

Audience publique du 3 mars 2021

Recours formé par
la société anonyme A, ...,
contre des bulletins de l'impôt
en matière d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 43242 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 10 juillet 2019 par Maître Bernard Felten, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme A, établie et ayant son siège social à L-..., immatriculée au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant à la réformation, sinon à l'annulation des « *bulletins d'imposition des années fiscales 2014 et 2015 émis le 18 octobre 2017* » ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 22 novembre 2019 ;

Vu le mémoire en réplique de Maître Bernard Felten déposé au greffe du tribunal administratif le 11 décembre 2019 au nom de la société anonyme A, préqualifiée ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins critiqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport à l'audience publique du 25 novembre 2020, ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Eric Pralong en sa plaidoirie et vu les remarques écrites de Maître Bernard Felten du 16 novembre 2020, produites, conformément à la circulaire du président du tribunal administratif du 22 mai 2020, avant l'audience.

Par courrier du 23 août 2017, le bureau d'imposition Sociétés Diekirch de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », s'adressa à la société anonyme A, ci-après désignée par « la société A », sur le fondement des paragraphes 170 et 205 de la loi générale des impôts du 21 mai 1931 telle que modifiée, appelée « *Abgabenordnung* », ci-après désignée par « AO », afin de solliciter les renseignements et/ou pièces suivants : « [...] *Détails des comptes suivants avec copies des pièces justificatives et explications* :

- 2014 : « *Var.Stock mat.de transport* » (...€) et « *Ventes marchandises* » (...€),
- 2015 : « *Créances irrécouvrables* » (...€) et « *Charges exceptionnelles* » (...€). [...] ».

Par courrier électronique de sa fiduciaire du 4 septembre 2017, la société A fit parvenir au bureau d'imposition les documents suivants : (i) un contrat de vente d'une voiture ...,

châssis numéro ..., conclu entre la société A et Monsieur ... le 31 décembre 2014 pour un montant de ...- euros TVAC, et (ii) une « *attestation fiscale* » émise le 8 septembre 2015 par le liquidateur de la société B en liquidation, ci-après désignée par « la société B », attestant, d'une part, que la société A a produit une créance de ... euros qui a été admise au passif de la liquidation de la société B à titre chirographaire à concurrence d'un montant de ... euros, et, d'autre part, qu'en égard aux actifs et au passif à ce moment connus par le liquidateur, cette créance devait être considérée comme irrécouvrable dans la masse pour sa totalité.

Par courrier du 20 septembre 2017, le bureau d'imposition, en application du paragraphe 205, alinéa (3) AO, informa la société A de son intention de s'écarter de ses déclarations pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal des années 2014 et 2015 sur les points suivants : « [...] *A défaut de fournir les pièces à l'appui respectives, les charges suivantes ne seront pas admises :*

2014: 'Var.Stock mat.de transport': ...€ ;

2015: Charge totale 'Créance irrécouvrables' et 'Charges exceptionnelles' : ...€ ;

Perte réalisée suivant pièce fournie : ...€ ;

Différence non justifiée : ...€.

Les montants de ...€ et ...€ seront ajoutés hors bilan au résultat déclaré de l'exercice et soumis à une retenue d'impôt sur les revenus de capitaux de 15%. [...] », tout en l'invitant à formuler ses éventuelles objections écrites jusqu'au 20 octobre 2017.

Par courrier électronique de sa fiduciaire du 9 octobre 2017, la société A prit position par rapport au courrier du bureau d'imposition du 20 septembre 2017, dans les termes suivants : « [...] *Me référant à votre courrier du 20.09.2017 ainsi qu'à notre récent entretien téléphonique je tiens à vous fournir les explications et pièces à l'appui suivantes :*

1. Pour l'année 2014 : Variation de stock matériel de transport. Vous trouvez en annexe 1 les pièces justifiant l'achat d'une voiture ... en 2007. Comme la voiture a été accidentée avant sa mise en circulation, elle restait enregistrée au stock jusqu'en 2014, année où cette voiture a été vendue. (cf. aussi les explications de M.... en annexe)

2. Pour l'année 2015 :

a. Pour les créances irrécouvrables à hauteur de € ... un document justificatif vous avez déjà été versé par un courrier précédent

b. Pour la correction de valeur sur stock à hauteur de € ..., je vous prie de trouver les justificatifs nécessaires en annexe 2. En effet ce stock a été constitué suite à un achat opéré en 2008. Comme les marchandises ont été endommagées et comme il n'y a plus aucune chance d'être dédommagé par les assurances, nous avons décidé de passer en 2015 une correction de valeur à 100% du montant de ce stock. (cf. aussi les explications de M.... en annexe)

c. Pour la correction de valeur à hauteur de € ..., je vous prie de trouver les justificatifs nécessaires en annexe 3. Cette créance provient d'une avance payée en 2007 sur la réalisation d'une commande qui ne s'est jamais réalisée. Nous avons donc aussi décidé de passer une correction de valeur à 100% pour ce poste qui peut être considéré comme irrécouvrable. (cf. aussi les explications de M.... en annexe)

En espérant que ces documents et informations contribuent à mieux comprendre les opérations comptables des années 2014 et 2015 et de justifier aussi leur déductibilité, je reste à votre entière disposition pour toutes explications supplémentaires. [...] ».

Par courrier électronique du 10 octobre 2017, le bureau d'imposition invita la société

A à fournir « *le détail comptable de la créance irrécouvrable ...€ (détail comptabilisations, historique ..)* », demande à laquelle la société A donna suite par un courrier électronique du même jour.

Le 18 octobre 2017, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société A les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour les années 2014 et 2015.

Les bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour les années 2014 et 2015 portent la mention suivante : « *Variation stock mat. de transport [;] Imposition sur base de notre courrier du 20.09.2017 et les pièces reçues par la suite* », respectivement le libellé suivant : « *Créances irrécouvrables [;] ... [;] Charges exceptionnelles : ... [;] Impositions sur base de notre courrier du 20.09.2017 et les pièces reçues par la suite* », tandis que les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années 2014 et 2015 portent la mention : « *Distribution cachée de bénéfice, voir explications sur le bulletin de la retenue sur les revenus de capitaux* ».

Par courrier électronique du 19 octobre 2017, le bureau d'imposition sollicita encore la communication des preuves de paiement de l'acquisition de la voiture ... pour un montant de ...- USD et de tire-bouchons pour un montant de ...- euros, courrier par rapport auquel la société A prit position par l'intermédiaire de sa fiduciaire en date du même jour, de même que par un courrier électronique du 23 octobre 2017.

Il se dégage encore des pièces du dossier fiscal qu'une entrevue fut organisée dans les locaux de l'administration des Contributions directes en date du 7 novembre 2017, entrevue suite à laquelle la société A versa des documents supplémentaires par courrier électronique du 8 novembre 2017.

Par courrier du 8 novembre 2017, le bureau d'imposition informa la société A, en application du paragraphe 94 AO, qu'il « *ne va pas donner une suite favorable à votre demande de redressement des impositions des années 2014 et 2015* », tout en précisant qu'il lui serait toutefois « *loisible d'introduire une réclamation auprès de Madame le Directeur de l'Administration des Contributions Directes* ».

Par un courrier recommandé du 22 décembre 2017, la fiduciaire de la société A introduisit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », une réclamation dirigée contre les « *bulletins d'imposition IRC et impôt sur le revenu de capitaux des années 2014 et 2015* ».

A défaut de réponse du directeur à cette réclamation, la société A a fait introduire par une requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 10 juillet 2019 et inscrite sous le numéro 43242 du rôle, un recours tendant à la réformation sinon à l'annulation des « *bulletins d'imposition des années fiscales 2014 et 2015 émis le 18 octobre 2017* ».

