa au niveau de sa réclamation qu'il n'avait pas effectivement encaissé l'ensemble de ces salaires ; qu'à titre d'illustration les chiffres se présentent de la façon suivante :

<i>Salaires nets encaissés</i>	<i>Employeur</i>	<i>Année 2010</i>	<i>Année 2011</i>	<i>Année 2012</i>	<i>Année 2013</i>
<i>Déclaration fiscale</i>	...	... euros	... euros	... euros	... euros
<i>Réclamation et recours</i>	...	... euros	... euros*	... euros	... euros
<i>Déclaration fiscale</i>	...	/	... euros	... euros	... euros
<i>Réclamation et recours</i>	...	/	... euros	... euros	... euros

*qu'il résulte des explications du requérant et des comptes annuels des sociétés joints à son recours du 4 novembre 2016 que les employeurs respectifs ont déduit en tant que dépenses d'exploitation les montants figurant sur les certificats de rémunération du requérant ;*

*Considérant que d'après l'article 95, alinéa 1<sup>er</sup> de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) sont considérés comme revenus d'une occupation salariée les émoluments et avantages obtenus en vertu d'une occupation dépendante ; que suivant l'alinéa 6, sont également considérés comme revenus d'une occupation salariée, les rémunérations touchées par les administrateurs et autres personnes exerçant des fonctions analogues auprès des sociétés par actions, des sociétés à responsabilité limitée, des sociétés coopératives ou d'autres collectivités au sens des dispositions régissant l'impôt sur le revenu des collectivités, dans la mesure où ces rémunérations sont accordées en raison de la gestion journalière des sociétés ou collectivités ;*

*Considérant qu'en vertu de l'article 136, alinéa 1<sup>er</sup> L.I.R. les rémunérations d'une occupation salariée au sens de l'article 95 L.I.R. sont passibles de la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu ; que suivant l'alinéa 2, la retenue est à opérer par l'employeur pour compte et à décharge du salarié ; que d'après l'alinéa 3, la retenue est à opérer lors de chaque attribution de rémunérations et qu'aux termes de l'alinéa 6, l'impôt retenu est à déclarer et à verser par l'employeur à l'administration des contributions ,*

*Considérant que d'après l'article 4, alinéa 1<sup>er</sup> du règlement grand-ducal du 27 décembre 1974 concernant la procédure de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions, chaque allocation de rémunération donne lieu à des inscriptions au compte de salaire ou de pension et que pour chacune de ces rémunérations le compte de salaire ou de pension doit présenter comme indications le jour de l'attribution, la période de paie ou de pension, la nature de la rémunération, le caractère de la rémunération, son montant brut, les prélèvements et cotisations sociales, les diverses déductions, la retenue d'impôt et les crédits d'impôts bonifiés ; qu'en vertu de l'article 7 de ce règlement, l'employeur ou la caisse de pension clôture le compte de salaire ou de pension après l'enregistrement de la dernière*



*attribution de salaire ou de pension de l'année d'imposition en y inscrivant la période totale au titre de laquelle les rémunérations ont été attribuées, et le total des inscriptions annuelles ;*

*Considérant que les certificats de rémunérations joints aux déclarations fiscales du réclamant représentent l'état des données du compte salaire du requérant aux derniers de l'an respectifs ; que ses employeurs, les sociétés ... et ..., ont certifié que les données y figurant étaient exactes ; que l'ensemble des salaires repris par ces certificats sont censés lui avoir été attribués au cours des années en cause et que les retenues d'impôt ont été opérées en fonction de ces attributions ;*

*Considérant que suivant l'article 104, alinéa 1<sup>er</sup> sont considérés comme recettes tous les biens et avantages, tant en espèces qu'en nature, mis à la disposition du contribuable dans le cadre de l'une des catégories de revenus nets mentionnées aux numéros 4 à 8 de l'article 10, que les salaires attribués au réclamant au cours des années 2010 à 2013 d'après ses certificats de rémunération, sont à considérer comme ayant été mis à sa disposition à la date inscrite comme date d'attribution à son compte de salaire ; qu'il résulte des dispositions des articles 104 et 136 L.I.R. que la mise à disposition des salaires est accomplie à la date de leur attribution ;*

*Considérant donc que les revenus nets d'une occupation salariée au sens de l'article 95 L.I.R., tels que mis en compte par le bureau d'imposition, correspondent exactement aux revenus nets imposables d'après les dispositions légales applicables en la matière et que ces revenus ne sauraient être réduits au motif que les montants respectifs n'ont pas encore été prélevés par le réclamant sur son compte courant associé ; que les impositions émises ne seront pas à modifier sur ce point ;*

#### *Etablissement des revenus de location*

*Considérant que les revenus de location soumis à imposition correspondent aux revenus qu'avait déclarés le requérant dans son courrier du 20 avril 2015 ; que les revenus qu'il affirme avoir encaissés effectivement dans sa lettre de réclamation du 29 juillet 2015 diffèrent encore des revenus encaissés d'après sa lettre de recours du 4 novembre 2016 ; qu'alors que les revenus déclarés dans son courrier du 20 avril 2015 se basaient sur les loyers qui lui étaient dus d'après son contrat de bail avec ...et faisaient d'ailleurs abstraction des loyers dus par la société ..., et les revenus déclarés dans sa lettre de recours se basaient sur les loyers encaissés suivant ses comptes courants auprès de ces sociétés, il n'est pas clair sur quelles données étaient basées ses deux autres déclarations ; qu'en résumé donc, le requérant a déclaré en tout non moins de quatre versions différentes des revenus qu'il était non seulement en droit d'encaisser en tant que bailleur, mais qu'il avait encore le pouvoir et le devoir de payer, en tant qu'administrateur-délégué, au nom et pour compte des locataires ;*

*Considérant que suivant les propos des contrats de bail conclus avec les sociétés .... et ..., ces sociétés étaient redevables, tout au long des années 2010 à 2013, de loyers annuels se chiffrant à ... euros, respectivement ... euros ; que malgré le fait qu'un contrat de bail supplémentaire concernant la location de deux caves et d'un emplacement pour voiture n'a pas été présenté, il résulte des données fournies par le réclamant que ce bail a été conclu avec la société .... et que le loyer annuel convenu s'élevait à ... euros ; qu'au cours de l'année*

