

**Audience publique du 30 avril 2021**

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

---

**JUGEMENT**

Vu la requête, inscrite sous le numéro 43303 du rôle, déposée le 19 juillet 2019 au greffe du tribunal administratif par Maître Patrice Rudatinya Mbonyumutwa, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... SA, établie et ayant son siège social à L-..., inscrite au Registre de commerce et des sociétés de Luxembourg, sous le numéro B ..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 22 avril 2019, inscrite sous le n° C25671, rejetant leur réclamation dirigée le 30 novembre 2018 contre les bulletins d'imposition suivants, tous émis le 12 septembre 2018 :

- le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année d'imposition 2016 ;
- le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année d'imposition 2016 ;
- le bulletin de l'impôt sur la fortune de l'année d'imposition 2016
- le bulletin de fixation des avances trimestrielles de l'impôt sur les collectivités ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 5 novembre 2019 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 4 décembre 2019 par Maître Patrice Rudatinya Mbonyumutwa au nom et pour compte de sa mandante ;

Vu la circulaire du président du tribunal administratif du 22 mai 2020 prise dans le cadre de la reprise de l'activité du tribunal administratif dans le contexte du dé-confinement ;

Vu la communication de Maître Patrice Rudattinya Mbonyumutwa du 12 janvier 2021 suivant laquelle il marque son accord à ce que l'affaire soit prise en délibéré sans sa présence ;

Le juge rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Eric Pralong en sa plaidoirie à l'audience publique du 19 janvier 2021.

---

A défaut pour la société anonyme ... SA, dénommée ci-après « la société ... », d'avoir déposé des déclarations de l'impôt pour l'année d'imposition 2016, l'administration des Contributions directes, bureau d'imposition Sociétés 6, désigné ci-après par « le bureau d'imposition », émit en date du 12 septembre 2018, le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2016, le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année

d'imposition 2016, le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1<sup>er</sup> janvier 2017, ainsi que le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1<sup>er</sup> janvier 2017, le tout, sur base d'une taxation d'office en application de l'article 217 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO ». Le même jour, un bulletin de fixation des avances trimestrielles de l'impôt sur le revenu de l'impôt commercial communal et de l'impôt sur la fortune fut émis à l'égard de la société ....

Par un courrier adressé au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », le 21 novembre 2018, la société ... fit introduire, par l'intermédiaire de la société ..., une réclamation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2016, de l'impôt commercial communal de l'année d'imposition 2016, ainsi que de l'impôt sur la fortune au 1<sup>er</sup> janvier 2017.

Par une décision du 22 avril 2019, inscrite sous le numéro C25671, le directeur déclara non fondée la réclamation aux motifs suivants :

*« (...) Vu la requête introduite le 30 novembre 2018 par les sieurs ... et ..., au nom de la société anonyme ..., L-..., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de l'année 2016, ainsi que contre le bulletin de l'impôt sur la fortune de l'année 2017, tous émis le 12 septembre 2018 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

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

*Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi ; qu'elles sont partant recevables ;*

*Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir établi les bases d'imposition par voie de taxation ;*

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

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

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

*En ce qui concerne les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de l'année 2016*

*Considérant que la réclamante n'ayant réservé aucune suite aux divers rappels l'invitant au dépôt de la déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal de l'année en cause, notamment aux sommations d'astreintes et aux décisions liquidant les astreintes en question, le bureau d'imposition était fondé à procéder par voie de taxation conformément au § 217 AO ;*

*Considérant que les comptes annuels de l'année 2016 n'ont pas été déposés au registre de commerce et des sociétés, en violation des obligations légales des articles 72 et 75 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales et de l'article 75 de la loi*

*modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises et modifiant certaines autres dispositions légales ;*

*Considérant que la réclamante se borne à exposer que « L'audit de l'exercice suivant couvrant la période du 1<sup>er</sup> août (sic) 2015 au 31 juillet 2016 n'a pas encore débuté. Aucun de ces deux exercices ne sont ni finalisés ni approuvés par une assemblée (sic) générale. Par conséquent, nous nous trouvons d'impossibilité (sic) de soumettre une quelconque déclaration modèle 500 » et que « Les bases retenues dans l'établissement de l'impôt sur (sic) revenu des collectivités 2016, l'impôt commercial communal 2016 et l'impôt sur la fortune 2017 sont de très loin supérieures à nos premiers chiffres. Nous estimons pour l'exercice 2014-2015 un bénéfice de ... euros et une perte de ... euros pour l'exercice suivant » ;*