A titre liminaire et quant à l'objet du recours, le tribunal relève que si le recours est certes dirigé, sans distinction, contre les « *bulletins d'imposition des années fiscales 2014 et 2015 émis le 18 octobre 2017* », étant relevé qu'à cette date, ont été émis les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années 2014 et 2015, il y a toutefois lieu de constater que la réclamation du 22 décembre 2017, ainsi que la requête introductive d'instance visent

exclusivement les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années 2014 et 2015 et non pas les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2014 et 2015, de sorte qu'il y a lieu d'admettre que le litige porte exclusivement sur les points retenus par le bureau d'imposition dans les seuls bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années 2014 et 2015. Il s'ensuit que de l'entendement du tribunal le recours est dirigé contre les seuls bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années 2014 et 2015.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8, paragraphe (3), point 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours dirigé contre un bulletin d'impôt en cas de silence du directeur durant plus de six mois suite à une réclamation dûment introduite par le contribuable.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation.

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

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement, en se basant sur l'article 174, paragraphe (6) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR », et le paragraphe 232 AO, fait valoir que le recours sous analyse, en ce qu'il est dirigé contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années 2014 et 2015, serait irrecevable pour défaut d'intérêt à agir dans le chef de la société demanderesse.

A cet égard, il donne plus particulièrement à considérer que l'admission des distributions cachées de bénéfices ne changerait pas la cote de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2014 et 2015, alors que la société demanderesse aurait déclaré des pertes pour les années litigieuses, de sorte que les majorations de revenu n'auraient pas engendré un revenu imposable positif.

A cela s'ajouterait que les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2014 et 2015 seraient à confirmer, dans la mesure où la société demanderesse n'aurait pas contesté les montants de l'impôt minimum retenus par le bureau d'imposition conformément à l'article 174, paragraphe (6) LIR.

Le délégué du gouvernement estime qu'il y aurait lieu d'appliquer les dispositions du paragraphe 232, alinéa 1 AO en distinguant entre une cote d'impôt fixée sur base d'un revenu imposable positif, d'une part, et une cote de l'impôt minimal, d'autre part. Ainsi, le paragraphe 232 AO n'admettrait pas que le contribuable exerce une voie de recours à l'encontre d'un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités fixant à la fois une cote d'impôt sur le revenu des collectivités égale à zéro, sur base de l'article 174, paragraphe (1), LIR, en raison du revenu négatif ou nul réalisé par le contribuable, et une cote d'impôt minimale conformément à l'article 174, paragraphe (6), LIR, en ce qui concerne précisément le volet du revenu imposable négatif ou nul retenu et ayant donné lieu à la cote d'impôt égale à zéro, mais exigerait qu'il conteste le montant de la perte ou du revenu nul retenus dans le cadre d'une réclamation contre le bulletin opérant le report de la perte reconnue par imputation sur le bénéfice imposable de cet exercice et fixant pour la première fois une cote d'impôt supérieure à zéro.

Or, le contribuable pourrait réclamer contre un tel bulletin afin de contester la fixation correcte de l'impôt minimal, ce qui ne serait toutefois pas le cas en l'espèce.

Dans son mémoire en réplique, la société demanderesse, tout en admettant qu'une cote d'impôt positive conditionne la recevabilité de tout recours, estime cependant que le bureau d'imposition aurait fixé un impôt positif, soit ...- euros pour l'année 2014 et ...- euros pour l'année 2015, auxquels se serait ajoutée une retenue d'impôt de ... euros.

Force est, tout d'abord, de constater que les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2014 et 2015 renseignent suivant bilan commercial un bénéfice commercial négatif et un impôt sur le revenu des collectivités qui se chiffre à respectivement « 0,00 » euros conformément à l'article 174, paragraphe (1) LIR et à « 1.500,00 » euros respectivement « 500,00 » euros pour les années 2014 et 2015 conformément à l'article 174 paragraphe (6) LIR, de sorte que les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années en question n'ont pas retenu dans le chef de la société demanderesse un bénéfice commercial imposable et qu'ils n'ont donc pas fixé à son égard un impôt sur le revenu des collectivités sur base du taux proportionnel au revenu instauré par l'article 174, paragraphe (1), LIR, mais exclusivement le montant de l'impôt minimal de respectivement 1.500.- euros et 500.- euros à charge des organismes à caractère collectif ayant leur siège social ou leur administration centrale au Luxembourg fixé sur base du total de leur bilan conformément à l'article 174, paragraphe (6), point 2. LIR, tel qu'introduit par la loi du 21 décembre 2012 portant modification de la LIR.

Il y a encore lieu de constater que les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2014 et 2015 comportent deux volets, à savoir d'une part, le volet de la cote d'impôt sur le revenu des collectivités fixée au taux proportionnel sur base d'un revenu imposable positif suivant le régime de droit commun prévu par l'article 174, paragraphe (1) LIR, et, d'autre part, le volet de l'impôt sur le revenu des collectivités minimal fixé en fonction du montant du total du bilan de la société conformément à l'article 174, paragraphe (6), point 2. LIR.

S'agissant de prime abord des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités litigieux, en ce qui concerne le volet du revenu imposable négatif retenu conformément à l'article 174, paragraphe (1), et ayant donné lieu à la cote d'impôt égale à zéro, il y a lieu de relever qu'aux termes du paragraphe 210, alinéa (1) AO: « *Nach Abschluss seiner Ermittlungen setzt das Finanzamt durch Steuerbescheid die Steuer fest* ».

D'après le paragraphe 213, alinéa (1) AO: « *Die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen bildet regelmäßig einen unselbstständigen (mit Rechtsmitteln nicht selbständig anfechtbaren) Teil des Steuerbescheids* ».

Au vœu du paragraphe 232, alinéa (1) AO: « *Einen Steuerbescheid kann der Steuerpflichtige nur deshalb anfechten, weil er sich durch die Höhe der festgesetzten Steuer oder dadurch beschwert fühlt, dass die Steuerpflicht bejaht worden ist* ».

Il découle de ces dispositions combinées que l'élément décisionnel d'un bulletin d'impôt *stricto sensu* consiste dans la fixation d'une cote d'impôt à charge du contribuable et que les bases d'imposition constatées dans ce bulletin sous-tendent certes la fixation de la cote d'impôt pour en constituer en quelque sorte la motivation, mais ne constituent pas en elles-mêmes un élément décisionnel propre. C'est dans cette logique que le seul élément décisionnel de la cote d'impôt est susceptible d'acquérir force de chose décidée et que le paragraphe 232,

alinéa (1) AO n'admet un recours que contre un bulletin d'impôt mettant à la charge du contribuable visé une obligation positive de payer une certaine cote d'impôt, entraînant qu'un bulletin ne fixant pas de cote d'impôt positive ne saurait partant en principe ouvrir le droit à réclamation, faute de charge fiscale imposée au contribuable lui causant grief.

En effet, il est de jurisprudence que par rapport aux bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, fixant à la fois une cote d'impôt sur le revenu des collectivités égale à zéro, sur base de l'article 174, paragraphe (1), LIR, en raison du revenu négatif ou nul réalisé par le contribuable, et une cote d'impôt minimale conformément à l'article 174, paragraphe (6), LIR, le paragraphe 232 AO n'admet pas que le contribuable exerce à son encontre une voie de recours en ce qui concerne le volet du revenu imposable négatif ou nul retenu et ayant donné lieu à la cote d'impôt égale à zéro, qui doit partant contester le montant de la perte ou du revenu nul retenus dans le cadre d'une réclamation contre le bulletin opérant le report de la perte reconnue par imputation sur le bénéfice imposable de cet exercice et fixant pour la première fois une cote d'impôt supérieure à zéro¹.

Par voie de conséquence, la loi dénie à la demanderesse un intérêt pour agir contre le volet des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, émis à son égard le 18 octobre 2017, qui fixe pour les années 2014 et 2015 une cote d'impôt égale à zéro sur base de l'article 174, paragraphe (1) LIR et reconnaissant une perte dans son chef. Si la société demanderesse critique la prise en compte des distributions cachées de bénéfices au niveau de la détermination des pertes reportables, il lui appartiendra dès lors de faire valoir ses contestations à l'occasion d'une réclamation introduite à l'encontre d'un bulletin d'impôt pour une année d'imposition ultérieure ayant fixé une cote d'impôt positive au vu d'un bénéfice dégagé au titre de ces années et après le report des pertes antérieures.