2012, des arriérés remontant jusqu'à l'année 2007 ont été mis en compte à ce titre à hauteur d'un montant de ... euros ;

Considérant qu'il résulte des comptes annuels 2010-2013 des sociétés .... et ....., déposés au registre de commerce et des sociétés en date du 15 avril, respectivement du 23 avril 2016, et des documents joints à la lettre de recours du 4 novembre 2016, que les comptes courants du réclamant auprès de ces deux sociétés ont été crédités des montants suivants pour compte des loyers en cause :

Montants crédités	Année 2010	Année 2011	Année 2012	Année 2013
....	...+ ... euros	... + ... euros	... + ... + ... + ... euros	... + ... euros
....	... euros	...+ ... euros	... + ... euros	... euros

que les montants de ... euros et ... euros correspondent aux loyers dus suivant les contrats de bail conclus les 1<sup>er</sup> juin 2007 et 3 décembre 2008, le montant de ... euros au loyer dû pour deux caves et emplacement de voiture, et les montants de ... euros, ... euros, ... euros, ... euros et ... euros à des paiements de charges locatives après décomptes ;

Considérant qu'en vertu de l'article 98, alinéa 1<sup>e</sup>, n° 1 L.I.R. est considéré comme revenu provenant de la location de biens le revenu provenant de la location et de l'affermage de biens meubles ou immeubles;

Considérant que s'il n'a pas été mis en cause que les revenus de sous-location du réclamant représentaient des revenus de location au sens de l'article 98, alinéa 1<sup>er</sup>, n° 1 L.I.R., il reste litigieux quels montants il faudrait soumettre à imposition à ce titre ; que le réclamant invoque notamment une disparité entre les dispositions légales concernant la mise en compte des dépenses d'exploitation au niveau des sociétés commerciales, à rattacher à l'année d'imposition à laquelle se rapporte la charge sans considération quant à son paiement effectif, et les dispositions légales concernant la mise en compte de recettes réalisées par des personnes physiques, à rattacher à l'année d'imposition de leur mise à disposition ; que le requérant avance notamment que seul l'encaissement effectif d'une recette équivaut à une mise à disposition ;

Considérant que d'après l'article 108, alinéa 1<sup>er</sup>, n° 1 L.I.R, les recettes et les frais d'obtention qui entrent en ligne de compte pour la détermination des revenus nets visés aux numéros 4 à 8 de l'article 10 L.I.R., les dépenses spéciales visées à l'article 109, alinéa 1<sup>er</sup>, numéros 1, 1a, 2 et 3 L.I.R. et les charges extraordinaires visées aux articles 127 et 127bis L.I.R. sont à attribuer, pour les recettes, à l'année d'imposition au cours de laquelle elles sont mises à la disposition du contribuable ;

*Considérant qu'une mise à disposition de recettes est supposée accomplie lorsqu'il y a paiement en mains propres, virement de compte, compensation légale ou conventionnelle, dation en paiement ou toute autre attribution, sous quelque forme que ce soit au profit du contribuable ; que peut être jugé équivalent à une mise à disposition le fait de la comptabilisation à charge du compte Profits et Pertes auprès de la société avec, en contrepartie, l'inscription d'un montant égal de loyers au compte courant de l'associé, ceci d'autant plus que le requérant, en l'espèce administrateur délégué des sociétés débitrices avec pouvoir d'engager les sociétés était libre de disposer de leurs avoirs et de régler leurs dettes ; que les créances du réclamant, nées au cours des années 2010 à 2013 subsisteront jusqu'à liquidation des sociétés et resteront directement disponibles pour le requérant ;*

*Considérant que tout comme le titulaire d'un compte en banque a la possibilité de prélever à tout moment ses avoirs en dépôt, sans pourtant être obligé de le faire, le requérant était libre de prélever les loyers comptabilisés à son crédit et librement disponibles depuis ; que « la notion de mise à disposition implique que le bien en question soit entré, du point de vue économique, dans la fortune du contribuable ou que la perspective de recevoir une prestation soit tellement sûre que le droit à cette prestation équivaut, du point de vue économique, à une augmentation de fortune » (TA 10428 du 29.03.1999 et CA 11285 du 11.01.2000) ;*

*Considérant que même si la société ..., d'après ses comptes sociaux, n'a jamais réalisé de chiffre d'affaires et semble avoir comme seule raison d'existence l'accumulation de dettes envers son administrateur, il résulte des statuts des sociétés .... et ... que la société .... remplit, depuis sa constitution, auprès de ces sociétés, les fonctions de commissaire aux comptes ; qu'en absence complète de recettes, il est évident qu'elle n'a jamais été payée pour ses services ; qu'en tant qu'administrateur délégué de la société ....., le requérant aurait pourtant pu veiller à ce qu'elle soit rétribuée pour les services rendus à cette société-là ;*

*Considérant que les recettes de location à mettre en compte aux fins de l'établissement des revenus de location des années 2010 à 2013 sont à déterminer conformément aux montants figurant aux crédits des comptes courants du réclamant auprès des sociétés ... et .... ; qu'en conséquence, ces recettes se chiffrent à ... euros de loyers et charges dans le chef de ....., augmentés de ... euros de loyers alloués par la société .... pour l'année 2010, à ... euros de loyers et charges alloués par ... . augmentés de ... euros de loyers et charges alloués par .... pour l'année 2011, à ... euros de loyers, arriérés de loyers et charges alloués par ....., augmentés de ... euros de loyers et charges alloués par .... pour l'année 2012 et à 31.020 euros de loyers alloués par ....., augmentés de ... euros de loyers alloués par .... pour l'année 2013 ; que l'ensemble des arriérés de loyers pour les caves et l'emplacement loués à la société ..., comptabilisé au cours de l'année 2012, est à considérer comme mis à disposition du requérant au cours de cette année-là et donc à comprendre au revenu imposable de celle-ci ;*