*Considérant qu'à ce jour, la réclamante n'a fourni aucune preuve voire aucun élément de preuve que ses revenus réels s'écartent de manière significative des bases d'imposition retenues dans les bulletins litigieux (Cour administrative du 2 juin 2008, n° 25768C du rôle) ; que la taxation des bases d'imposition de l'année 2016 et de la fortune imposable au 1<sup>er</sup> janvier 2017 est dès lors à confirmer ;*

*Considérant que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par la suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (jugement tribunal administratif du 19 juin 2000, n° 11295 du rôle) ;*

*En ce qui concerne le bulletin de l'impôt sur la fortune de l'année 2017*

*Considérant qu'une imposition qui est assise en tout ou en partie sur des bases fixées par établissement séparé ne peut être attaquée pour le motif que ces bases d'imposition seraient inexactes ;*

*qu'une telle réclamation ne peut être formée que contre le bulletin portant établissement séparé, en l'espèce notamment de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1<sup>er</sup> janvier 2017 (§ 232 alinéa 2 AO) ;*

*Considérant d'ailleurs que si un bulletin d'établissement a fait l'objet d'une réclamation, sa réformation entraînera d'office un redressement du bulletin d'impôt établi sur base dudit bulletin d'établissement (§ 218 alinéa 4 AO) ; (...) ».*

Par requête déposée le 19 juillet 2019 au greffe du tribunal administratif, la société ... a fait introduire un recours tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation de la décision directoriale précitée du 22 avril 2019.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, communément appelée « Abgabenordnung », ci-après désignée par «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 introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin d'impôt.

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.

Le recours principal en réformation ayant pour le surplus été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

A l'appui de son recours et en fait, la partie demanderesse, outre de passer en revue les rétroactes cités ci-avant, explique qu'elle aurait pour unique objet la gestion de la société ... .., SICAV-SIF, société en commandite par actions, établie et ayant son siège social à L-..., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B ..., ayant pris la forme d'une société d'investissement à capital variable, organisée comme un fonds d'investissement spécialisé, dont elle serait l'associée commandité. Sa structure, son fonctionnement ainsi que sa position fiscale auraient été détaillés dans un courrier adressé à l'administration des Contributions directes le 6 septembre 2010, approuvé par le préposé du bureau d'imposition le 22 septembre 2010.

Elle donne à considérer que le retard dans l'audit et dans le dépôt des comptes annuels de 2015 et de 2016 aurait entraîné un préjudice important dans son chef et qu'elle se réserverait le droit d'engager la responsabilité contractuelle des sociétés ayant été chargées d'accomplir ces tâches.

La partie demanderesse précise que la taxation d'office aurait fixé les bases d'imposition et les impôts suivantes :

- Bénéfice commercial pour l'année 2016 : ... € ;
- Impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2016: ... € ;
- Impôt commercial communal pour l'année 2016 : ... € ;
- Fortune d'exploitation au 1.1.2017 : ... € ;
- Impôt sur la fortune pour l'année 2017 : ... €.

La partie demanderesse fait relever que, dans le cadre de sa réclamation, elle aurait averti le directeur que la période du 1<sup>er</sup> août 2014 au 31 juillet 2015 serait toujours en cours d'audit et que l'audit relatif à la période du 1<sup>er</sup> août 2015 au 31 juillet 2016 n'aurait pas encore commencé.

Elle affirme encore que par courrier à l'administration des Contributions directes du 7 juin 2019, elle aurait demandé l'annulation sinon la suspension de l'exigibilité des avances pour l'année 2019 dues au titre de l'impôt sur le revenu, de l'impôt sur la fortune et de l'impôt commercial communal, tout en s'engageant à la tenir informée du dépôt des comptes des années 2015 et 2016.

Dans ce contexte, elle aurait encore pris le soin d'indiquer à l'administration des Contributions directes que l'audit des comptes de l'année 2015 serait entretemps terminé, que l'assemblée générale annuelle aurait lieu le 12 juin 2019 et que les comptes annuels 2015 seraient déposés le même jour.

Concernant les comptes de 2016, elle aurait précisé qu'elle aurait confié l'audit à la société ... SARL, en raison de l'inertie et de la défaillance de la société précédemment chargée de cette mission.

