

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 39180C
Inscrit le 2 mars 2017

Audience publique du 14 décembre 2017

Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre
un jugement du tribunal administratif du 25 janvier 2017 (n° 37442 du rôle)
dans un litige l'opposant à
M. ..., en sa qualité de liquidateur de la société anonyme ... S.A.,
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités, d'impôt commercial
communal et de retenue d'impôt sur revenus de capitaux

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 39180C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 2 mars 2017 par Monsieur le délégué du gouvernement Sandro LARUCCIA pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, sur base d'un mandat afférent lui délivré par le ministre des Finances le 24 février 2017, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 25 janvier 2017 (n° 37442 du rôle), par lequel ledit tribunal a déclaré justifié le recours introduit au nom de Monsieur ..., demeurant à L-..., en sa qualité de liquidateur de la société anonyme ... S.A., liquidée le 28 mars 2012, et tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 29 octobre 2015 (n° C21052 du rôle) prise sur réclamation, le tribunal ayant, dans le cadre du recours en réformation introduit, annulé la décision du directeur du 29 octobre 2015 et lui renvoyé le dossier en prosécution de cause ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 3 avril 2017 par Maître Yves PRUSSEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour compte de Monsieur ..., en sa qualité de liquidateur de la société anonyme ... S.A. ;

Vu le mémoire en réplique du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 2 mai 2017 ;

Vu le mémoire en duplique déposé au greffe de la Cour administrative le 26 mai 2017 par Maître Yves PRUSSEN pour compte de Monsieur ..., en sa qualité de liquidateur de la société anonyme ... S.A. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Lou THILL et Maître Yves PRUSSEN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 15 juin 2017.

En date du 5 janvier 2015, le préposé du bureau d'imposition Sociétés 2 de Luxembourg de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *bureau d'imposition* », adressa à la société anonyme ... S.A., ci-après désignée par la « *société ...* », un rapport de révision du service de révision de l'administration des Contributions directes du 29 décembre 2014, tout en annonçant l'établissement de bulletins rectificatifs visant les impositions des années 2009 et 2010.

Ledit courrier est libellé comme suit :

« Die Abteilung « SERVICE DE REVISION » der Steuerverwaltung hat der Veranlagungsstelle SOCIETES 2 den abschliessenden Prüfungsbericht zugeschickt und ich beehre mich hiermit, Ihnen anbei eine Kopie davon zukommen zu lassen.

Das Steueramt SOCIETES 2 schliesst sich den Schlussfolgerungen des Steuerprüfers an und wird die Körperschaft- und Gewerbesteuer der Jahre 2009 und 2010 deshalb durch neue Steuerbescheide festsetzen.

Diesbezüglich werden die provisorischen (in Anwendung des Paragraphen 100a, Absatz (1) AO) Körperschaft und Gewerbesteuerbescheide des Jahres 2010 (Steuerbescheide des 16.Mai 2012) in Anwendung des Paragraphen 100a, Absatz (2) der Abgabenordnung (AO) durch definitive (nach Paragraph 210b AO) Steuerbescheide ersetzt und die definitiven Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide des Jahres 2009 (Steuerbescheide des 09.März 2011) in Anwendung des Paragraphen 222, Absatz (1), Punkt 1. AO durch neue, ebenfalls definitive Steuerbescheide, ersetzt.

Da die von der Abteilung « SERVICE DE REVISION » aufgeworfenen « verdeckten Gewinnausschüttungen » für die Jahre 2009, 2010 und 2011 ausserdem der Kapitalertragssteuer (Artikel 146-151 des Einkommensteuergesetzes) unterliegen, werden folglich auch Kapitalertragssteuerbescheide erstellt.

Als vormaliger Liquidator der Aktiengesellschaft ... möchte ich Sie in Anwendung des Paragraphen 205, Absatz (3) AO bitten, da wesentliche Abweichungen zu Ungunsten der vorgenannten Gesellschaft von deren Körperschaft und Gewerbesteuererklärungen für die Jahre 2009, 2010 und 2011 in Frage kommen (siehe Anlagen 1 und 2 betreffend die Erhöhung des zu versteuernden Einkommens und verbleibenden Gewerbeertrags der Jahre 2009 und 2010 sowie Anlage 3 betreffend die Festsetzung der Kapitalertragssteuer auf den verdeckten Gewinnausschüttungen der Jahre 2009, 2010 und 2011), Ihre Einwände bis spätestens zum 29. Januar 2015 schriftlich einzureichen.