*Considérant qu'en vertu de l'article 105, alinéa 1<sup>er</sup> L.I.R. sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes ;*

*Considérant que les recettes de location en cause tirent leur origine de deux contrats de sous-location conclu entre le réclamant et les sociétés locataires ; qu'en vue de ces sous-locations, le réclamant a conclu deux contrats de bail avec les propriétaires respectifs*

*des immeubles objets de ces contrats de sous-location ; que le réclamant fait donc valoir, en tant que frais d'obtention, les loyers payés à l'un de ces propriétaires ; qu'il n'est pas mis en cause que ces loyers représentent en effet des frais d'obtention déductibles au sens de l'article 105 L.I.R. et se chiffrent à ... euros pour l'année 2010, à ... euros pour l'année 2011 et à ... euros pour les années 2012 et 2013, néanmoins, le contrat de bail conclu entre le réclamant et ce propriétaire porte uniquement sur la location d'un bureau s'étendant du rez-de-chaussée au premier étage de l'immeuble numéro ..., d'une place de parking et d'une cave ; que compte tenu de la cave et de l'emplacement supplémentaire loués à ... et faute de contrat de bail supplémentaire, les frais supplémentaires, liés à cette location peuvent être taxés à ... euros par année ; que ces frais sont supposés avoir été réglés au fil des années auxquelles se rapportent les arriérés mis en compte par le requérant car un contrat de bail conclu rétroactivement peut être considéré comme insensé ; qu'il n'est malheureusement pas possible de déterminer la provenance de ces cave et emplacement loués, qui pourraient provenir d'un contrat de bail conclu avec un troisième propriétaire ou bien du contrat de bail concernant l'habitation privée du réclamant ; que, le cas échéant, il se pourrait même que ces cave et emplacement ne soient pas exclusivement utilisés par les sociétés en cause, puisque le réclamant ne disposerait plus ni d'une cave ni d'un emplacement de voiture pour ses propres besoins, les contrats de bail présentés ne portant que sur deux caves et deux emplacements en tout ; qu'il résulterait d'une mise à disposition, par la société, d'une cave et d'un emplacement de voiture au profit de son actionnaire et administrateur, une distribution de bénéfices au sens de l'article 164, alinéa 3 L.I.R. ; que la négligence dont témoignent les déclarations du réclamant et son silence répété face aux demandes qui lui ont été adressées entravent de façon considérable le travail du directeur au contentieux et sont d'ailleurs, compte tenu de ses fonctions de gérant, difficilement excusables ;*

*Considérant que les revenus nets de location, imposables au titre des années 2010, 2011, 2012 et 2013 s'élèvent, compte tenu des développements qui précèdent, à (... + ... - ... - ... i.e.) ... euros pour l'année 2010, à (... + ... - ... - ... i.e.) ... euros pour l'année 2011, à (... + ... - ... - ... i.e.) ... euros pour l'année 2012 et à (... + ... - ... - ... i.e.) ... euros pour l'année 2013 ;*

*Considérant finalement que les intérêts à mettre en compte, suivant contrats de bail, en cas de loyers impayés, se chiffrent à ... pour l'année 2010, ... euros pour l'année 2011, ... euros pour l'année 2012 et ... euros pour l'année 2013 ; qu'en revanche, les seuls intérêts dont les sociétés ... et .... demandent la déduction se chiffrent à ... euros pour l'année 2010, ... euros pour l'année 2011, ... euro pour l'année 2012 et ... euros pour l'année 2013 et paraissent représenter des intérêts débiteurs sur comptes bancaires ; que les inscriptions au compte courant du requérant restent obscures et ne permettent pas, en tout cas, de dégager qu'il aurait obtenu des intérêts au titre des loyers prétendument non payés ; qu'il peut en être conclu que le réclamant a vraisemblablement renoncé à mettre en compte ces intérêts à ses locataires quoiqu'il affirme ne pas avoir encaissé une grande partie des loyers dus ; qu'en plus, il ne s'exprime pas à ce sujet après demande réitérée ;*

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

*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 contestés ;*

*PAR CES MOTIFS*

*reçoit les réclamations en la forme,*

*réformant in pejus,*

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

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

*fixe l'impôt sur le revenu dû pour l'année 2012 à ... euros, y compris la contribution au fonds pour l'emploi,*

*fixe l'impôt sur le revenu dû pour l'année 2013 à ... euros, y compris la contribution au fonds pour l'emploi,*

*renvoie au bureau d'imposition pour exécution, notamment pour imputation des retenues, [...] ».*

Par une requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 18 février 2019, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision précitée du directeur du 15 novembre 2018 ayant rejeté comme non fondée sa réclamation visant les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2010 à 2013.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 21 mai 1931 telle que modifiée, appelée « *Abgabenordnung* », ci-après désignée par « 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 le contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur le mérite d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation dirigé contre la décision du directeur du 15 novembre 2018, lequel est, par ailleurs, recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

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

A l'appui de son recours et en fait, le demandeur précise exercer diverses fonctions au sein des sociétés anonyme ... et ..., ci-après désignées respectivement par « ... » et « ... », lesquelles lui procureraient des revenus provenant d'une occupation salariée. Par ailleurs, il sous-louerait différents biens immobiliers à ...et à la société anonyme ..., ci-après désignée par « ... », de sorte à percevoir également des revenus provenant de la location de biens.

En ce qui concerne son activité salariée, le demandeur explique occuper la fonction d'administrateur de ...depuis la constitution de celle-ci et la fonction d'administrateur-délégué depuis le 4 juin 2012. L'objet social de la société en question consisterait notamment dans l'activité de conseil économique, la prestation, à titre professionnel, de conseils en matière fiscale, micro- et macroéconomique ainsi qu'en gestion d'entreprise et toutes prestations de services annexes ou complémentaires. Il serait, par ailleurs, également actionnaire minoritaire et salarié de cette même société, laquelle emploierait trois autres personnes et accueillerait de temps en temps des étudiants-stagiaires.