Il s'ensuit que le recours est irrecevable en ce qu'il est dirigé contre le volet des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2014 et 2015 ayant trait au revenu imposable négatif retenu conformément à l'article 174, paragraphe (1) LIR et ayant donné lieu à la cote d'impôt zéro.

Par contre, le contribuable peut réclamer contre un tel bulletin afin de contester la fixation correcte de l'impôt minimal² conformément à l'article 174, paragraphe (6) LIR.

Il s'ensuit que le recours dirigé contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2014 et 2015 est recevable pour autant qu'il vise le volet desdits bulletins concernant la fixation de l'impôt minimum conformément à l'article 174, paragraphe (6) LIR, recours qui est encore recevable pour avoir été, par ailleurs, introduit dans les formes et délai de la loi.

En ce qui concerne finalement le recours en réformation, en ce qu'il vise les bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années 2013 et 2014, celui-ci est à déclarer recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours et en fait, la société A explique en premier lieu qu'elle aurait acquis un véhicule de la marque ... aux Etats-Unis en octobre 2007 pour un montant de ... euros

¹ Cour adm. 29 août 2018, n° 40097C, Pas. adm. 2020, V° Impôts, n° 1043; Cour adm. 18 juin 2020, n° 43372C, disponible sous jurad.etat.lu.

² En ce sens Cour adm. 29 août 2018, n° 40097C, Pas. adm. 2020, V° Impôts, n° 1043.

(droits de douane inclus), tout en insistant sur le fait que le dédouanement aurait eu lieu le 1^{er} juillet 2008, de sorte qu'elle ne l'aurait comptabilisé au bilan qu'en 2008.

Elle indique que le véhicule aurait été gravement accidenté sur le chemin pour aller au contrôle technique, de sorte qu'il n'aurait pas pu être procédé à son immatriculation. Les frais de réparation ayant été trop importants, elle aurait cédé la voiture en l'état en décembre 2014 à Monsieur

Elle insiste encore sur le fait que pendant toute cette période d'immobilisation, le véhicule aurait été repris au bilan au niveau du poste « *stock matériel de transport* ». Une variation de stock à hauteur du prix d'acquisition du véhicule aurait ainsi été enregistrée dans la déclaration relative à l'année d'imposition 2014.

La société demanderesse explique ensuite qu'elle aurait procédé à l'acquisition de 20.000 tire-bouchons électriques auprès de la société chinoise C pour un montant de ...- euros qui auraient, par la suite, été stockés dans un dépôt à Bruxelles. Pendant l'hiver 2008, une fuite d'eau importante serait survenue dans le dépôt détruisant l'entièreté dudit stock et le rendant inutilisable et impropre à la vente. La société demanderesse explique à cet égard que son assurance aurait refusé d'intervenir, de sorte qu'une procédure contre celle-ci aurait été portée devant les tribunaux, tout en précisant qu'elle n'aurait toutefois pas interjeté appel contre le jugement de première instance ayant donné gain de cause à son assureur, les chances de succès ayant été jugées trop faibles.

Ainsi, la valeur du stock aurait été portée à ...- euros en 2015 et une correction de valeur aurait été comptabilisée à hauteur de ...- euros.

Dans le cadre de l'établissement des comptes annuels au 31 décembre 2015, elle aurait encore procédé à une correction de valeur à hauteur de ...- euros en relation avec le compte « *créances procès tire-bouchons* ». A cet égard, la société demanderesse explique qu'avant l'achat des tire-bouchons, elle aurait décidé de les faire fabriquer au Maroc pour bénéficier d'une main d'œuvre bon marché. A cette fin, elle aurait passé en 2006 une commande de 20.000 pièces pour un montant total de ...- euros. En 2007, elle aurait versé un acompte de ...- euros en deux tranches en faveur de la société à responsabilité limitée de droit marocain D, ci-après désignée par « la société D ». Or, malgré l'envoi de plusieurs mises en demeure et d'une résiliation du contrat de fabrication, la société D n'aurait pas réagi, de sorte qu'elle aurait déposé plainte pour escroquerie tant auprès de la police marocaine qu'auprès de la police belge, plainte qui aurait toutefois été classée sans suites au Maroc. A cela s'ajouterait qu'elle aurait initié une procédure en Belgique envers la société D. Ainsi, après un premier jugement du tribunal de commerce de Bruxelles déclarant la signature de « *Monsieur ...* » sur le contrat comme authentique, la Cour d'appel de Bruxelles se serait finalement déclarée incompétente. La société demanderesse donne enfin à considérer qu'à défaut d'avoir trouvé un avocat marocain acceptant de défendre sa cause, elle n'aurait eu d'autre choix que d'abandonner l'affaire.

La société demanderesse explique ensuite qu'elle aurait « *reclassé* » les créances envers la société anonyme E, ci-après désignée par « la société E », la société à responsabilité limitée F, ci-après désignée par « la société F », et la société à responsabilité limitée G, ci-après désignée par « la société G », se chiffrant respectivement à ... euros, ...- euros et ...- euros, comme irrécouvrables dans ses comptes annuels au 31 décembre 2015.

Elle précise plus particulièrement que la créance de ... euros envers la société E constituerait le solde restant de diverses factures qu'elle aurait émises entre 2002 et 2008 pour la mise en location de deux camionnettes. La société demanderesse soutient que la société E aurait été déclarée en faillite en date du 15 décembre 2010, faillite qui ne serait toujours pas clôturée en 2015, ce qui rendrait sa créance envers celle-ci *de facto* irrécouvrable.

Pour ce qui est des créances envers les sociétés G et F, la société demanderesse explique plus particulièrement que celles-ci seraient en relation avec les factures émises en contrepartie de la livraison des tire-bouchons électriques qui auraient été détruits en 2008 suite à une fuite d'eau, de sorte qu'elles n'auraient jamais été honorées.

En droit, la société demanderesse conteste l'existence d'une distribution cachée de bénéfices au sens de l'article 164, paragraphe (3) LIR, alors que les conditions de qualification n'en seraient pas remplies dans son chef, à savoir (i) l'octroi d'un avantage à des conditions qui ne sont pas conformes à celles qui seraient convenues avec des tiers, et (ii) que ces conditions divergentes soient accordées en raison de la qualité d'actionnaire de la demanderesse.

A cet égard, la société demanderesse reproche tout d'abord au bureau d'imposition d'avoir qualifié la vente du véhicule litigieux de la marque ... à Monsieur ... de distribution cachée de bénéfice. Elle met en exergue que si la vente avait certes été réalisée au bénéfice de son actionnaire, elle n'aurait toutefois pas été réalisée à des conditions qui ne seraient pas conformes à celles qui seraient convenues avec des tiers. Elle rappelle, dans ce contexte, que le véhicule aurait été mis en circulation en 2002, qu'elle l'aurait acquis en 2007 pour un montant total de ... euros - frais de douane à hauteur de ... euros inclus -, que le véhicule aurait été accidenté avant son passage au contrôle technique et qu'un devis de réparation de 2008 aurait estimé les travaux à ... euros. Il s'ensuivrait qu'après l'accident survenu en 2008, le véhicule aurait eu une valeur de ... euros.

Elle estime plus particulièrement qu'il aurait été légitime de revoir la valeur du véhicule à la baisse au moment de sa vente en décembre 2014, alors que (i) le coût des réparations entre 2008 et 2014 aurait subi l'inflation, (ii) le véhicule n'aurait jamais passé le contrôle technique et n'aurait jamais été immatriculé, (iii) les coûts de réparation estimés en 2008 à ... euros ne seraient pas à considérer comme un montant maximum de travaux à prévoir, alors que le devis aurait été réalisé sur base d'un examen visuel du véhicule, de sorte qu'il ne serait pas à exclure que d'autres réparations auraient été nécessaires à sa remise en état, (iv) tout véhicule perdrait de la valeur en 8 ans de stockage, d'autant plus en étant accidenté, et (v) le véhicule aurait été vendu en l'état avec le risque des travaux, de l'approvisionnement des pièces (véhicule de 2002), et des soucis pour la remise en circulation future. La société demanderesse en conclut que, dans ces conditions, la vente du véhicule litigieux à Monsieur G pour un montant de ...- euros répondrait aux conditions du marché généralement usuelles entre tiers.