Ich muss Sie ferner darauf aufmerksam machen, dass der Steuerprüfer den Tatbestand der Steuerhinterziehung (Seite 20 des Prüfungsberichts) als erfüllt ansieht und ersuche Sie deshalb, bis spätestens zum 29. Januar 2015 ebenfalls schriftlich Stellung zu

beziehen zum Vorwurf der Steuerhinterziehung, da das Steuerbüro SOCIETES 2 zu ermessen hat, ob die Steuerakte wegen dem Vorwurf der Steuerhinterziehung nach Paragraf 396, Absatz (1) AO an die Staatsanwaltschaft weiterzuleiten ist ».

En date du 11 mars 2015, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société ... les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base de l'impôt commercial communal de l'année 2009, les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base de l'impôt commercial communal de l'année 2010, ainsi que les bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années 2009, 2010 et 2011.

Par un courrier du 8 juin 2015, Monsieur ..., en sa qualité de liquidateur de la société ..., fit introduire une réclamation contre ces bulletins auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désignée par le « *directeur* ».

Par une décision du 29 octobre 2015 (n° C21052 du rôle), le directeur rejeta cette réclamation comme non fondée dans les termes suivants :

« Le directeur des contributions,

Vu la requête introduite le 10 juin 2015 par Me Yves Prussen, au nom de la société anonyme dissoute et liquidée ..., L-2168 Luxembourg, pour « introduire une réclamation pour compte de Monsieur ... en sa qualité de liquidateur de la société ... SA, liquidée à la date du 28 mars 2012 » ;

Vu le dossier fiscal ;

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

Considérant que la requête ne désigne pas les bulletins critiqués ; que la réclamation est cependant à considérer comme étant dirigée contre les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2009, les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2010, ainsi que contre les bulletins de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux des années 2009, 2010 et 2011, tous émis le 11 mars 2015 ;

Considérant qu'en vertu de son pouvoir discrétionnaire, il est loisible au directeur des contributions de joindre des affaires si elles lui paraissent suffisamment connexes ; qu'en l'espèce, les réclamations ayant le même objet, il échet, dans l'intérêt d'une bonne administration de la loi, de les joindre pour y statuer ;

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

Considérant que le réclamant critique cinq redressements opérés par le bureau d'imposition ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

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

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

Considérant que, sur pourvoi du préposé du bureau d'imposition, la comptabilité de la requérante des années 2008 à 2012 a fait l'objet d'une vérification au sens du § 162 AO par le service de révision des contributions ;

Considérant que le rapport du réviseur retient à cet effet que « Im Jahre 2013 wurde dem Bürovorsteher der Veranlagungsstelle Sociétés 2 von Frau [...] vom Service Anti-Fraude Luxembourg der Administration de l'enregistrement et des domaines mitgeteilt, dass die Firma ... s.a. im Jahre 2009 Rechnungen an die Kommanditisten der Velgaster Bauernhofgesellschaft mbH & Co. KG ausgestellt hatte für die Analyse, Bewertung und Erstellung der Fortführungsprognose des Betriebes. Frau [...] wurden diese Informationen im September 2011 durch die Steuerfahndung des Finanzamtes Ribnitz-Damgarten übermittelt. Aufgrund dieser Erkenntnisse beauftragte der Bürovorsteher der Veranlagungsstelle Sociétés 2 den Service de révision mit der genaueren Überprüfung der Betriebsaufzeichnungen und Buchungsunterlagen » ;

Considérant qu'il ressort du rapport du service de révision que les redressements suivants ont été opérés au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités au titre des années 2009 et 2010 :

	2009	2010
Ajout prestations de service	...	
Ajout distribution cachée de bénéfices
Total :

Considérant que les distributions cachées de bénéfice admises au courant des années 2009, 2010 et 2011 se composent comme suit :

	2009	2010	2011
Visa
Darlehen ...	/	...	/
Zivilsache ... /...	/	...	/
Verkauf verschied. Forderungen			...
Verkauf Boot « ... »	/	/	...
Verkauf Anteile ... GmbH	/	/	...
Forderung Scandinavia	/	/	...
	/	/	
Total:

Considérant qu'il résulte de la requête introductive que la réclamante ne critique pas les distributions cachées de bénéfices en relation avec la carte de crédit VISA, l'affaire civile .../..., la cession de créances diverses, ainsi que la cession du bateau « ... » ;

Considérant qu'aux termes de l'article 164 alinéa 3 L.I.R., il y a distribution cachée de bénéfices 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 ;