Le demandeur ajoute que depuis novembre 2011, il aurait également été salarié à mi-temps de la société ..., dont l'objet social consisterait dans l'acquisition, la vente et la location de tous immeubles ainsi que la gestion de son propre patrimoine immobilier tant au Luxembourg qu'à l'étranger. Dans la mesure où il aurait cependant été licencié en 2017, il se trouverait actuellement en litige avec cette même société, le demandeur précisant encore ne jamais avoir été administrateur, ou encore actionnaire de celle-ci.

En ce qui concerne son activité de sous-location, le demandeur explique qu'il louerait un bureau à la société civile immobilière ..., ci-après désignée par «...», ainsi qu'une cave et des parkings couverts à Monsieur ..., biens qu'il aurait donnés en sous-location à ...d'un côté, et à ...de l'autre côté. Le demandeur précise encore être actionnaire minoritaire et administrateur de la société ..., laquelle aurait, quant à elle, comme objet social l'achat, la vente, la mise en valeur et la location d'immeubles et/ou de tous droits immobiliers, tout comme la mise en location de biens meubles et immeubles, la gérance et la gestion d'immeubles ou de patrimoines mobiliers et immobiliers tant pour son propre compte que pour le compte de tiers. Cette société aurait eu un client principal, lequel n'aurait toutefois pas donné suite aux projets importants qu'il aurait envisagé d'accomplir et pour lesquels il serait entré en relation d'affaires celle-ci, de sorte que la société en question n'aurait réalisé qu'un chiffre d'affaires modeste et se trouverait actuellement, depuis un certain temps, en arrêt d'activités. En attente d'éventuelles opportunités d'association voire l'identification d'une clientèle dans le marché de l'immobilier elle occuperait la fonction de commissaire aux comptes des sociétés ... et ..., le demandeur ajoutant qu'en l'absence de nouvelles activités, elle aurait vocation d'être liquidée prochainement.

Le demandeur précise ensuite que le contrat bail conclu avec société ... prévoirait un loyer mensuel de ...- euros (indice 668,46), tandis que le contrat de bail conclu avec ...prévoirait, quant à lui, un loyer mensuel de ...- euros.

Après avoir rappelé les faits et rétroactes, tels que retranscrits ci-avant, le demandeur précise que la catégorie de revenus litigieux en l'espèce, à savoir la catégorie de revenus provenant de la location de biens, relèverait de la fiscalité des ménages. A cet égard il donne à considérer que la fiscalité des ménages se distinguerait de la fiscalité des entreprises par le fait qu'elle fonctionnerait suivant une logique de comptabilité de caisse, alors que la fiscalité des entreprises suivrait, quant à elle, une logique de comptabilité d'engagement. Le demandeur fait plus particulièrement valoir que si l'impôt sur le revenu frappait, en règle générale, uniquement le revenu effectivement «réalisé» par le contribuable pendant une année d'imposition déterminée, ce principe de réalisation s'articulerait toutefois de façon différente dans la fiscalité des entreprises et dans la fiscalité des ménages.

Ainsi, et pour la fiscalité des entreprises, le principe de réalisation trouverait son fondement essentiellement dans les règles d'évaluation selon le prix d'acquisition, qui auraient pour conséquence la non-imposition des réserves occultes, alors que, pour la fiscalité des ménages, il s'exprimerait par la méthode de détermination d'après le critère de la « *mise à disposition* », le demandeur se référant à cet égard aux articles 103, paragraphe (1), 104, paragraphe (1) et 108, paragraphe (1) a loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR ». Le demandeur fait plus particulièrement valoir qu'il ne saurait y avoir « *mise à disposition* » qu'en cas d'enrichissement effectif du contribuable. Il ne devrait dès lors être imposé que sur les seuls revenus effectivement perçus, respectivement dont la perception ne dépendait que de sa seule volonté. Or, en l'espèce, les recettes soumises à imposition dépasseraient de loin celles qu'il a effectivement touchées, le demandeur affirmant ne pas avoir encaissé la totalité des revenus provenant de la location de biens qui lui étaient dus par les sociétés ... et ... au cours des années fiscales litigieuses.

Le demandeur soutient qu'en l'espèce, le directeur, en retenant que : « [...] *peut être jugé équivalent à une mise à disposition le fait de la comptabilisation à charge du compte Profits et Pertes auprès de la société, avec, en contrepartie, l'inscription d'un montant égal de loyers au compte courant de l'associé* », aurait appliqué la notion de « *mise à disposition* » comme étant l'équivalent d'une comptabilité d'engagement. Cette approche serait toutefois incorrecte, puisque la naissance d'une créance - même certaine, liquide et exigible - n'aboutirait pas nécessairement à une augmentation de fortune telle qu'elle serait sous-entendue par le concept de la « *mise à disposition* » employé par la LIR.

Le demandeur conteste ensuite la conclusion du directeur qu'il aurait eu la certitude de recevoir le paiement des loyers dus, alors que le fait qu'il n'aurait pas encaissé les loyers en question n'aurait relevé que de son propre choix, exercé en l'occurrence, sous sa casquette d'administrateur qui aurait eu le pouvoir d'engager les deux sociétés débitrices.

A cet égard, et en ce qui concerne les loyers dus par la société ..., il fait plaider qu'au titre des années fiscales 2010 et 2011, cette dernière lui aurait été redevable, au terme de loyers échus, à chaque fois d'un montant de ... euros, montants qui auraient été enregistrés dans la comptabilité de ... au compte de charges n° 6111200 intitulé « *bâtiments* ». Dans la mesure où les montants en question lui auraient effectivement été payés il y aurait lieu de l'inclure dans ses revenus imposables de ces deux années respectives.

Par contre, le montant du décompte-charges ... euros au titre de l'année 2010, et le montant du décompte-charges de ... euros au titre de l'année 2011, n'auraient été comptabilisés au même compte de charges n° 6111200 qu'en date du 31 décembre 2013, de sorte qu'il n'y aurait pas lieu de les inclure parmi les recettes de loyer des années 2010 et 2011.