La société demanderesse reproche ensuite au bureau d'imposition d'avoir qualifié de distribution cachée de bénéfices la charge constatée en relation avec la perte des tire-bouchons électriques suite à la fuite d'eau survenue dans l'entrepôt où ils étaient stockés, alors que ceux-ci, outre le fait d'avoir été inutilisables suite à la fuite d'eau, n'auraient à aucun moment été transférés à son actionnaire.

Le même raisonnement vaudrait en ce qui concerne la créance de ...- euros envers la société D. A cet égard, elle explique plus particulièrement qu'elle ignorerait les raisons ayant

amené le bureau d'imposition à retenir qu'elle aurait octroyé un avantage à la société D à des conditions qui ne seraient pas conformes à celles qui seraient convenues avec des tiers, la société demanderesse insistant sur le fait que son actionnariat n'aurait aucun lien avec la société D à l'encontre de laquelle elle aurait de surcroît engagé des procédures judiciaires et que ce ne serait qu'à défaut d'avoir trouvé un avocat marocain acceptant de la représenter en justice que les procédures auraient été arrêtées.

Le même raisonnement s'imposerait en ce qui concerne les créances envers les sociétés E, F et G.

Dans ce contexte, elle soutient tout d'abord que la créance envers la société E, qui serait, par ailleurs, un tiers au sens de l'article 164, paragraphe (3) LIR, serait *de facto* devenue irrécouvrable alors que cette société aurait été mise en faillite en 2010, de sorte qu'elle ne lui aurait accordé aucun avantage à celle-ci. Elle explique ensuite que lors de l'assignation en faillite de la société E par l'administration des Contributions directes, l'huissier aurait indiqué dans son procès-verbal de constat qu'il n'avait pas trouvé la société E à l'adresse indiquée au registre de commerce et des sociétés et que sa dénomination ne figurait ni sur les sonnettes ni sur les boîtes aux lettres. A cela s'ajouterait que si le curateur de la société E parvenait tout de même à récupérer suffisamment d'actifs pour satisfaire les créanciers, sa créance serait réglée dans le cadre d'une reddition des comptes.

S'agissant ensuite des créances envers les sociétés F et G, la société demanderesse réitère son affirmation selon laquelle celles-ci trouveraient leur origine dans les factures émises en contrepartie de la livraison des tire-bouchons électriques qui auraient été détruits en 2008 suite à une fuite d'eau dans le dépôt où ils étaient stockés. Une livraison conforme à la commande ne pouvant plus avoir lieu, celles-ci seraient devenues irrécouvrables.

En se prévalant de l'article 61, paragraphe (1), points b) et c) de la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés, ci-après désignée par « la loi du 19 décembre 2002 », la société demanderesse reproche au bureau d'imposition de ne pas avoir accepté les corrections de valeur qu'elle a opérées sur les créances litigieuses, tout en insistant sur le fait qu'elle aurait établi les bilans relatifs aux années 2014 et 2015 en conformité avec le principe de prudence, qui devrait notamment se traduire par la prise en compte des risques et des dépréciations possibles conformément à l'article 51, paragraphes (1), point c. et (1bis) de la loi du 19 décembre 2002.

Le délégué du gouvernement, dans son mémoire en réponse, conclut au rejet du recours.

Il donne tout d'abord à considérer qu'en vertu de ses statuts de 1998, la société demanderesse aurait pour objet social le rachat et la vente d'articles d'épicerie, d'alcool, de tabacs, de cigarettes, de voitures neuves et d'occasion, de pièces de rechange et la réparation de voitures. Elle pourrait en outre acheter et vendre des biens immobiliers et effectuer toute autre transaction d'une entreprise de construction générale et immobilière. La société demanderesse aurait renseigné sur les déclarations d'impôt remises pour les années litigieuses son objet social comme suit : « *EPICERIE, RESTAURANT, GARAGE ...* ».

Le délégué du gouvernement explique qu'en établissant les bases d'imposition des années 2014 et 2015, le bureau d'imposition aurait majoré le revenu imposable de la société demanderesse des montants respectifs de ... euros et de ... euros, sommes qui constitueraient

des distributions cachées de bénéfice au sens de l'article 164 LIR et qui se décomposeraient comme suit :

«

	2014	2015
<i>Variation stock (...)</i>	...	<i>p.m.</i>
<i>Créance irrécouvrable</i>		...
<i>Variation stock</i>		...
<i>Correction valeur créance</i>		...[,100
<i>Total :</i>

».

Il fait ensuite valoir qu'un avantage serait à qualifier de distribution cachée de bénéfices conformément à l'article 164, paragraphe (3) LIR notamment si un associé, sociétaire ou intéressé recevait directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité. Il poursuit que ladite disposition serait l'application du principe suivant lequel il y aurait lieu, pour les besoins du fisc, de restituer aux actes leur véritable caractère et devrait partant s'interpréter en fonction de cette finalité.

Le délégué du gouvernement estime qu'il y aurait encore lieu d'analyser si les sommes qualifiées par le bureau d'imposition de distribution cachée de bénéfices constituaient des dépenses d'exploitation au sens de l'article 45 LIR.

En ce qui concerne l'année 2014, il donne à considérer qu'au vu de l'objet social de la société demanderesse, il ne serait pas clair si elle avait acquis le véhicule litigieux pour le revendre ou si elle l'avait acquis pour effectuer des déplacements professionnels, tout en insistant sur le fait que la société demanderesse se limiterait à fournir des explications au sujet de la comptabilisation du véhicule litigieux, mais non pas sur le but de son acquisition et l'utilisation prévue dans le cadre de l'entreprise.

En outre, il ne serait pas clair non plus pourquoi le véhicule accidenté aurait fait partie du stock depuis 2008 pour n'être vendu qu'en date du 31 décembre 2014 à Monsieur ..., administrateur et délégué à la gestion journalière de la société demanderesse.

Il considère encore que dans ces conditions, il devrait être présumé que la société demanderesse n'aurait pas acquis le véhicule litigieux afin de le revendre, mais pour qu'il puisse être utilisé par son bénéficiaire économique, le délégué du gouvernement insistant encore sur le fait qu'il ne serait pas usuel qu'une voiture « ... » soit utilisée comme moyen de transport de marchandises.

Le délégué du gouvernement en conclut que la société demanderesse serait restée en défaut de fournir des explications concluantes en relation avec le véhicule litigieux, de sorte que le montant de la distribution cachée de bénéfice serait à confirmer.

En ce qui concerne l'année 2015 et plus particulièrement la correction de valeur sur stock à hauteur de ...- euros en relation avec les tire-bouchons électriques, le délégué du gouvernement souligne qu'en vertu des règles d'évaluation en droit commercial et fiscal et notamment en vertu du principe de prudence, il devrait être tenu compte de tous les risques qui ont pris naissance au cours de l'exercice. En l'occurrence, le stock des tire-bouchons aurait été endommagé au cours de l'année d'imposition 2008, de sorte qu'il ne serait pas clair pourquoi

la société demanderesse aurait opéré la correction de valeur litigieuse seulement en 2015. Il met ensuite en exergue que le moyen invoqué par la société demanderesse en relation avec le remboursement éventuel par l'assurance ne serait pas concluant afin de justifier une comptabilisation tardive de la dépréciation du stock.

A cela s'ajouterait que la société demanderesse serait restée en défaut de fournir des explications sur le stockage des tire-bouchons électriques à Bruxelles dans un dépôt non surveillé. Le délégué du gouvernement donne ainsi à considérer que la facture de la société chinoise C fournie en guise de motivation porterait la date du 25 juillet 2008 et la facture du dédouanement celle du 6 octobre 2008.

Il donne à cet égard à considérer que même un gestionnaire moyennement diligent et consciencieux, désireux d'assurer la rentabilité d'une exploitation commerciale, aurait essayé d'organiser un lieu de stockage sécurisé pour des marchandises d'une valeur de plus de ...- euros et de les vendre dans un délai rapproché avec une marge bénéficiaire appropriée.