Par courrier du 12 juin 2019, elle aurait finalement confirmé à l'administration des Contributions directes que les comptes annuels 2015 auraient bien été déposés au registre de commerce et des sociétés.

Dans son mémoire en réplique, la partie demanderesse fait préciser qu'elle aurait déposé les comptes annuels 2016 au registre du commerce et des sociétés de Luxembourg en date du 29 août 2019 et que les comptes annuels 2018 seraient en préparation auprès de la fiduciaire nouvellement chargée de la comptabilité.

Etant donné que les déclarations fiscales 2016 et 2017 seraient en cours de préparation, la partie demanderesse affirme souhaiter les verser avant l'audience de plaidoiries de la présente affaire, ce qu'elle fit en date du 7 janvier 2020.

Finalement, la partie demanderesse explique qu'elle n'aurait pas formé de réclamation suite à la taxation d'office de l'impôt sur le revenu des collectivités intervenue pour l'année d'imposition 2015, alors que le montant imposé, après déduction des pertes reportables du même montant que le bénéfice retenu et des avances payées, aurait été négligeable. Etant donné que l'impôt commercial communal 2015 aurait été fixé à ... euro, il n'y aurait pas eu de grief.

En droit, la partie demanderesse critique la décision déferée pour ne pas être motivée quant à la détermination, dans le cadre du réexamen auquel le directeur a procédé en application du paragraphe 243 AO, des bases d'imposition et de la cote d'impôt retenues.

Le directeur étant investi des mêmes pouvoirs que le bureau d'imposition, la partie demanderesse estime qu'il aurait dû prendre en considération tous les éléments de fait, également ceux dont le bureau d'imposition n'aurait pas encore disposé.

Or, en l'espèce, le directeur se serait borné à indiquer qu'un réexamen de la situation fiscale aurait eu lieu, sans pour autant indiquer comment il serait parvenu à un bénéfice commercial pour l'année 2016 se chiffrant à ...,- euros et à une fortune d'exploitation se chiffrant à ...,- euros, de sorte qu'il serait impossible de comprendre l'origine des chiffres ainsi estimés.

En deuxième lieu, la partie demanderesse conteste l'évaluation opérée dans le cadre de la taxation d'office, mécanisme consistant à déterminer et à utiliser une valeur probable et/ou approximative, lorsque la détermination de la valeur réelle et exacte ne serait pas possible. Si elle concède que ce procédé comporterait nécessairement et par définition une marge d'incertitude et d'inexactitude et que la prise en compte par l'administration fiscale d'une marge de sécurité serait licite, dès lors qu'elle serait faite avec mesure et modération, la partie demanderesse fait néanmoins souligner qu'en l'occurrence cette modération ne serait pas vérifiée, alors que la décision resterait floue quant aux méthodes de calculs employées pour arriver à une estimation d'un bénéfice commercial de l'ordre de ...,- euros pour l'année d'imposition.

Or, d'après la partie demanderesse, ce montant différerait de très loin de sa situation financière réelle, alors que son bénéfice commercial pour l'année 2016 s'élèverait à - ... euros, au lieu des ...,- euros, tels que retenus par l'administration des Contributions directes.

La partie demanderesse relève que, déjà lors de la taxation d'office relative à l'année d'imposition 2015, son bénéfice commercial aurait été estimé à ...,- euros, ce qui aurait déjà

été largement surévalué, mais qu'elle aurait renoncé à une réclamation, vu qu'après déductions des pertes d'exploitations des années antérieures, le revenu imposable arrondi ne se serait plus élevé qu'à ...,- euros.

Ainsi, il serait difficile de comprendre comment l'administration des Contributions directes aurait pu arriver à une estimation du bénéfice commercial pour 2016 à ...,- euros, soit 3 fois plus que celui estimé pour l'année d'avant.

Concernant la fortune d'exploitation pour l'année 2017, estimée à ...,- euros, la partie demanderesse affirme qu'elle ne correspondrait en rien à sa fortune d'exploitation réelle qui s'élèverait effectivement à ... €, la partie demanderesse relevant qu'en 2016, l'administration des Contributions directes aurait estimé sa fortune d'exploitation à ... €, ce qui serait également bien loin du chiffre retenu pour 2017, soit seulement un an après.