Le demandeur explique ensuite qu'au titre de l'année fiscale 2012, ...lui aurait encore été redevable d'un montant de ... euros à titre de loyers échus, ainsi que d'un montant d'arriérés de loyers et de charges pour la location des parkings couverts et d'une cave pour la période 2007 à 2012 de ... euros. Si ces deux montants auraient certes été enregistrés dans la comptabilité de ...au compte de charges prémentionné, ils ne lui auraient toutefois pas été versés dans leur intégralité. Ainsi, seul le montant du loyer pour le bureau loué, à savoir ...euros aurait été mis à sa disposition et serait, de ce fait, à inclure dans les recettes imposables dans la catégorie des revenus nets provenant de la location de biens. Les autres

montants échus, qui s'élèveraient à ...euros figureraient en contrepartie au crédit du compte courant d'associé du demandeur, compte de dettes qui n'aurait plus été débité depuis lesdites comptabilisations en 2012.

En mettant en exergue la situation financière précaire de ...à l'époque, laquelle s'expliquerait notamment par des difficultés rencontrées en vue du recouvrement de certaines créances clients, et en décrivant les efforts qu'il aurait entrepris en tant qu'administrateur-délégué, pour assurer la pérennité de celle-ci, le demandeur conteste la conclusion du directeur selon laquelle il aurait pu, en cette même qualité, veiller au paiement de cette dette.

A l'époque, la perspective du paiement des arriérés de loyers à hauteur de ... euros, ainsi que le montant du décompte-charges de ... euros, aurait dès lors été incertaine, de sorte que ce serait à tort que le directeur aurait retenu que le droit à cette prestation équivaldrait, d'un point de vue économique, à une augmentation de fortune et que seul le montant de ...euros que le demandeur affirme avoir effectivement touché en 2012 de la part de la société ..., serait à imposer au titre de loyers perçus.

Quant à l'année fiscale 2013, le demandeur explique que ...lui aurait été redevable d'un montant de ... euros au titre de loyers pour le bureau, d'un montant de ... euros au titre de la location des parkings couverts et de la cave, ainsi que d'un montant de régularisation des charges locatives au titre des années 2010 à 2012 de ... euros, montants qui auraient tous été enregistrés dans la comptabilité de ...au prédit compte charges, mais qui ne lui auraient pas, ou que partiellement réglés.

Ainsi, seules 10 mensualités du montant total du loyer pour le bureau loué, mensualités qui correspondraient à un montant de ... euros, lui auraient été versées, alors que les deux mensualités restantes, ainsi que les autres montants échus, qui s'élèveraient à ... euros, figureraient en contrepartie au crédit de son compte courant d'associé. Etant donné qu'il s'agirait de comptes de dettes non débités, respectivement débités une seule fois pour un montant de ... euros, il y aurait lieu de conclure que les montants redûs n'auraient pas été mis à sa disposition. Le demandeur conteste à cet égard de nouveau l'affirmation du directeur selon laquelle il aurait pu, en tant qu'administrateur-délégué de la société ..., veiller au paiement desdits loyers, alors que la faible trésorerie de ladite société ne lui aurait pas permis de procéder de la sorte.

En ce qui concerne la société ..., le demandeur explique que cette dernière lui aurait été redevable, à titre de chacune des années 2010, 2011, 2012 et 2013, d'un loyer de ... euros. L'ensemble de ces loyers aurait été comptabilisé par ...dans un compte charges de la sous-classe n°611 « loyers et charges locatives » du plan comptable normalisé.

Il précise ensuite que seul le loyer de janvier 2010, à savoir ... euros, lui aurait effectivement été payé, alors que les autres loyers, qui s'élèveraient en tout à ... euros auraient été, quant à eux, portés en contrepartie de l'enregistrement de la charge comptable mentionné ci-avant, à son compte courant associé. Le demandeur ajoute que si son compte courant aurait certes été débité à plusieurs reprises depuis la comptabilisation de la dette de loyer au titre de l'année 2010, lesdits remboursement auraient concernés soit des mises en compte courant, soit des frais avancés par ses soins.



Le demandeur fait ainsi plaider que les ... euros de dettes de loyer au titre de l'année 2010, de mêmes que les dettes de loyers des années 2011 à 2013 n'auraient jamais été réglées.

Ici encore, il conteste l'affirmation du directeur qu'il aurait, en tant qu'administrateur de la société ..., eu la possibilité de prélever les sommes lui redues, dans la mesure où la société en question n'aurait pas eu la trésorerie nécessaire pour pouvoir s'acquitter de ses dettes, le demandeur se référant à cet égard aux inscriptions figurant aux comptes annuels de ladite société, pour les années fiscales litigieuses.

...n'aurait dès lors à aucun moment eu les moyens de s'acquitter de l'ensemble de ses dettes, le demandeur précisant encore qu'il serait évident, que face à de telles difficultés de trésorerie, les dettes envers les actionnaires seraient celles qui seraient remboursées en dernier, alors que ceux-ci n'auraient aucun intérêt à provoquer la faillite de leur société et seraient dès lors davantage enclins d'accorder des délais de paiement.

Au vu de ces considérations seul le montant du loyer de janvier 2010, montant qu'il aurait effectivement touché aurait été mis à sa disposition et serait ainsi à imposer.

En précisant encore qu'il aurait dû décaisser des dépenses de loyers au profit de ...afin d'être en mesure de générer des recettes de loyers provenant des deux contrats de sous-location avec les sociétés ... et ..., le demandeur conclut que ces frais devraient être considérés comme dépenses d'obtention au sens de l'article 105 LIR, en ce qu'elles seraient faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver des recettes, qualification qui ne serait d'ailleurs pas contestée par l'administration fiscale.

Au vu de l'ensemble de ces considérations, le demandeur estime qu'il y aurait lieu de réformer la décision directoriale litigieuse en excluant de la base imposable à l'impôt sur le revenu les revenus provenant de la location de biens, non effectivement mis à sa disposition au cours des années 2010 à 2013.

Le délégué du gouvernement, quant à lui, conclut au rejet du recours sous analyse, en réitérant les conclusions du directeur telles que développées dans la décision directoriale citée *in extenso* ci-avant.