Le délégué du gouvernement se réfère ensuite à un jugement du tribunal administratif du 9 juin 2008, inscrit sous le numéro 23324 du rôle, pour soutenir que l'administration fiscale pourrait supposer une diminution induite des bénéfices de l'entreprise si les circonstances la rendent probable, sans avoir à la justifier exactement tandis que le contribuable devrait prouver que la diminution de bénéfice est économiquement justifiée, et non pas seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées.

S'agissant de la charge exceptionnelle de ...- euros déclarée par la société demanderesse, le délégué du gouvernement fait valoir, en se référant aux règles d'évaluation applicables en droit commercial et fiscal, ainsi qu'au principe de prudence, qu'il ne serait pas non plus clair pourquoi la société demanderesse aurait déclaré la correction de valeur litigieuse seulement en 2015, soit plus de 8 années après la réception du devis en question.

Par ailleurs, il y aurait lieu de relever que les acomptes de ...- euros payés par la société demanderesse auraient fait l'objet de deux ordres de virements, dont un au profit d'un dénommé ... et l'autre au profit de la société D.

Le délégué du gouvernement reproche, dans ce contexte, à la société demanderesse que l'identité de ses bénéficiaires économiques ne ressortirait pas clairement du dossier fiscal, de sorte qu'il ne serait pas établi de manière certaine que les acomptes aient effectivement été virés à un tiers et qu'en conséquence, il incomberait à la société demanderesse de révéler ses bénéficiaires économiques pour la période de 2006 à 2015.

Il se rapporte ensuite à prudence de justice quant aux corrections de valeur déclarées pour un montant total de ... euros, tout en soutenant s'agissant de la créance envers la société E que même si aucun lien avec la société demanderesse n'avait pu être établi, il n'en resterait pas moins qu'il ne serait pas clair pourquoi cette correction de valeur n'aurait pas été déclarée par la société demanderesse en 2010, le délégué du gouvernement admettant toutefois que les *« deux créances de montants plus faibles concern[a]nt des livraisons des tire-bouchons (abîmés) à deux sociétés françaises »* sont irrécouvrables.

Finalement, le délégué du gouvernement relève qu'en vertu de l'article 146 LIR., les distributions de bénéfices tant ouvertes que cachées devraient faire l'objet d'une retenue d'impôt sur les revenus de capitaux et que le taux de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux

applicable pour les années 2014 et 2015 serait de 15%, à moins que le débiteur des revenus ne prenne à sa charge l'impôt à retenir, ce qui, même en matière de distribution cachée de bénéfices ne serait jamais présumé conformément à l'article 148, paragraphe (1) LIR.

Les bulletins de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux des années 2014 et 2015 seraient dès lors à confirmer « *avec les réserves susmentionnées* ».

Dans son mémoire en réplique, la société demanderesse renvoie à ses statuts pour soutenir qu'elle n'exercerait, contrairement aux développements du délégué du gouvernement, pas seulement une activité garagiste.

S'agissant du véhicule litigieux de la marque ..., la société demanderesse précise qu'elle l'aurait acquis en octobre 2007 aux Etats-Unis dans le but de le revendre et d'en tirer un profit, notamment grâce au taux de change. Or, en raison de l'accident, elle aurait inscrit le véhicule au « *stock* », alors qu'il n'aurait pas pu être immatriculé.

Elle poursuit qu'un « *préposé* » de l'administration de l'Enregistrement et des Domaines, ci-après désignée par « l'AED », lui aurait indiqué, suite à un contrôle sur place le 9 septembre 2014, que le véhicule litigieux devait être sorti du stock et racheté par Monsieur Afin de se conformer aux directives de l'AED, elle aurait, dès lors, procédé à l'immatriculation du véhicule en vue de sa vente pour la somme de ...- euros TVAC, somme qui aurait encore été conseillée par le préposé de l'AED.

La société demanderesse fait, à cet égard, valoir que suivant le principe de sécurité juridique, elle aurait raisonnablement pu suivre les conseils donnés par un agent de l'Etat.

S'agissant de l'acquisition des 20.000 tire-bouchons électriques, elle explique que si elle n'avait corrigé la valeur du stock à ...- euros qu'en 2015, ce serait parce qu'elle aurait tenté de se faire indemniser par son assurance entre 2008 et 2015 et que ce ne serait que suite au refus d'indemnisation qu'elle aurait inscrit la correction de valeur. Tout en renvoyant à ses explications fournies dans sa requête introductive d'instance, la société demanderesse fait valoir que la justification de la diminution du bénéfice par la destruction totale du stock semblerait évidente.

Elle reproche encore à la partie étatique d'avoir fait abstraction de la vente d'un certain nombre de tire-bouchons électriques aux sociétés G et F avant la survenance de la fuite d'eau, tout en faisant valoir que le dépôt dans lequel auraient été entreposés les tire-bouchons litigieux aurait été surveillé par le concierge de l'immeuble, auquel il ne pourrait raisonnablement être reproché de ne pas avoir constaté la fuite d'eau.

S'agissant ensuite du reproche du délégué du gouvernement selon lequel il y aurait une différence temporelle de 3 mois entre l'acquisition (juillet 2008) et le dédouanement des tire-bouchons électriques (octobre 2008), la société demanderesse soutient, d'une part, que ce délai ne justifierait pas la requalification de la correction de valeur en distribution cachée de bénéfices, et, d'autre part, que ce délai s'expliquerait par le transport des biens de Shenzhen à Bruxelles (10.000km), les biens ayant été acheminés par bateau.

En ce qui concerne la correction de valeur à hauteur de ...- euros en lien avec les tire-bouchons commandés auprès de la société D, la société demanderesse réitère qu'elle ne l'aurait

comptabilisée qu'en 2015 en raison des procédures judiciaires qui auraient été entreprises pendant cette période.

S'agissant, enfin, du reclassement, dans les comptes annuels au 31 décembre 2015, des créances envers les sociétés E, F et G en créances irrécouvrables, la société demanderesse réitère que la société E aurait été déclarée en faillite et que les chances de participer à une reddition des comptes venant satisfaire sa créance seraient devenues nulles. Pour ce qui est des créances envers les sociétés G et F, la société demanderesse relève que le délégué du gouvernement admettrait que celles-ci seraient irrécouvrables.

La société demanderesse en conclut que la partie étatique n'aurait, à aucun moment, prouvé que les conditions énoncées à l'article 164, paragraphe (3) LIR.

Le tribunal relève, tout d'abord et à titre liminaire que la société demanderesse ne soulève aucune contestation par rapport à l'impôt minimum de 500.- euros, respectivement de 1500.- euros retenu dans les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2014 et 2015, de sorte qu'à défaut de moyens spécifiques dirigés contre ce volet des bulletins précités, le recours dirigé contre ceux-ci est à rejeter dans son volet relatif à la fixation de l'impôt minimum sur le fondement de l'article 174, paragraphe (6) LIR.