La partie demanderesse fait finalement plaider que l'administration fiscale aurait tout au plus dû se référer aux précédents exercices pour réaliser une estimation plus fidèle à sa situation fiscale réelle et notamment par la prise en compte de ses comptes annuels 2012-2013 publiés le 17 février 2014 et de ses comptes annuels 2014 publiés le 5 février 2018, documents comptables auxquels l'administration des Contributions directes aurait parfaitement eu accès et qui bénéficieraient de la présomption de véracité et de régularité.

Ainsi, ses comptes auraient affiché pour 2011, une perte de ... euros, pour 2012, un profit de ... euros, pour 2013, un profit de ... euros, ainsi que pour 2014, une perte de ... euros.

La demanderesse en conclut que l'estimation par l'administration des Contributions directes de son bénéfice commercial et de sa fortune d'exploitation aurait été faite sans mesure ni modération du fait de s'éloigner exagérément de sa situation financière réelle, de sorte à pouvoir être considéré comme une sanction de sa négligence, ce qui se heurterait néanmoins au principe constitutionnel de la légalité de l'impôt, consacré par l'article 99 de la Constitution, impliquant que les procédures prévues en matière d'impôts aboutissent dans toute la mesure du possible à soumettre un contribuable à l'impôt dont il est légalement redevable d'après les bases d'imposition lui imputables et non pas à un impôt majoré à titre de sanction, sauf en cas d'application d'une mesure de sanction formellement prévue.

En conséquence, la fixation des deux montants litigieux aurait entraîné non seulement un impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2016 de ...,- euros, un impôt commercial communal pour l'année 2016 de ...,- euros, ainsi qu'un impôt sur la fortune pour l'année 2017 de ...,- euros, mais également des avances trimestrielles de ...,- euros pour l'impôt sur le revenu des collectivités, de ...,- euros pour l'impôt commercial communal et de ... euros pour l'impôt sur la fortune, montants qu'elle ne serait pas en mesure de supporter du fait d'être supérieurs au chiffre d'affaire qu'elle pourrait réaliser, de sorte à mettre en péril sa situation financière.

Elle précise finalement, dans la mesure où le tribunal administratif serait amené à statuer par rapport à la situation de droit et de fait existant au jour de son jugement, que, depuis la décision sur réclamation déferée, ses comptes annuels 2015, publiés le 14 juin 2019, indiqueraient un profit de ... euros.

Dans son mémoire en réplique, la partie demanderesse rappelle encore dans ce contexte que ses comptes annuels 2016 auraient entretemps également été déposés au registre de

commerce et des sociétés en date du 29 août 2019 et que la déclaration fiscale 2016 serait en cours de préparation.

Face au bénéfice commercial de ...,- euros, tel qu'il résulte de la taxation litigieuse, elle aurait effectivement réalisé, pour l'exercice 2016, une perte de -... euros incluant ... euros d'impôts dus suite à la taxation d'office. Or, même abstraction faite des taxations d'office, le résultat de l'exercice serait toujours seulement de l'ordre de -... euros.

Elle critique à nouveau l'administration des Contributions directes de ne pas expliquer comment elle serait passée d'une évaluation déjà surestimée de ...,- euros pour 2015 à ...,- euros pour 2016.

Elle s'oppose ensuite au fait que l'administration des Contributions directes aurait préféré s'inspirer des revenus de sociétés similaires au lieu de se baser sur les indications fournies par son comptable, telles qu'elles auraient figuré notamment dans le courrier que ce dernier aurait fait parvenir à l'administration des Contributions directes en date du 27 novembre 2018, soit avant la taxation, à savoir que le bénéfice attendu serait de l'ordre de ...,- euros pour l'année 2015 et que l'exercice suivant rencontrerait une perte de ...,- euros.

La partie demanderesse invoque encore la doctrine luxembourgeoise pour relever que la taxation d'office présupposerait que le recours aux tiers n'aurait pas permis de combler les informations manquantes et qu'elle ne devrait être employée qu'à titre d'*ultimo ratio*, lorsque toutes les autres possibilités en vue de fixer les bases d'imposition auraient été épuisées.

Le but de la taxation d'office étant de fixer la cote d'impôt la plus exacte possible conformément aux principes généraux de légalité de l'impôt et d'égalité devant l'impôt, l'approximation ne devant cependant pas s'imposer au juge de l'impôt lorsque les revenus réels s'écartent de manière significative des chiffres retenus dans la taxation d'office.