En l'espèce, il convient de prime abord de relever que les contestations du demandeur en ce qui concerne la fixation de l'impôt sur le revenu pour les années fiscales litigieuses n'ont trait qu'à l'établissement des seuls revenus de location, de sorte que l'analyse du tribunal se limitera à ce volet de l'imposition retenue. Au vu de ce qui précède, l'ensemble des développements du délégué du gouvernement, en ce qui concerne l'établissement des revenus nets d'une occupation salarié, développements qui sont, comme relevé ci-avant, identiques à ceux figurant à ce titre dans la décision directoriale litigieuse, sont à rejeter pour défaut de pertinence.

Ensuite, et en ce qui concerne l'établissement des revenus de location, il convient de prime abord de se référer à l'article 10 LIR, lequel définit les différentes catégories de revenus nets à prendre en compte pour déterminer le revenu imposable d'un particulier, dont « *le revenu net provenant de la location de biens* ».

Les revenus de location de biens sont prévus à l'article 98, paragraphe (1), LIR lequel définit et délimite en effet cinq catégories de revenus de location de biens qui, fiscalement, déclenchent un revenu taxable et parmi lesquelles figurent :

au point 1., une source de revenus effective provenant de « *la location et de l'affermage de biens meubles ou immeubles, pour autant que ce revenu n'est pas à classer aux numéros 2 [concessions de droits d'exploitation ou d'extraction de substances minérales ou fossiles] et 3 [redevances payées pour l'usage ou la concession de l'usage, de droits d'auteur, de brevets etc.] ci-après [...]* ».

Il découle des dispositions légales qui précèdent, et il n'est d'ailleurs pas contesté en cause que les revenus du demandeur découlant des contrats de sous-location conclus avec les sociétés ... et ... sont, en principe, à prendre en considération en vue de déterminer les revenus nets imposable de celui-ci.

La notion de revenu net tel que visée à l'article 10 LIR précité, est, quant à elle, définie à l'article 103 LIR aux termes duquel « *(1) Le revenu net de chacune des catégories de revenus visées aux numéros 4 à 8 de l'article 10 est constitué par l'excédent des recettes sur les frais d'obtention* ».

Si en l'espèce les frais d'obtention découlant des contrats de bail conclus par le demandeur avec Monsieur ... et ... ne sont pas sujets à discussion, les parties sont toutefois en désaccord en ce qui concerne le montant des recettes au titre de loyers et charges qui est à prendre en considération pour déterminer le revenu net locatif du demandeur, ce dernier faisant en effet valoir que pendant les années fiscales litigieuses, il n'aurait touché qu'une partie desdites recettes, de sorte que seule cette partie effectivement encaissée devrait être prise en considération pour déterminer son revenu net locatif, tandis que la partie étatique estime que les recettes de location à mettre en compte pour l'établissement du revenu net locatif du demandeur pour les années fiscales litigieuses, correspondraient aux montants figurant aux crédits des comptes courants du demandeur auprès des sociétés ... et ....

A cet égard, il convient d'abord de rappeler que l'article 104 LIR prévoit en son premier paragraphe que : « *(1) Sont considérés comme recettes tous les biens et avantages, tant en espèces qu'en nature, mis à disposition du contribuable dans le cadre de l'une des catégories de revenus nets mentionnées aux numéros 4 à 8 de l'article 10.* ».

S'agissant de la manière dont ces recettes sont à prendre en considération pour l'imposition, l'article 108, paragraphe (1), point 1. LIR prévoit, quant à lui, que « *1. Les recettes sont à attribuer à l'année d'imposition au cours de laquelle elles sont mises à la disposition du contribuable. [...]* ».

Il ressort d'une lecture combinée des articles 103, 104 et 108 LIR précités, que seules les recettes effectivement mises à disposition d'un contribuable au cours d'une année fiscale déterminée sont à prendre en compte en vue de la détermination du revenu net de ce dernier pour cette même année fiscale.

En ce qui concerne la notion de « *mis à la disposition* » visée aux articles 104 et 108 LIR précités, il y a lieu de se référer aux travaux parlementaires de la LIR et plus particulièrement au commentaire des articles duquel il résulte que « *Pour qu'il y ait recette, il*

*faut que le bien ou l'avantage ait été mis à disposition du contribuable, que celui-ci y ait droit ou non. La mise à disposition constitue donc le fait générateur de l'impôt. Il faut de plus que la mise à disposition occasionne un enrichissement du contribuable ; [...] Par mise à disposition on entend l'opération par laquelle le droit de disposer d'un bien économique est transféré d'une personne à l'autre. Est donc considéré comme mise à disposition le paiement effectif, c'est-à-dire la remise en mains propres du bénéficiaire ou tout autre mode de libération équivalent au paiement : virement de compte, inscription au crédit d'un compte, compensation légale ou conventionnelle, dation de paiement, etc »<sup>1</sup>.*

Quant au moment où la mise à disposition peut être considérée comme accomplie le législateur a encore précisé que « [...] un bien est mis à disposition du contribuable au moment où ce dernier est mis en mesure d'en disposer. [...] Il faut, pour qu'il y ait mis à la disposition, que le bien en question soit entré, du point de vue économique dans la fortune du contribuable ou que la perspective de recevoir une prestation soit tellement sûre, que le droit de prestation équivaut, du point de vue économique, à une augmentation de fortune. »<sup>2</sup>.

En l'espèce, et même si dans la décision directoriale sous analyse, il a été mis en avant que les revenus de location du demandeur pour les années 2010 à 2013 ont été déclarés en plusieurs versions et qu'il a, par ailleurs, dû être procédé à une taxation d'office dans le chef de celui-ci, force est de constater qu'il ne ressort toutefois pas de ladite décision, ni des explications du délégué du gouvernement en cours d'instance, que Monsieur ... aurait effectivement encaissé l'intégralité recettes au titre de loyers et charges en relation avec les contrats de sous-location conclus avec les sociétés ... et ... auxquelles il aurait pu prétendre pour les années fiscales litigieuses. Il n'est ainsi pas remis en cause qu'il n'y a eu paiement effectif que d'une partie des loyers et charges redûs.