Considérant que la disposition de l'article 164 alinéa 3 L.I.R. est l'application du principe suivant lequel il y a lieu, pour les besoins du fisc, de restituer aux actes leur véritable caractère et doit partant s'interpréter en fonction de cette finalité (Conseil d'État du 13 janvier 1987, n° 6690 du rôle, décision C 9679) ;

Considérant qu'aux termes de l'article 45 L.I.R sont considérées comme dépenses d'exploitation déductibles les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise,

qu'il y a donc lieu d'analyser si les charges litigieuses constituent des dépenses d'exploitation ;

En ce qui concerne l'année d'imposition 2009

Considérant que la réclamante critique la majoration du revenu imposable de l'année 2009 en raison d'un montant de ... euros se rapportant à un contrat signé entre la réclamante et le sieur ... ;

Considérant que la réclamante explique que le « contrat entre ... S.A. et ... prévoyait la substitution de ... S.A. comme cocontractant de la société ... mbH & Co. KG avec l'obligation de ... S.A. d'indemniser ... de toutes demandes ... en rapport avec ce mandat. En l'absence de la connaissance de la portée effective de cette obligation, le bénéfice théorique n'a pas été considéré comme réalisé et n'a pas été constaté dans les comptes en 2009. Il se posait en outre la question de la validité du contrat. Dans le cas contraire, il aurait été nécessaire de constituer une provision à due concurrence. Le montant a donc été comptabilisé comme un crédit de ... à ... S.A.. ... S.A. a comptabilisé le bénéfice en 2011, lors de l'émission d'une facture (avec la TVA allemande). Cette comptabilisation est discutable, puisque la question de la validité de cette cession du contrat aurait dû être posée. Il est difficile de voir la cause de la cession, puisque ... S.A. n'a fourni aucune contrepartie à ... tandis que toutes les prestations aux clients ont été fournies par L'opération a d'ailleurs été considérée comme inopposable par l'administration fiscale allemande, qui a imposé ... comme ayant touché lui-même les honoraires. Le bénéfice de la même opération est donc imposé deux fois, en Allemagne à charge d'...et à Luxembourg à charge de ... SA. Des raisons sérieuses militent pour ne pas comptabiliser de bénéfice ni en 2009, ni par la suite. Dans la mesure où il s'agissait de la part d'...d'une opération sans véritable contrepartie, elle aurait dû être traitée au niveau de ... S.A. comme un apport. Subsidiairement dans la mesure où le contrat prévoit des obligations d'indemnisations, le revenu, s'il avait été constaté en 2009, aurait donc dû être provisionné à concurrence du même montant. Compte tenu du risque de devoir rembourser l'intégralité du montant à ..., la provision aurait dû porter sur un montant équivalent de celui qui a été calculé par l'administration comme bénéfice » ;

Considérant qu'en vertu du § 222, alinéa 1^{er} AO un bulletin d'impôt ne peut être rectifié que dans la mesure où le bureau d'imposition a pris connaissance de faits ou de moyens de preuve nouveaux justifiant une augmentation de la cote d'impôt pour autant que l'impôt n'est pas atteint par la prescription, celle-ci voyant son délai prorogé de 5 à 10 ans, conformément à l'article 10 de la loi du 27 novembre 1933 concernant entre autres le recouvrement des contributions directes dans les cas visés justement par le § 222 AO ;

Considérant qu'en l'occurrence, le revenu imposable de la réclamante a été majoré de recettes non déclarées d'un montant total de ... euros ;

qu'il ressort du dossier fiscal que la requérante a émis ces factures aux noms de commanditaires des sociétés de droit allemand ... GmbH et ... GmbH & Co. KG sans être immatriculée en tant qu'assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée ;

Considérant que le réviseur fournit les explications suivantes sous le numéro 11 du rapport en ce qui concerne les factures litigieuses non déclarées :

11. « ... GmbH und ... GmbH & Co. KG“, ... D-...

11.1 Präambel

Im Mai 2008 wurde die Firma ... s.à r.l. mit Sitz in L-..., von Herrn Rechtsanwalt ..., wohnhaft in ..., zur internen Bewertung des Unternehmens ... mbH & Co. KG herangezogen mit dem Auftrag, aus ihrem europäischen Mandantenkreis einen Finanzinvestor zu finden, welcher in das vorgenannte Unternehmen einsteigt bzw. anteilige Kommanditanteile oder ggf das gesamte Unternehmen komplett erwirbt.

Das Bewertungsrisiko und das darauf abgestellte Invest sollten gemäss ihrer Vereinbarung die ... s.à rl. übernehmen. Die Vergütung sollte mindestens 3%, jedoch höchstens 5% vom Kaufpreis betragen.