Concernant les bulletins relatifs à l'établissement de la fortune 2017 et à l'impôt sur la fortune 2017, la partie demanderesse fait encore préciser, dans son mémoire en réplique, que ses comptes annuels 2017, venant d'être signés et qui seraient prochainement déposés au registre du commerce et des sociétés, renseigneraient un bénéfice de ... euros.

La partie demanderesse fait plaider, en se basant sur la doctrine, que la fortune d'exploitation comprendrait les éléments de fortune destinés à être utilisés essentiellement et de façon permanente dans le cadre d'une entreprise commerciale.

Ainsi, les biens à inclure dans la fortune d'exploitation seraient ceux figurant au bilan de l'entreprise avec ajustements et la fortune d'exploitation s'obtiendrait à partir des actifs bruts de l'entreprise desquels on soustrairait les dettes et les exclusions.

Or, la partie demanderesse estime, sur base de ses comptes 2017 versés à l'appui, qu'elle n'aurait pas d'actifs à hauteur de ...,- euros dans son patrimoine, de sorte que la fortune d'exploitation de ...,- euros serait largement surévaluée.

Concernant la fixation des avances, la partie demanderesse fait finalement répliquer qu'en raison de la surévaluation de la situation de revenus et de fortune de son entreprise, la fixation des avances devrait également être revue à la baisse.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours en observant que, malgré divers rappels, la partie demanderesse aurait omis de remettre ses déclarations d'impôt à partir de l'année 2015, relevant que les comptes annuels de l'année 2015 auraient seulement été publiés au registre du commerce et des sociétés après l'émission des bulletins litigieux. Ainsi, l'administration des Contributions directes n'aurait eu d'autre choix que de déterminer le bénéfice commercial de l'année 2015 par voie de taxation d'office à hauteur de ... euros. D'ailleurs, le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités en question, émis le 20 juin 2018, n'aurait pas fait l'objet d'une réclamation de la part de la partie demanderesse.

Même si les déclarations d'impôt et bilans comptables concernant les années d'imposition antérieures à l'année 2015 auraient été remis par la partie demanderesse, le bureau d'imposition n'aurait cependant pas pu s'y référer, alors qu'il serait établi, de façon générale, que les résultats d'exercice de sociétés poursuivant les mêmes objet et activités que la partie demanderesse, seraient régulièrement sujettes à des fluctuations de bilan considérables d'un exercice d'exploitation à l'autre. Ainsi, seuls les comptes annuels de l'année 2016 auraient dès lors pu être pris en compte pour la détermination des bases d'imposition litigieuses. Or, au moment de l'introduction du recours, les comptes annuels en question auraient toujours été en cours de finalisation, ceci en violation des dispositions de l'article 75 de la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises et modifiant certaines autres dispositions légales.

À défaut d'autres documents probants, le bureau d'imposition aurait dès lors essayé d'arriver à une imposition probable en fixant le bénéfice commercial à ... euros, le délégué du gouvernement relevant que le projet de comptes annuels de l'année 2016, déposé ensemble avec le présent recours, n'aurait pas de valeur probante suffisante pour établir que les bulletins d'impôt établis par voie de taxation s'écarteraient de manière significative des revenus réels de la partie demanderesse.

Finalement, le délégué du gouvernement donne à considérer que les montants du bénéfice commercial et de la fortune d'exploitation que la partie demanderesse indiquerait dans sa requête ne seraient étayés par aucune pièce probante et seraient partant formellement contestés.

En ce qui concerne d'abord le moyen de légalité externe tenant à une indication insuffisante des motifs de la décision déférée, notamment en ce qui concerne l'évaluation des bases d'imposition, il a été jugé qu'une décision directoriale statuant sur une réclamation n'est pas soumise à une exigence formelle de motivation complète dont le non-respect serait sanctionné par l'annulation de la décision, mais que l'obligation de motivation ne se conçoit à l'égard d'une décision directoriale qu'à travers le principe général du droit du respect des droits de la défense, en ce sens qu'il faut et il suffit que les motifs à la base de la décision aient existé à la date où elle a été prise et que le contribuable doit être en mesure de connaître la motivation d'une décision au plus tard au cours de la procédure contentieuse devant les juridictions administratives afin de pouvoir utilement préparer sa défense<sup>1</sup>.