Ensuite, dans la mesure où le tribunal vient de déclarer irrecevable le recours dirigé contre le volet du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités ayant fixé une cote d'impôt 0 au titre de l'article 174, paragraphe (1) LIR, il n'a pas à examiner la justification du refus d'admettre les sommes litigieuses en tant que charges ayant une répercussion sur le résultat à imposer, en l'occurrence, sur la perte déclarée, mais il limitera son analyse à l'élément décisionnel contenu dans les seuls bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour les années 2014 et 2015. La question que le tribunal doit trancher est partant celle de savoir si le bureau d'imposition a valablement pu considérer que la variation de stock d'un montant de ... euros comptabilisée en 2014 ainsi que les créances irrécouvrables de ... euros et les charges exceptionnelles de ...- euros comptabilisées en 2015 peuvent être soumises à la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux

Il y a lieu de constater que les redressements opérés par le bureau d'imposition sont fondés sur le régime des distributions cachées de bénéfices tel que prévu par l'article 164, paragraphe (3) LIR. Ainsi, le bureau d'imposition a soumis à la retenue d'impôts sur revenus de capitaux (i) la variation de stock à hauteur du prix d'acquisition du véhicule de la marque ... acheté par la société demanderesse en 2007, soit ... euros, telle qu'opérée par la société demanderesse dans son bilan 2014 suite à la vente dudit véhicule à Monsieur ... le 31 décembre 2014, (ii) la correction de valeur sur stock à hauteur de ...- euros, telle qu'opérée par la société demanderesse dans son bilan de l'année 2015 en raison de la destruction en 2008 du stock des tire-bouchons électriques - acquis auprès de la société chinoise C pour un montant de ...- euros en 2008 - suite à une fuite d'eau dans le dépôt où ceux-ci étaient stockés en 2008, (iii) la correction de valeur sur créance à hauteur de ...- euros telle qu'opérée par la société demanderesse dans son bilan de l'année 2015 suite aux versements de deux acomptes à hauteur de respectivement ...- euros et ...- euros à Monsieur ... et à la société D en relation avec un contrat portant sur la fabrication et la livraison de 20.000 tire-bouchons électriques, livraison qui n'a pas été réalisée, et (iv) le classement en créances irrécouvrables des créances envers les sociétés E, F et G à hauteur de ... euros tel qu'opéré par la société demanderesse dans son bilan 2015.

Aux termes de l'article 146, paragraphe (1), LIR, « *sont passibles de la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu, les revenus indigènes ci-après:*

1. les dividendes, parts de bénéfice et autres produits visés sub 1 de l'article 97, alinéa 1^{er} ;

2. les parts de bénéfice visées sub 2 de l'article 97, alinéa 1^{er} ;

3. les arrérages et intérêts d'obligations et d'autres titres analogues visés sub 3 de l'article 97, alinéa 1^{er}, lorsqu'il est concédé pour ces titres un droit à l'attribution, en dehors de l'intérêt fixe, d'un intérêt supplémentaire variant en fonction du montant du bénéfice distribué par le débiteur, à moins que ledit intérêt supplémentaire ne soit stipulé simultanément avec une diminution passagère du taux d'intérêt sans qu'au total le taux initial soit dépassé ».

Aux termes de l'article 97 LIR, auquel renvoie l'article 146 LIR, « *1. Sont considérés comme revenus provenant de capitaux mobiliers:*

1. les dividendes, parts de bénéfice et autres produits alloués, sous quelque forme que ce soit, en raison des actions, parts de capital, parts bénéficiaires ou autres participations de toute nature dans les collectivités visées aux articles 159 et 160; [...]

2. En ce qui concerne les valeurs mobilières comportant un revenu fixe payable lors du remboursement du titre, un règlement grand-ducal peut régler l'imposition de telle façon que les détenteurs successifs du titre soient imposables du chef d'une fraction de revenu proportionnelle à la période de possession du titre, sans que toutefois le revenu imposable puisse être supérieur, pour un détenteur déterminé, à la différence entre le prix de réalisation ou le produit du remboursement d'une part et le prix d'acquisition du titre et les frais de réalisation d'autre part.

3. Ne constituent pas des revenus de capitaux mobiliers:

a) les actions et parts allouées à titre entièrement ou partiellement gratuit par les sociétés de capitaux ainsi que les droits d'attribution et de souscription y relatifs, lorsque l'émission desdites actions et parts comporte une réduction correspondante de la quote-part de participation inhérente aux titres anciens du bénéficiaire de l'allocation ; [...] ».

La partie étatique estime que les montants litigieux, à savoir la variation de stock de ... euros, les charges exceptionnelles de- euros et les créances irrécouvrables de ... euros, seraient à considérer comme des « *dividendes, parts de bénéfice et autres produits alloués, sous quelque forme que ce soit, en raison des actions, parts de capital, parts bénéficiaires ou autres participations de toute nature dans les collectivités visées aux articles 159 et 160* », tels que visés par l'article 97, paragraphe (1), n° 1, LIR auquel renvoie l'article 146, paragraphe (1), n° 1 LIR, à savoir plus précisément comme produits d'une distribution cachée de bénéfices alloués par la société demanderesse.

L'article 164 LIR dispose que : « *1) Pour déterminer le revenu imposable, il est indifférent que le revenu soit distribué ou non aux ayants droit.*

2) Sont à considérer comme distribution dans le sens de l'alinéa qui précède, les distributions de quelque nature qu'elles soient, faites à des porteurs d'actions, de parts

bénéficiaires ou de fondateurs, de parts de jouissance ou de tous autres titres, y compris les obligations à revenu variable donnant droit à une participation au bénéfice annuel ou au bénéfice de liquidation.

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

L'essence de la notion de distribution cachée doit être dégagée à partir du principe posé par l'article 164, paragraphe (1), LIR suivant lequel les distributions ne peuvent pas réduire le revenu imposable. Ainsi, le revenu à soumettre à l'impôt doit correspondre à celui réalisé par la collectivité soumise à l'impôt sur le revenu des collectivités agissant en tant qu'acteur indépendant dans une logique économique impliquant qu'elle entre en relation avec d'autres acteurs économiques sur une base synallagmatique en recherchant un équilibre entre ses engagements et la contre-prestation de l'autre partie. Toute forme de répartition de revenus aux actionnaires ou associés de la collectivité ne peut être opérée qu'à partir du revenu déjà préalablement soumis à l'impôt sur le revenu des collectivités. L'article 164 LIR opère à cette fin une distinction entre la sphère de réalisation des revenus, qui détermine le revenu devant être soumis à imposition, et celle d'utilisation ou de distribution des revenus qui ne doit pas influencer sur le revenu imposable.

Une distribution cachée de bénéfices s'analyse en une opération ayant l'apparence d'être intervenue dans le cadre de la réalisation de revenus, mais dont l'examen de la substance permet de dégager sa qualification réelle sous la forme d'une opération de distribution trouvant son fondement dans l'allocation d'un avantage direct ou indirect à un associé, actionnaire ou intéressé et ayant entraîné soit une diminution de l'actif ("*Vermögensminderung*") soit un défaut d'accroissement de l'actif ("*verhinderte Vermögensmehrung*").

Les distributions cachées de bénéfices visées par l'article 164, paragraphe (3), LIR existent dès lors à partir du moment où un associé, actionnaire ou intéressé, reçoit directement ou indirectement d'une société des avantages qui s'analysent, pour cette dernière, en un emploi de revenus sans contrepartie effective et que l'associé, actionnaire ou intéressé, n'aurait pas pu obtenir pareil avantage en l'absence de ce lien sociétaire. La situation concernée est celle où un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers³.

Ces principes n'empêchent évidemment pas des relations économiques entre la collectivité et ses propres actionnaires ou associés, mais ils soumettent ces relations au respect des mêmes exigences de relations synallagmatiques respectant un certain équilibre entre la prestation et la contre-prestation entre les deux parties telles celles qui seraient convenues sur le marché entre deux parties indépendantes sans lien participatif. L'article 164, paragraphe (3), LIR, dans la mesure où il requalifie en distribution cachée l'allocation d'un avantage sans contrepartie effective, qui pourrait être obtenue sur le marché, et motivée seulement par le lien participatif, s'analyse dans cette mesure et dans les relations entre une société et ses associés, actionnaires ou intéressés en une concrétisation du principe plus général de pleine concurrence⁴.

³ Cour adm., 1^{er} février 2000, n° 11318C du rôle, Pas. adm. 2020, V° Impôts, n° 591 et les autres références y citées.

⁴ Cour adm., 26 mars 2015, n° 34024C du rôle, Pas. adm. 2020, V° Impôts, n° 603 et les autres références y citées.

Concernant la charge de la preuve, aux termes de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, désignée ci-après par « la loi du 21 juin 1999 », « *la preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable* ». La charge de la preuve de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices repose donc en premier lieu sur le bureau d'imposition. Celui-ci doit, en effet, procéder à un examen impartial et objectif des déclarations du contribuable et relever des éléments qui lui paraissent douteux et qui pourraient indiquer l'existence de distributions cachées de bénéfices. Ainsi, c'est essentiellement lorsque le bureau d'imposition peut faire état d'un faisceau de circonstances qui rendent une telle distribution probable et qui n'ont pas été éclairées ou documentées par le contribuable que le prédit bureau peut mettre en cause la réalité économique des opérations et supposer une diminution induite des bénéfices de l'entreprise sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées⁵.