Dementsprechend wurde ein Angebot über die Firma ... s.à r.l. durch einen Investor in Höhe von ... EUR, mit einer Angebots- und Bindungsfrist von sechs Monaten, unterbreitet.

Im November 2008 trat dann Rechtsanwalt ... mit der Bitte an die ... s.à r.l. heran, das gesamte M&A-Geschäft (mergers & acquisitions) zu übernehmen, da er seine Einzelkanzlei zum 31.12.2008 aufgabe und in die Kanzlei ..., D-..., eintrete. Die Kanzlei wollte aus Haftungsgründen des M&A-Geschäft nicht übernehmen.

Die Firma ... s.à r.l. sagte bereits zu diesem Zeitpunkt die Übernahme des gesamten M&A-Geschäftes gegen Haftungsentschädigung zu, deren Bedingungen später genauer erläutert werden.

(Die vorerwähnten Informationen stammen aus einem Brief vom 16. Juni 2011, adressiert von Herrn ..., in seiner Eigenschaft als geschäftsführendes Verwaltungsratsmitglied, an das Finanzamt Schwerin)

Der Steuerprüfer fügt in den Anlagen, Punkte 1 und 2, dieses Prüfungsberichtes zwei Vergütungsvereinbarungen vom 25.11.2008 hinzu.

Die erste Vereinbarung, getroffen zwischen den Gesellschaftern sowohl an der ... GmbH als auch an der ... mbH & Co KG, nachfolgend Auftraggeber, und Herrn Rechtsanwalt ..., Auftragnehmer, betrifft :

Betriebsverkauf, einschliesslich Bewertung und Markterschliessung sowie steuerliche und rechtliche Beratung sowie die Vertragsgestaltung.

Die zweite Vereinbarung, getroffen zwischen den vorerwähnten Gesellschaftern und der ... s.a. als Auftragnehmer, betrifft :

1. Die Auftragsgeber beauftragen den Auftragnehmer mit der Bewertung des Gesamtunternehmens - ... GmbH und der ... mbH & Co. KG - einschliesslich Markterschliessung und - analyse.
2. ...
3. Die Vergütung für den Gesamtauftrag beträgt fest € ... und ist spätestens bis zum ... zu zahlen.

...

Des Weiteren sind mit dem Betrag Aufwendungen abgegolten, die notwendig sind durch Einbeziehung Dritter zur Bewertung und Markterschliessung des Unternehmens.

- 4. Ziel dieser Vereinbarung ist es, die Bewertung der Unternehmungen von derzeit € ... auf ca. € ... zu erhöhen, um die Vermarktungschancen zu verbessern.*

Im März 2009 wurde die durch Herrn Rechtsanwalt ... abgeschlossene Vergütungsvereinbarung rückwirkend zum 25.11.2008 auf die ... s.a. übertragen bzw. eine neue Vereinbarung mit gleichem Inhalt abgeschlossen, da zwischenzeitlich die ... s.à r.l. mitgeteilt hatte, dass sie nicht persönlich dieses Mandat übernehmen würde, sondern die ... s.a..

Am 08.04.2011 wurde eine Vereinbarung zwischen der ... s.a. und Herrn Rechtsanwalt ... unterzeichnet « zwecks Übernahme des Gesamtmandates M&A ... mbH & Co. KG wegen Betriebsaufgabe zum 31.12.2008 ».

Die Präambel zu dieser Vereinbarung wurde anfangs schon dargelegt.

Diese Vereinbarung, die zunächst zwischen ... s.à r.l. und Herrn ... bestand, wurde dann aus hausinternen Gründen und mit der Zustimmung von Herrn ... auf die ... s.a. übertragen und erst am 08.04.2011 schriftlich festgelegt.

Die Bedingungen für die Übernahme des gesamten M&A-Geschäftes gegen Haftungsentschädigung waren folgende :