Pour arriver néanmoins à la conclusion que l'ensemble des recettes de location à mettre en compte pour l'établissement du revenu net locatif du demandeur pour les années fiscales litigieuses figurant aux crédits des comptes courants du demandeur auprès des sociétés ... et ..., seraient à prendre en considération pour déterminer le revenu imposable de celui-ci pour les années fiscales litigieuses, le directeur a retenu que le fait de comptabilisation à charge du compte Profits et Pertes auprès des sociétés concernées avec, en contrepartie, l'inscription d'un montant égal de loyers au compte courant associé du demandeur, équivaudrait à une mise à disposition de ces mêmes revenus locatifs dans le chef de celui-ci, et ce d'autant plus que le demandeur, en ses qualités d'administrateur-délégué, respectivement d'administrateur des sociétés en question, aurait pu et dû veiller au paiement desdits loyers.

Il échet partant de vérifier si, tel que l'affirme la partie étatique, les loyers comptabilisés au crédit du demandeur par les sociétés ... et ..., étaient effectivement librement disponibles, et peuvent être considérés comme mis à sa disposition. Dans la mesure où le tribunal vient de retenir qu'il est constant en cause qu'il n'y a pas eu encaissement effectif de l'intégralité des recettes dues au titre de loyers et charges en relation avec les différentes sous-location au cours des années fiscales litigieuses, il échet ainsi d'analyser si la perspective pour le demandeur d'encaisser l'intégralité desdites recettes était tellement sûre, que d'un point de vue économique, il y a eu une augmentation de fortune dans son chef.

---

<sup>1</sup> Projet de loi n° 571, commentaire des articles ad. article 120 (article 104 LIR), pages 325 et 326.

<sup>2</sup> Projet de loi n° 571, commentaire des articles ad. article 124 (article 108 LIR), page 340.

Dans ce contexte, il convient d'abord de rappeler qu'aux termes de 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 », la charge de la preuve d'une exonération de l'impôt sur le revenu incombe au demandeur. La preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable, cette preuve pouvant être rapportée par tous les moyens hormis le serment<sup>3</sup>.

En l'espèce, le demandeur conteste la mise à disposition dans son chef de l'intégralité recettes au titre de loyers et charges en relation avec les différentes sous-location aux sociétés ... et ... en arguant en substance que ces sociétés débitrices n'auraient pas disposé des liquidités nécessaires afin de pouvoir régler l'ensemble des loyers et charges redûs, le demandeur se prévalant à cet égard notamment de différents documents comptables desdites sociétés.

A cet égard, et en ce qui concerne les loyers et charges redûs par la société ..., force est de constater que s'il n'est pas contesté en cause, que le demandeur avait, tel que relevé à juste titre par la partie étatique, en tant qu'administrateur-délégué de cette même société, le pouvoir d'engager celle-ci, force est toutefois de constater qu'il ressort des différents documents comptables tels que versés au tribunal et notamment des comptes annuels de la société en question tels qu'ils se sont présentés au 31 décembre 2012, année à partir de laquelle le demandeur conteste la mise à sa disposition de l'intégralité de ces mêmes recettes<sup>4</sup>, qu'elle avait une trésorerie disponible de ... euros et des dettes dont la durée résiduelle était, à l'époque, inférieure à un an, à hauteur de ... euros. S'il ressort certes aussi desdits comptes annuels que cette même société disposait encore à l'époque de créances à court terme de ... euros et qui étaient dès lors *a priori* suffisantes pour assurer le règlement de l'ensemble des dettes accumulées, il ressort toutefois des explications circonstanciées du demandeur et non utilement remises en cause par le délégué du gouvernement, ainsi que des pièces versées en cause, que le recouvrement de ces créances, lesquelles étaient essentiellement liées aux deux clients principaux de ...s'est avéré plus difficile qu'escompté, cette dernière ayant non seulement été obligée d'adresser diverses mises en demeure aux sociétés débitrices en question, mais ayant encore été contrainte de faire préparer des assignations devant le tribunal de commerce à l'égard de ces deux sociétés.

La situation financière difficile de ...se reflète encore dans ses comptes annuels de 2013, année pour laquelle sa trésorerie disponible s'élevait à ... euros tandis que ses dettes totales à échéance de moins d'une année s'élevaient, quant à elles, à ... euros.

En ce qui concerne la société ..., il ressort tant des explications du demandeur que des pièces versées en cause et notamment des comptes annuels de celle-ci qu'au 31 décembre 2010, ses avoirs en banque s'élevait à ... euros et que le total de ses dettes (dettes fournisseurs à court terme, dettes fiscales, dettes envers la sécurité sociale et autres) s'élevait à ... euros. En ce qui concerne la situation financière de ladite société au 31 décembre 2011, il ressort de ses comptes annuels que sa trésorerie disponible s'élevait à ... euros pour un total de dettes à court terme de ... euros. Cette situation financière précaire de ...se reflète encore

---

<sup>3</sup> Trib. adm., 7 octobre 2015, n° 35147 du rôle, Pas. adm. 2020, V° Impôts n°1149.

<sup>4</sup> Pour les années 2010 et 2011 seules les charges locatives n'ont pas été encaissées par le demandeur, charges qui ont toutefois été comptabilisées par la société ... au compte de charges qu'en 2013.

dans ses comptes annuels de 2012, desquels il ressort qu'elle avait une trésorerie disponible de ... euros et des dettes à court terme de ... euros, ainsi que dans ses comptes annuels de 2013, d'après lesquels ses liquidités s'élevaient à ... euros et ses dettes à court termes à ... euros.

Au vu des pièces ainsi soumises à l'examen du tribunal, et même si les sommes redûes par les sociétés ... et ... ont été comptabilisées à charge du compte Profits et Pertes auprès desdites sociétés avec, en contrepartie, l'inscription d'un montant égal de loyers au compte courant associé du demandeur, force est de constater que les situations financières de ces deux sociétés, et partant leur survie, étaient pour le moins incertaines, de sorte qu'il ne saurait être valablement retenu que la perspective pour le demandeur d'encaisser l'intégralité des recettes au titre de loyers et charges en relation avec les contrats de sous-location conclus avec lesdites sociétés aurait, en ce qui concerne les années fiscales litigieuses, été tellement sûre, que d'un point de vue économique, il y aurait eu une augmentation de fortune et un enrichissement effectif dans son chef.