En l'espèce, il échet dès lors de vérifier, tout d'abord, si le bureau d'imposition a fait état d'un faisceau de circonstances rendant probable l'allocation d'un avantage sans contrepartie effective et équivalente à un de ses associés, sociétaires ou intéressés que la société demanderesse n'aurait pas éclairé ou documenté.

1) Concernant l'année d'imposition 2014

En ce qui concerne l'année d'imposition 2014, la seule opération litigieuse concerne la vente du véhicule de la marque ... par la société demanderesse à Monsieur

Force est de constater que suivant le délégué du gouvernement, l'imposition repose sur le reproche qu'aucune explication n'aurait été fournie par la société demanderesse sur le but de l'acquisition de la voiture et l'utilisation prévue dans le cadre de l'entreprise, le tout sur la toile de fond qu'il ne serait pas usuel qu'une voiture de sport serait utilisée comme moyen de transport de marchandises et qu'il ne serait pas clair pourquoi le véhicule aurait fait partie du stock de la société demanderesse depuis 2008 pour être vendu 6 ans plus tard à son actionnaire et administrateur-délégué à la gestion journalière, Monsieur ..., de sorte à en conclure qu'il s'agirait là d'un avantage qui serait à considérer comme distribution cachée de bénéfice au sens du prédit article 164 LIR.

Les distributions cachées de bénéfices visées par l'article 164, paragraphe (3), LIR existent, tel que relevé ci-avant, à partir du moment où un associé, actionnaire ou intéressé, reçoit directement ou indirectement d'une société des avantages qui s'analysent, pour cette dernière, en un emploi de revenus sans contrepartie effective et que l'associé, actionnaire ou intéressé, n'aurait pas pu obtenir pareil avantage en l'absence de ce lien sociétaire.

Quant à la première condition fixée à l'article 164, paragraphe (3), LIR, à savoir l'existence d'une relation particulière, il convient de relever qu'au vœu de la seconde phrase de l'article 164, paragraphe (3) LIR, « *il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une*

⁵ Trib. adm., 9 juin 2008, n° 23324 du rôle, confirmé par Cour adm., 12 février 2009, n° 24642C du rôle, Pas. adm. 2020, V° Impôts, n° 591, et les autres références y citées.

société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ».

Le terme « *notamment* » utilisé par la seconde phrase précitée indique, tel que cela est confirmé par les travaux parlementaires, que, conformément à un choix délibéré du législateur, cette formulation est générale afin de permettre « *à l'administration et aux instances de recours de prendre leur décision dans chaque cas d'espèce* » et ce au vu de la difficulté de prévoir une énumération exhaustive⁶.

En l'espèce, il est constant en cause que Monsieur ..., qui a acquis le véhicule litigieux de la marque ..., est actionnaire et administrateur-délégué de la société A, de sorte qu'il échet de retenir que cette première condition est remplie en l'espèce.

En ce qui concerne la seconde condition posée par l'article 164, paragraphe (3) LIR, à savoir l'existence d'un avantage que Monsieur ... aurait obtenu de la part de la société demanderesse qu'il n'aurait pas pu obtenir en l'absence de son lien sociétaire avec celle-ci, il convient de vérifier si Monsieur ..., en sa qualité d'actionnaire de la société A, a reçu directement ou indirectement un avantage par cette dernière, qui s'analyse *a priori* pour celle-ci en un emploi de revenus sans contrepartie effective et équivalente, qu'il n'aurait pas pu obtenir en l'absence du lien le liant à la société demanderesse.

En l'espèce, il ressort d'un extrait du registre de commerce et des sociétés que suivant ses derniers statuts coordonnés du 12 octobre 2001, déposés au registre de commerce et des sociétés en date du 17 octobre 2001, l'objet social de la société demanderesse était notamment « *l'achat et la vente d'articles d'épicerie, d'alcool, de tabacs, de cigarettes, de voitures neuves et d'occasion, de pièces de rechange et la réparation de voitures.* », de sorte qu'au vu des explications fournies par la société demanderesse selon lesquelles elle aurait acheté le véhicule litigieux dans le but de le revendre, opération tombant *a priori* dans le cadre de son objet social, c'est à tort que le délégué du gouvernement soutient qu'il pourrait être présumé que le véhicule litigieux n'aurait pas été acquis pour le revendre mais afin d'être utilisé par Monsieur

En ce qui concerne l'allégation de la partie étatique qu'il ne serait pas clair pourquoi le véhicule accidenté a fait partie du stock depuis 2008 pour être vendu le 31 décembre 2014 à Monsieur ..., celle-ci n'est pas suffisante, à défaut de tout autre élément, pour retenir une distribution cachée de bénéfices dans le chef de la société demanderesse. En effet, il est constant en cause que le véhicule litigieux a été accidenté en juillet 2008 avant d'avoir été immatriculé. Il ressort en outre des explications circonstanciées de la société demanderesse et non contestées par la partie étatique que le véhicule litigieux n'a pas été immatriculé, ni réparé entre la date de son acquisition et celle de la vente à Monsieur ..., à savoir du 31 décembre 2008 au 31 décembre 2014 et qu'il n'a pas été utilisé par celui-ci pendant toute cette période. Il ressort ensuite des éléments soumis à l'appréciation du tribunal que Monsieur ... a acheté la voiture en son état accidenté pour un prix de ...- euros que la partie étatique n'a pas autrement remis en question, celle-ci se limitant à insister sur le fait que le véhicule aurait en réalité été acheté pour être revendu à Monsieur

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent et de la confrontation des arguments développés par la société demanderesse, d'un côté, avec ceux de la partie étatique,

⁶ Projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. 5714, *ad art.* 239, p. 3 ; cf Cour adm, 14 décembre 2017, numéro 39180C, disponible sur www.ja.etat.lu.

de l'autre côté, que l'apparence d'une distribution cachée de bénéfices n'est pas donnée, l'administration n'ayant pas fourni des éléments suffisants pour mettre en doute la réalité économique affichée de l'opération de vente du véhicule à l'associé, condition requise pour lui permettre de supposer une diminution induite des bénéfices de l'entreprise et pour engendrer un renversement de la charge de la preuve.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que c'est à tort que le bulletin d'imposition a retenu l'existence d'une distribution cachée de bénéfices en relation avec le véhicule de la marque ..., et qu'il a soumis le montant de ... euros à une retenue d'impôt sur les revenus de capitaux de 15 %.

2) Concernant l'année d'imposition 2015

En ce qui concerne tout d'abord la correction de valeur sur stock à hauteur de ...- euros telle qu'opérée par la société demanderesse en 2015 en rapport avec l'endommagement de 20.000 tire-bouchons électriques acquis auprès de la société C en 2008 suite à une fuite d'eau en hiver 2008 dans le dépôt où ils étaient stockés, qualifiée par l'administration des Contributions directes de distribution cachée de bénéfices, force est de constater que suivant les explications du délégué du gouvernement, l'imposition repose sur le reproche que, d'une part, la société demanderesse aurait comptabilisé ladite correction de valeur de manière tardive, et que, d'autre part, elle aurait stocké des tire-bouchons d'une valeur de plus de ...- euros dans un dépôt non surveillé et n'aurait pas immédiatement vendu la marchandise.

Il échet de retenir qu'il ressort des explications circonstanciées de la société demanderesse et non contestées par la partie étatique que les tire-bouchons électriques litigieux ont été détruits suite à une fuite d'eau survenue dans le dépôt où ils étaient stockés, ce qui les a rendus inutilisables et impropres à la vente. Il résulte ensuite des éléments soumis à l'appréciation du tribunal que la société demanderesse a introduit un recours contre son assureur alors que celui-ci a refusé de prendre en charge l'indemnisation du dommage causé par la fuite d'eau survenue dans l'entrepôt à Bruxelles, mais que le tribunal de première instance a débouté la société demanderesse de sa demande. Il ressort encore des éléments du dossier que son ingénieur lui a déconseillé d'interjeter appel contre le jugement de première instance au vu des faibles chances d'obtenir gain de cause.