- 1. Das ... M&A-Geschäft wird mit allen sich daraus ergebenden Rechten und Pflichten auf die ... s.a. gegen Haftungsfreistellung von Herrn Rechtsanwalt ... aus diesem Mandat gem. Gebührenvereinbarung vom 25.11.2008 zwischen Rechtsanwalt ... und der ... mbH & Co. KG übernommen. Diese Haftungsfreistellung gilt auch gegenüber den von Herrn ... ggf unterbevollmächtigten Berufsträgern.*
- 2. Die ... s.a. stellt Herrn Rechtsanwalt ..., egal aus welchem Rechtsgrund, von jeglichen Ansprüchen aus diesem Mandat jetzt und in Zukunft frei.*
- 3. Die Gesamtabrechnung des Mandats erfolgt gem. Gebührenvereinbarung vom 25.11.2008 über die ... s.a., wobei Rechtsanwalt ... bevollmächtigt wird, aufgrund der Detailkenntnis vollumgänglich diese abzuarbeiten. Die Beträge sind auf seinem Rechtsanwaltsanderkonto zu vereinnahmen. Von der gesamten vereinnahmten Vergütung sind an Vergütung EUR ... Mio. Brutto an die ... s.a. auszukehren. Mit der Haftungsvergütung sind alle bisherigen Ansprüche einschliesslich der Bereitstellungskosten des Investors sowie der ... und der ... s.a. gegenüber Herrn Rechtsanwalt ... abgegolten. Der überschüssende Betrag verbleibt bei Herrn Rechtsanwalt ..., alternativ bei Dr. ... in deren gemeinsamer Absprache.*
- 4. Im Auftrag und Vollmacht der ... s.a. führen die Rechtsanwälte Dr. ... über den 31.12.2008 hinaus die Verhandlungen bis zu Vertragsabschluss mit den Interessenten fort.*

Der damit verbundene Aufwand ist gem. Vereinbarung in Ziff. 3 abgegolten.

(Auszug aus der Vereinbarung vom 08.04.2011 zwischen der ... s.a. und Herrn Rechtsanwalt ...)

Die Vereinbarung vom 08.04.2011 zwischen der ... s.a. und Herrn Rechtsanwalt ... ist in der Anlage, Punkt 3, dieses Prüfungsberichtes beigefügt.

11.2 Vergütung für den, von den Kommanditisten der ... mbH & Co. KG, erhaltenen Auftrag

11.2.1. Wirtschaftsjahr 2009

Der Kaufvertrag über die Kommanditanteile an der ... mbH & Co. KG trägt das Datum vom 24.04.2009.

Am 01.09.2009 wurden durch die ... s.a. Rechnungen an die Kommanditisten der ... mbH & Co. KG ausgestellt für die Analyse, Bewertung und Erstellung der Fortführungsprognose. Die Gesamtvergütung betrug ... Euro inklusive Mehrwertsteuer von 15%. Der geforderte Betrag sollte bis zum 15.09.2009 überwiesen werden.

Diese Rechnungen wurden dem Bürovorsteher der Veranlagungsstelle Sociétés 2 von Frau [...] vom Service Anti-Fraude Luxembourg übergeben. (Gesetz vom 19. Dezember 2008)

Von der Gesamtvergütung überwies Herr Rechtsanwalt ... am 18.09.2009 ... Euro von seinem Rechtsanwaltsanderkonto « Velgaster KG – Verkaufssache » (DKB, Kontonummer ...) auf das Bankkonto der ... s.a. (BGL BNP Parisbas, Kontonummer ...).

Die Differenz iHv ... Euro bilden die beiden folgenden Rechnungen, die im Jahr 2011 erstellt und gemäss Vereinbarung vom 08.04.2011 durch Herrn ... zurückbehalten wurden :

Datum	Dienstleister	Betrag netto	Mehrwertsteuer 19%	Betrag brutto	Bezeichnung
27/09/2011	...	...	...	...	... mbH & Co. KG Leistungszeitraum: Januar bis April 2009
07/11/2011	Kanzlei Dr. ...: RA ...	...	...	...	Vereinbarte Vergütung für Beratung, Gutachten, Mediation §34 I 1 RVG Leistungszeitraum: 26.03.2008 bis 30.06.2009
		

Die an die ... s.a. ausgezahlte Summe iHv ... Euro wurde im Jahre 2009 von der Treuhänderschaft ... s. à r.l. folgendermassen verbucht :

Datum	Konto (S)	Konto (H)	Betrag (S)	Betrag (H)	Bezeichnung
21/09/2009	...BGL		...		...-RAK
21/09/2009		...-Montant principal		...	...-RAK
30/09/2009		...-BGL		...	...

31/12/2009		...-Montant principal		...	...-RAK
			

Die vom Steuerprüfer dargestellte Buchung ist eine Zusammenstellung derer, die durch die Treuhänderschaft vorgenommen werden. Das Konto ... « Montant principal » sieht hier für « compte courant actionnaire ». Der von Herm ... überwiesene Betrag iHv ... Euro wurde als Darlehen verbucht.