A cet égard, il convient encore de préciser qu'il ressort des explication circonstanciées de ce dernier qu'en tant qu'administrateur-délégué de la société ..., respectivement en tant qu'administrateur de la société ..., le demandeur a privilégié le règlement des dettes qui auraient pu mettre en péril la survie desdites sociétés, telles que les dettes fiscales sociales et les dettes fournisseurs, avant de prendre égard aux dettes des actionnaires, dont les siennes, explications non utilement contrées par la partie étatique.

Or, le tribunal, en tant qu'organe juridictionnel, est saisi non pas du dossier fiscal d'un demandeur, mais de son recours ainsi que des moyens présentés à son appui, tandis que l'Etat, en tant que partie défenderesse, est censé rencontrer concrètement les moyens lui opposés en prenant la défense de la décision faisant grief, étant encore précisé que le demandeur ne doit pas prouver l'illégalité de la décision qu'il attaque, mais seulement exposer en quoi consiste l'illégalité qu'il soupçonne et c'est à l'administration, auteur de l'acte et donc la mieux placée pour en connaître les dessous, tenants et aboutissants, d'en établir la régularité<sup>5</sup>.

En l'espèce, il échet toutefois de constater que dans le cadre du recours sous analyse, la partie étatique n'a pas concrètement pris position quant à la possibilité effective pour le demandeur de procéder en tant qu'administrateur, respectivement en tant qu'administrateur-délégué des sociétés ... et ..., au règlement des dettes locatives de celles-ci à son égard, la partie étatique n'ayant pas pris position quant aux situation financières de ces mêmes sociétés, si ce n'est de réaffirmer en ce qui concerne ...que le demandeur aurait dû veiller à ce que les prestations de commissaire aux comptes de celle-ci soient rémunérées. A cet égard, il convient encore de relever qu'il ressort des explications circonstanciées du demandeur et non utilement remises en cause par la partie étatique que si ...était certes commissaire aux comptes de la société ..., l'inverse était également vrai, alors que ...était aussi le commissaire aux comptes de la société ..., de sorte que toute rémunération due à ... au titre de son activité de commissaire aux compte auprès de ...a été compensée par une dépense d'un niveau sensiblement équivalent, à payer par ...à la société ....

---

<sup>5</sup> Michel Leroy, Contentieux administratif, 3ème édition Bruylant, p. 472.

Au vu de l'ensemble de ces considérations, le tribunal, confronté à un dossier non autrement instruit en défense, est partant amené à conclure que c'est à tort que l'intégralité des recettes au titre de loyers et charges en relation avec les contrats de sous-location conclus entre le demandeur et les sociétés ... et ..., telles que visées dans la décision directoriale litigieuse ont été prises en compte afin de déterminer son revenu net locatif, alors que seule une partie desdites recettes était effectivement à la disposition de celui-ci et était partant à prendre en considération pour déterminer le revenu locatif net de ce dernier. Le recours en réformation sous analyse est partant fondé.

Il s'ensuit qu'il y a lieu d'annuler la décision directoriale litigieuse et de renvoyer le dossier en prosécution de cause devant le directeur, étant rappelé qu'il était dans l'intention du législateur de ne pas faire du tribunal un « *taxateur* » et de ne pas l'amener à s'immiscer dans le domaine de l'administration sous peine de compromettre son statut judiciaire, son rôle consiste à dégager les règles de droit et à opérer les qualifications nécessaires à l'application utile de la législation fiscale, sans pour autant porter sur l'intégralité de l'imposition, ni aboutir à fixer nécessairement une nouvelle cote d'impôt<sup>6</sup>.

Le demandeur sollicite encore l'allocation d'une indemnité de procédure de 3.000,- euros sur base de l'article 33 de la loi du 21 juin 1999, en arguant qu'il serait inéquitable de laisser à sa seule charge l'intégralité des frais non compris dans les dépens, dont les frais d'avocat, qu'il aurait dû déboursier dans le cadre du litige sous examen du fait de l'attitude de l'administration fiscale, laquelle n'aurait pas pris en considération les pièces et éléments de preuve qu'il lui aurait soumis.

Le délégué du gouvernement, pour sa part, conteste formellement cette demande tant en son principe qu'en son quantum. En effet, selon le délégué du gouvernement, la partie adverse ne préciserait pas en quoi il serait inéquitable de laisser à sa charge exclusive les frais exposés par elle. Les conditions d'octroi d'une indemnité de procédure ne seraient partant pas remplies.

Nonobstant l'issue du litige, il y a lieu de rejeter comme non justifiée cette demande, étant donné qu'il n'appert point de l'ensemble des éléments en cause, en quoi il serait inéquitable de laisser à charge du demandeur les frais irrépétibles, étant précisé à cet égard que si le demandeur a certes dû introduire le présent recours pour assurer sa défense, il a toutefois fait preuve d'un manque de réaction flagrant suite aux divers courriers et mises en état lui adressés par l'administration fiscale depuis janvier 2015.

### **Par ces motifs,**

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

le déclare fondé, partant, dans le cadre du recours en réformation, annule la décision directoriale litigieuse du 15 novembre 2018 et renvoie le dossier devant le directeur en prosécution de cause ;

---

<sup>6</sup> Trib. adm., 29 mars 1999, n° 10428 du rôle, confirmé par Cour adm., 11 janvier 2000, n° 11285C du rôle, Pas. adm. 2020, V° Impôts, n° 1163 et les autres références y citées.

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 telle que formulée par le demandeur ;

condamne l'Etat aux frais et dépens.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 6 janvier 2021 par :

Thessy Kuborn, vice-président,  
Géraldine Anelli, juge,  
Marc Frantz, juge,

en présence du greffier Paulo Aniceto Lopes.

s. Paulo Aniceto Lopes

s. Thessy Kuborn

Reproduction certifiée conforme à l'original  
Luxembourg, le 7 janvier 2021  
Le greffier du tribunal administratif