Force est toutefois de constater, qu'au-delà des contestations tenant aux conditions de stockage des tire-bouchons électriques et d'un éventuel retard dans la comptabilisation de la correction de valeur litigieuse, le délégué du gouvernement reste en défaut d'expliquer en quelle mesure les conditions d'une distribution cachée de bénéfices au sens de l'article 164, paragraphe (3) LIR seraient remplies, et en particulier à quelle entité un avantage indu aurait été accordé en relation avec les tire-bouchons électriques litigieux, respectivement en quoi consisterait l'avantage accordé.

Il résulte de ce qui précède que le bureau d'imposition est resté en défaut de faire état d'un faisceau de circonstances qui rendent l'existence d'une distribution cachée de bénéfices probable.

Il s'ensuit que les conditions de la qualification de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices ne sont pas remplies en relation avec la correction de valeur sur stock comptabilisée pour l'année 2015, de sorte que c'est à tort que le bureau d'imposition a soumis le montant de ...- euros à une retenue d'impôt sur les revenus de capitaux de 15 %.

S'agissant ensuite de la correction de valeur sur créance à hauteur de ...- euros telle qu'opérée par la société demanderesse dans son bilan de l'année 2015 suite aux versements de deux acomptes à hauteur de respectivement ...- euros et ...- euros à Monsieur ... et à la société D en relation avec un contrat portant sur la fabrication et la livraison de 20.000 tire-bouchons électriques, livraison qui n'a pas été réalisée et qualifiée par l'administration des Contributions directes de distribution cachée de bénéfices, il échet tout d'abord de constater que la thèse de la partie étatique repose essentiellement sur la considération qu'il ne serait « *pas clair* » pourquoi la société demanderesse aurait seulement déclaré la correction de valeur en 2015, ainsi que sur l'affirmation que les deux acomptes de respectivement ...- euros et ...- euros auraient été payés à Monsieur ... et à la société D et qu'il ne pourrait être retenu en dehors de tout doute que ceux-ci seraient des tiers dans la mesure où l'identité des bénéficiaires économiques de la société demanderesse ne ressortirait pas clairement du dossier fiscal.

Force est toutefois de constater, qu'au-delà des contestations générales au sujet du traitement comptable opéré par la société demanderesse quant à la correction de valeur en relation avec la créance de ...- euros, le bureau d'imposition et le délégué du gouvernement sont restés en défaut de fournir des indices convaincants plaidant en faveur de l'existence de distributions cachées de bénéfices accordées par la société demanderesse à la société D, respectivement à Monsieur

En effet, à défaut de toute explication concrète avancée par la partie étatique permettant, d'une part, d'attribuer à la société D ou à Monsieur ... la qualité d'« *associé, sociétaire ou intéressé* » au sens de l'article 164, paragraphe (3) LIR précité et, d'autre part, de saisir en quoi consisterait l'avantage accordé au sens du même article, l'administration est restée en défaut de faire état d'un faisceau de circonstances qui rendent une distribution cachée de bénéfices probable dans le chef de société demanderesse à l'égard de Monsieur ... ou de la société D, les critiques afférentes de l'administration fiscale étant restées au stade de simples affirmations.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que les conditions de la qualification de distribution cachée de bénéfices ne sont pas non plus remplies en relation avec la correction de valeur sur stock comptabilisée pour l'année 2015, de sorte que c'est à tort que le bureau d'imposition a soumis le montant de ...- euros à une retenue d'impôt sur les revenus de capitaux de 15 %.

En ce qui concerne la perte comptabilisée en relation avec la créance envers la société E à hauteur de ... euros, qualifiée par le bureau d'imposition de distribution cachée de bénéfices, il échet de constater que le délégué du gouvernement admet dans son mémoire en réponse qu'aucun lien entre la société E et la société demanderesse n'avait pu être établi.

Il s'ensuit qu'au moins l'une des conditions cumulatives prévues à l'article 164, paragraphe (3) LIR n'est pas remplie, à savoir l'existence d'une relation particulière entre la société demanderesse et le bénéficiaire de la prétendue distribution indue de bénéfices, dans la mesure où la partie étatique, sur laquelle repose la charge de la preuve à ce stade, est restée en défaut d'expliquer en quelle mesure la société E est susceptible d'être considérée comme « *associés, sociétaires ou intéressés* » au sens de l'article 164, paragraphe (3) LIR précité, ou que l'un des actionnaires de la société demanderesse ou son bénéficiaire économique ait pu profiter directement ou indirectement de l'avantage prétendument consenti à la société E.

Au-delà de ce constat, la seule affirmation du délégué du gouvernement selon laquelle « *il n'est pas clair pourquoi cette correction de valeur n'a pas été déclarée par la [société demanderesse] en 2010* », au moment de la mise en faillite de la société E, ne permet pas de retenir qu'un avantage aurait été accordé à cette société, la société demanderesse ayant de façon convaincante expliqué les raisons pour lesquelles la créance envers la société E est devenue irrécouvrable.

Il résulte de tout ce qui précède que le bureau d'imposition est resté en défaut de faire état d'un faisceau de circonstances qui rendent une distribution cachée de bénéfices probable dans le chef de la société E.

Il s'ensuit que c'est à tort que le bureau d'imposition a fait application des dispositions de l'article 146 LIR et a soumis à l'impôt sur les revenus de capitaux la créance irrécouvrable envers la société E à hauteur de ... euros.

En ce qui concerne finalement les pertes comptabilisées en relation avec les créances envers les sociétés F et G à hauteur de respectivement ...- euros qualifiées par le bureau d'imposition de distributions cachées de bénéfices, il échet de constater que le délégué du gouvernement a lui-même admis dans son mémoire en réponse que celles-ci sont objectivement irrécouvrables.

C'est dès lors également à tort que le bureau d'imposition a retenu la qualification de distribution cachée de bénéfices et a fait application des dispositions de l'article 146 LIR et a soumis à l'impôt sur les revenus de capitaux la créance irrécouvrable envers les sociétés F et G à hauteur de respectivement ...- euros.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que l'Etat n'a pas été en mesure d'expliquer en quelle mesure les opérations critiquées seraient à qualifier de distribution cachée de bénéfices, de sorte que le bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux de l'année 2015 est à réformer en ce sens.

Etant donné que l'Etat succombe sur tous les points litigieux de l'imposition des années 2014 et 2015, il y a lieu de mettre l'intégralité des frais et dépens à sa charge.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours irrecevable pour autant qu'il est dirigé contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2014 et 2015, en ce qui concerne le volet de l'impôt sur le revenu des collectivités fixé conformément à l'article 174, paragraphe (1) LIR ;

reçoit le recours en réformation en la forme pour le surplus ;

au fond, le déclare partiellement justifié ;

partant, par réformation

• du bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour l'année 2014, dit que la variation de stock comptabilisée au cours de l'année 2014 à hauteur de ... euros n'est pas

à qualifier de distribution cachée de bénéfices, de sorte qu'il n'y a pas lieu à une retenue au sens de l'article 146 LIR ;

- du bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour l'année 2015, dit que les créances irrécouvrables comptabilisées à hauteur de ... euros et les charges exceptionnelles comptabilisées à hauteur de- euros au cours de l'année 2015 ne sont pas à qualifier de distributions cachées de bénéfices, de sorte qu'il n'y a pas lieu à une retenue au sens de l'article 146 LIR ;

le rejette pour le surplus ;

condamne l'Etat aux frais et dépens.

renvoie le dossier au bureau d'imposition Sociétés Nord pour exécution.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 3 mars 2021 par:

Alexandra Castegnaro, premier juge,
Olivier Poos, premier juge,
Carine Reinesch, juge,

en présence du greffier Luana Poiani.

s. Luana Poiani

s. Alexandra Castegnaro

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 3 mars 2021
Le greffier du tribunal administratif