Die Summe von ... Euro, die am 30.09.2009 an Herrn Rechtsanwalt ... ausbezahlt wurde und gemäß korrekter Buchung eine Forderung der ... s.a. darstellen müsste, wird unter Punkt 12. ausführlicher behandelt.

Da der Kaufvertrag über die Kommanditanteile an der Velgaster Bauernhofgesellschaft mbH & Co. KG vom 24.04.2009 stammt und die ... s.a. am 01.09.2009 Rechnungen an die Kommanditisten ausstellte, müssen die darauf entfallenen Erträge auch im Jahr 2009 verbucht werden. Die Vergütungsvereinbarung vom 25.11.2008 sieht ebenfalls vor, dass die Vergütung für den Gesamtauftrag iHv ... Euro spätestens bis zum 30.10.2009 zu zahlen ist. (siehe Anlage 2, Punkt 3.)

Die korrekten Buchungen (écritures exactes) lauten demnach :

Datum	Konto (S)	Konto (H)	Betrag (S)	Betrag (H)
01/09/2009	...-Clients		...	
		...-Prestations de services		...
		4.....-TVA 15%		...
21/09/2009	...-bgl		...	
		...-Clients		...
30/09/2009	...-Créances sur AB (AB= ...)		...	
		...-BGL		...
		

Berichtigung der Buchungen (écritures de redressement) :

Jahr 2009	Konto (S)	Konto (H)	Betrag (S)	Betrag (H)
	...-Clients		...	
	...-Montant principal		...	
	...-Montant principal		...	
	...-Créances sur AB		...	
		...-Prestations de services		...
		4.....-TVA 15%		...
		

Das erwirtschaftete Jahresergebnis 2009 ist um ... Euro zu erhöhen.

11.2.2. Wirtschaftsjahr 2010

Am 09.04.2010 veranlasste Rechtsanwalt ..., die Rechnungen an die Kommanditisten der Velgaster Bauernhofgesellschaft mbH & Co. KG zum ... neu zu erstellen. Der Betrag der Gesamtvergütung sollte von ... Euro auf ... Euro gekürzt werden. Die Differenz von ... Euro (... zuzüglich Mehrwertsteuer von 19%) stellt jedoch eine Gebühr von Herrn ... dar, die nichts mit dem vorliegenden M&A-Geschäft zu tun hat. Richtigerweise wurden diese abgeänderten Rechnungen von der Treuhänderschaft nicht in die Buchführung des Wirtschaftsjahres 2010 eingefügt.

11.2.3. Wirtschaftsjahr 2011

Am 20.09.2011 stellte die ... s.a. erneut Rechnungen an die Kommanditisten der ... mbH & Co. KG aus über eine Gesamtvergütung iHv ... Euro brutto, unter Berücksichtigung der deutschen Mehrwertsteuer von 19% (... Euro). Das deutsche Finanzamt hatte festgestellt, dass die Umsatzsteuerabführungspflicht, durch die von der ... s.a. durchgeführte Transaktion in Deutschland und nicht in Luxemburg bestehen würde. Aufgrund dessen erstellte die Finanzkasse Saarbrücken einen Bescheid über ... Euro, die von der ... s.a. am 08.11.2011 ordnungsgemäß überwiesen wurden.

Die Treuhänderschaft ... s.à r.l verbuchte diese Rechnungen sowie die beiden vormals unter Punkt 11.2. erwähnten Honorare von Rechtsanwalt ... beziehungsweise der Kanzlei Dr. ... wie folgt :

Datum	Konto (S)	Konto (H)	Betrag (S)	Betrag (H)	Bezeichnung
20/09/2011	...-Clients		...		Rechnungen
		...Prestations de service		...	Kommanditisten ... KG
		...TVA de 19%		...	
			
27/09/2011	...-Rémunérations d'intermédiaires		...		Rechnung ...
	...-TVA étrangères		...		
		...-Fournisseurs		...	
			
07/11/2011	...-Rémunérations d'intermédiaires		...		Rechnung Kanzlei Dr ...
	...-TVA étrangères		...		
		...-Fournisseurs		...	
			
09/11/2011	...-TVA de 19%		...		Zahlung
		...-BGL		...	Mehrwertsteuer
			
31/12/2011	...-Dettes d'AB (AB=...)		...		Ausbuchung
	...-Fournisseurs		...		Forderung an Kunden
	...-Fournisseurs		...		
		...-Clients		...	
			

In Anbetracht dessen, dass im Jahre 2009 die luxemburgische Mehrwertsteuer von 15% verrechnet wurde, das deutsche Finanzamt jedoch im Jahre 2011 die gesetzliche Mehrwertsteuer von 19% verlangt, müssen diese Beträge sowie die Nettovergütung berichtigt werden.