S'il est vrai que la décision directoriale ne spécifie pas comment ont été concrètement évaluées les bases d'imposition, il ressort néanmoins de la lecture de la décision déférée que le directeur a rejeté la réclamation au motif que les chiffres avancés par la partie demanderesse n'étaient pas établis par des éléments de preuve convaincants, de sorte qu'il y est reproché à la

---

<sup>1</sup> Cour adm. 5 juillet 2016, n° 36888C du rôle, Pas. adm. 2020, V° Impôts, n° 1024 et les autres références y citées.



partie demanderesse d'être restée en défaut d'avoir rapporté, à suffisance de droit, la preuve que ses revenus réels s'écartent de manière significative des bases d'imposition retenues dans les bulletins litigieux. Il s'ensuit que la partie demanderesse ne saurait affirmer ne pas connaître la motivation de la décision déférée. De plus, étant donné que la partie demanderesse a été en mesure de prendre position en ce qui concerne la motivation litigieuse, notamment en versant en cours d'instruction des pièces probantes supplémentaires relatives à ses allégations, le moyen tenant à une motivation insuffisante encourt le rejet.

Quant au fond et quant au principe de la taxation, il y a lieu de rappeler en premier lieu que le paragraphe 217 AO dispose que :

*« (1) Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschließlich solcher Besteuerungsgrundlagen, die für eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.*

*(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind ».*

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<sup>2</sup>. 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<sup>3</sup>. 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<sup>4</sup>.

Il est constant en cause que la société demanderesse n'a pas remis ses déclarations d'impôts dans les délais et ce ni pour l'année fiscale 2015, ni pour l'année fiscale 2016 actuellement litigieuse.

C'est partant à bon droit que le bureau d'imposition a procédé, conformément aux termes du paragraphe 217 AO, par voie de taxation d'office pour fixer les bases d'imposition. D'ailleurs, le principe du recours à la procédure de la taxation d'office n'est pas en soi remis en question par la société demanderesse, mais elle en conteste le résultat auquel aboutit la taxation d'office faite par le bureau d'imposition et reproche au directeur de ne pas avoir

---

<sup>2</sup> Trib. adm., 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2020, V° Impôts, n° 853 et les autres références y citées.

<sup>3</sup> Cour adm., 30 janvier 2001, n° 12311C du rôle, Pas. adm. 2020, V° Impôts, n° 854 et les autres références y citées.

<sup>4</sup> Trib. adm., 6 juillet 2015, n° 34663 du rôle, Pas. adm. 2020, V° Impôts, n° 858 et les autres références y citées.

réexaminé son dossier en prenant en compte les prévisions que son comptable avait fait en ce qui concerne les comptes de l'année 2016 en cours d'établissement.

En vertu du paragraphe 228 AO, les bulletins d'impôt peuvent faire l'objet d'une réclamation auprès du directeur. Le paragraphe 244 AO ajoute que l'instance de recours, c'est-à-dire en l'espèce le directeur, dispose en la matière des mêmes pouvoirs que les bureaux d'imposition pour la fixation de la cote d'impôt et le paragraphe 204 (1) AO énonçant que le bureau d'imposition doit « *die steuerpflichtigen Fälle (...) erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse (...) ermitteln, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlich sind (...)* ».

Il en découle que, saisi d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt établi par voie de taxation conformément au paragraphe 217 AO, il appartient au directeur de procéder à un examen de la situation patrimoniale effective du contribuable dans la mesure où celui-ci lui rend l'exercice possible.

Le paragraphe 243 (1) AO prévoit que « *Soweit die Rechtsmittelbehörden zur Nachprüfung tatsächlicher Verhältnisse berufen sind, haben sie den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln* ». Il résulte de cette disposition que le directeur est tenu de procéder d'office à l'examen de la situation de fait et de droit à la base de la réclamation. Dans le cadre de l'examen de la situation réelle – *tatsächliche Verhältnisse* – le directeur, qui dispose du pouvoir d'une modification de l'imposition en défaveur du contribuable, doit donc appliquer les mêmes soins que le bureau d'imposition pour la détermination des bases d'imposition et de la cote d'impôt.

Pour la détermination des bases d'imposition, le directeur dispose encore des mêmes droits et obligations que le bureau d'imposition en ce qui concerne l'appréciation des preuves et les moyens d'investigation pour s'assurer d'une détermination juste des revenus du contribuable.