Die korrekte Buchung (*écritures exactes*) lautet daher:

Datum	Konto (S)	Konto (H)	Betrag (S)	Betrag (H)
20/09/2011	...-Prestations de service		...	
	..... -TVA 15%		...	
		...-TVA de 19%		...
		
27/09/2011	...-Rémunérations d'intermé&honoraires		...	
	...-TVA étrangères		...	
		...-Clients		...
		
07/11/2011	...-Rémunérations d'intermé&honoraires		...	
	...-TVA étrangères		...	
		...-Clients		...
		
09/11/2011	...-TVA de 19%		...	
		...-BGL		...
		

Berichtigung der Buchungen (*écritures de redressement*)

Jahr 2011	Konto (S)	Konto (H)	Betrag (S)	Betrag (H)
	...-Prestations de service		...	
	4.....-TVA 15%		...	
		...-Clients		...
		
	...-Fournisseurs		...	
	...-Fournisseurs		...	
		...-Clients		...
		
	...-Clients		...	
		...-Dettes d'AB		...
		...-Fournisseurs		...
		...-Fournisseurs		...
		

Das erwirtschaftete Jahresergebnis 2011 ist somit um ... Euro zu kürzen » ;

Considérant qu'il résulte du compte de profits et pertes de l'année 2009 (exercice social du 08.08.2008 au 31.12.2009) que la réclamante n'a déclaré que des intérêts et produits divers s'élevant à un montant de ... euros (!) au titre de cette d'année d'imposition ;

Considérant qu'il est constant que la réclamante a émis des factures au cours de l'année 2009 s'élevant à un total de ... euros hors taxe sur la valeur ajoutée ; que la

réclamante ne conteste pas d'avoir émis ces factures tel qu'il ressort des copies de factures transmises au réviseur par le service anti-fraude de l'administration de l'enregistrement ;

Considérant que la requérante a été soumise aux obligations de la tenue d'une comptabilité régulière au sens de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, des articles 8 à 11 du Code de Commerce et du § 160 (1) de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que le paragraphe 162 AO détermine les conditions à respecter par les entreprises afin que leur comptabilité soit tenue de manière régulière ;

Considérant qu'une comptabilité régulière en la forme et au fond est la représentation des comptes d'une entreprise dans une stricte chronologie et d'après les faits réels ; qu'elle est censée avoir enregistré de manière claire, précise et ordonnée toutes les opérations de cette entreprise, qu'elle doit avoir pris en considération de façon exacte l'intégralité des faits comptables ;

Considérant que le moyen de la réclamante que le bénéfice théorique n'aurait pas été considéré comme réalisé et n'aurait de ce fait pas été constaté dans les comptes de l'année 2009, n'est pas compatible avec les règles de la tenue d'une comptabilité régulière quant à la forme et quant au fond ;

Considérant en plus que la requérante ne s'est pas gênée, dans s[a] requête introductive, de mettre en cause la validité de tous les contrats conclus avec le sieur ... ;

Considérant encore que la réclamante n'a pas répondu à ses obligations auprès de l'administration de l'enregistrement, en ce qui concerne l'immatriculation en tant qu'assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée ;

Considérant que le premier associé de la réclamante, la société à responsabilité limitée ..., i.e. exerçant l'activité d'expert-comptable, ainsi que les associés suivants, le juriste allemand et le sieur ..., ne sauraient se prévaloir de la présomption d'être des contribuables non assistés ; qu'ils sont en effet bien des professionnels de la consultation et de la représentation en matière d'impôts ;

Considérant qu'il ressort du rapport et notamment des comptabilisations effectuées que les factures litigieuses ont sciemment été « déviées » des produits de l'année 2009 en les comptabilisant comme un crédit au sieur ... ;

Considérant qu'en ce qui concerne le moyen que lesdites factures auraient été comptabilisées deux fois, il y a lieu de renvoyer encore une fois au rapport du réviseur : « Am Rande sei noch erwähnt, dass die Staatsanwaltschaft Rostock ein Ermittlungsverfahren wegen Steuerhinterziehung gegen Herr ... eingeleitet hat (Aktenzeichen 363 Js ...). Unter anderem geht es um die Veräußerung der ... mbH & Co. KG und die daraus in Rechnung gestellte Beraterleistung iHv ... Euro. Am 28.05.2013 teilte das Finanzamt ... Herrn ... mit, dass der Zahlungsbetrag an die Firma ... s.a. von ... Euro im Jahre 2009 zur Neufestsetzung seiner Umsatz- sowie Einkommensteuer hinzugezogen werde. Außerdem wurde in diesem Schreiben festgehalten, dass Herr ... Einspruch gegen diese Bescheide für 2009 einlegen werde. Dieser Einspruch soll bis zum Ende des Steuerstrafverfahrens ruhen gelassen werden » ;