En l'espèce, il est constant que la société ... a omis de déposer, en temps utile, ses déclarations de l'impôt notamment pour l'année 2016 et a partant été imposée par la voie d'une taxation d'office. La partie demanderesse s'était ensuite bornée à informer le directeur dans le cadre de sa réclamation que l'audit relatif au bilan de l'année 2016 n'aurait pas encore débuté, tout en fournissant seulement une estimation concernant les bénéfices 2015 et 2016. Il est également constant en cause qu'elle a seulement déposé la comptabilité de l'année d'imposition litigieuse au registre de commerce et des sociétés pendant la phase contentieuse.

Ainsi, il résulte des explications non contestées de la partie demanderesse - la partie étatique n'ayant en effet pas pris position suite au dépôt et à la communication de ces nouvelles pièces comptables - que les revenus, tels qu'ils ressortent des pièces comptables versées, diffèrent de manière substantielle de ceux résultant de la taxation d'office entreprise pour cette même année et figurant dans les bulletins d'imposition y relatifs. De plus la partie gouvernementale est restée en défaut de justifier le montant auquel elle a évalué le bénéfice commercial de la partie demanderesse autrement que par la référence non autrement circonstanciée à des bénéfices d'autres sociétés et à la circonstance que le bénéfice commercial serait généralement sujet à des fluctuations au fil des années.

Force est donc de constater qu'il ne saurait être contesté que le revenu tel que retenu par l'administration des Contributions directes s'écarte non seulement de manière significative

du bénéfice commercial réel tel qu'il a été effectivement réalisé, mais n'est pas non plus en phase ni avec les bénéfices des années antérieures ni avec les prévisions pour l'année 2016, telles qu'annoncées à l'administration des Contributions directes et finalement confirmées en substance par les pièces comptables versées.

Il y a lieu de rappeler qu'en l'espèce le tribunal siège en tant que juge de la réformation et est, dans ce cadre, amené à apprécier la décision déférée quant à son bien-fondé et à son opportunité, avec le pouvoir d'y substituer sa propre décision impliquant que cette analyse s'opère au moment où il est appelé à statuer<sup>5</sup>, les deux parties en cause étant autorisées à compléter leurs arguments respectifs en cours d'instance et à les étayer le cas échéant par des pièces nouvelles<sup>6</sup>. Dans la mesure où la société demanderesse a fait établir une comptabilité pour l'année litigieuse, laquelle n'avait pu être prise en compte ni par le bureau d'imposition, ni par le directeur, pour avoir seulement été produite dans le cadre du présent recours, et qu'il résulte des développements non contestés de cette dernière que le résultat ressortant des pièces comptables déposées au registre de commerce et des sociétés diffère de manière substantielle de celui fixé dans les différents bulletins d'imposition par la voie de la taxation d'office, il y a lieu d'annuler la décision directoriale déférée dans le cadre de la réformation et de renvoyer le litige devant le directeur afin de lui permettre, à un stade précontentieux, d'examiner les pièces versées en cause, d'apprécier la régularité de la comptabilité produite et de contrôler si les éléments de comptabilité à sa disposition permettent effectivement de confirmer un écart significatif des bulletins d'impôts de l'année 2016 établis par voie de taxation. En effet, 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* »<sup>7</sup>, son rôle consistant 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>8</sup>.

### **Par ces motifs,**

le tribunal administratif, quatrième chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le déclare justifié, partant, dans le cadre du recours en réformation, annule la décision directoriale déférée du 22 avril 2019 et renvoie le dossier en prosécution de cause devant le directeur de l'administration des Contributions directes ;

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

condamne l'Etat aux frais et dépens.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 30 avril 2021 par :

---

<sup>5</sup> Trib. adm. 13 décembre 2006 n°21522 du rôle, Pas. adm. 2020, V° Recours en réformation, n°16 et autres références y citées.

<sup>6</sup> Ibidem.

<sup>7</sup> cf. doc. parl. 3940A<sup>2</sup>, p. 11, ad (3) 8. et doc. parl. 3940A<sup>4</sup>, avis complémentaire du Conseil d'Etat, p. 7, ad amendement 5.

<sup>8</sup> Trib.adm. 29 mars 1999, n° 10428, confirmé par Cour adm. 11 janvier 2000, n° 11285C, Pas. adm. 2020, V° Impôts, n° 1163 et les autres références y citées.

Paul Nourissier, vice-président,  
Olivier Poos, premier juge,  
Laura Urbany, attaché de justice délégué,

en présence du greffier Marc Warken.

s.Marc Warken

s.Paul Nourissier

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 30 avril 2021

Le greffier du tribunal administratif