Considérant que la réclamante est restée en défaut à soutenir ses allégations d'une double imposition des revenus par des pièces concluantes ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que c'est à bon droit que le revenu imposable de la réclamante a été majoré d'un montant de ... euros au titre de l'année d'imposition 2009 ;

En ce qui concerne l'année d'imposition 2010

Considérant qu'il résulte du dossier fiscal que le bureau d'imposition avait établi l'imposition pour l'année 2010 sur pied du § 100a AO ;

Considérant qu'aux termes du § 100a AO, le bureau d'imposition peut, sous réserve d'un contrôle ultérieur, fixer l'impôt en tenant compte de la seule déclaration d'impôt, et ceci sans qu'il [n']y ait lieu d'indiquer les motifs ; qu'en l'occurrence, l'imposition établie au préalable en vertu du § 100a AO a fait l'objet d'un contrôle plus approfondi ayant abouti à une imposition définitive au sens du § 210 AO, divergeant de celle établie en vertu du § 100a AO ;

Considérant que le bulletin de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux retient une distribution cachée de bénéfice d'un montant de ... euros ;

que la requérante ne critique que la distribution cachée de bénéfices en relation avec un prêt envers le sieur ... ;

Considérant que le compte de profits et pertes de l'année 2010 fait ressortir des charges exceptionnelles d'un montant total de ... euros ;

qu'il résulte du rapport du réviseur d'entreprises qu'un montant de ... euros concerne une provision pour créance douteuse relative à une créance envers le sieur ... ;

Considérant que le rapport du réviseur a révélé que la réclamante a conclu en 2010 un contrat de prêt avec le sieur ... ; que ce contrat prévoit la mise à disposition de ressources financières sans préciser le montant exact ;

qu'il ressort encore du rapport du réviseur que la somme des disponibilités versées au cours des années 2009 (1) et 2010 au profit du sieur ... s'élève à ... euros ; qu'un montant de ... euros a cependant été viré au profit du sieur ... en vertu d'un règlement transactionnel ;

Considérant qu'en ce qui concerne le remboursement dudit prêt, le rapport du réviseur retient que :

« 12.2. Rückforderung des Darlehens

Am 16.09.2011 sandte die ... s.a. einen Brief an Dr.... Gbr, zHv Herrn ..., mit der Bitte, den Betrag von ... Euro an die ... s.a. zurückzuzahlen. Es sei nochmals erwähnt, dass Herr ... inzwischen im « Büro ... Str. 30, D-..., der Kanzlei Dr.... arbeitete. In seinem Antwortschreiben vom 19.09.2011 an die ... s.a. teilte Herr ... dem Herrn ... mit, dass auf die durch die ihn verwalteten Konten in Deutschland nur ... Euro eingegangen waren und diese nur ratierlich zurückgeführt werden könnten und zwar ... Euro am 30.11.2011. Über die weiteren Beträge sollten sie sich zeitnah verständigen, da diese vereinbarungsgemäß investiert seien. In einem E-Mail-Verkehr vom 19.09.2011 zwischen den Herren ..., anwaltliche Vertretung von Rechtsanwalt ..., ..., alleiniger Aktionär der ... s.a. bis zum 20.07.2011, und ..., geschäftsführendes Verwaltungsratsmitglied und alleiniger Aktionär ab

Wertaufhellungstheorie müssen bessere Erkenntnisse über die bis zum Abschlussstichtag entstandenen Ereignisse, die jedoch erst im neuen Jahr (2011) bis zum Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind, für das abgelaufene Jahr (2010) noch berücksichtigt werden. Nach dem Abschlussstichtag erst eingetretene wertmindernde Ereignisse stellen wertbegründende Informationen dar und werden erst im neuen Jahr (2011) berücksichtigt. Die Rückforderung des Darlehens am 16.09 sowie die Generalquittung vom Dezember sind Ereignisse vom Wirtschaftsjahr 2011. Die Forderung iHv ... Euro hätte somit höchstens in diesem Jahr abgeschrieben werden können. Aus wirtschaftlicher Sicht ist der Verzicht auf eine Forderung von immerhin ... Euro nicht zu rechtfertigen. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde einem solchen Verzicht niemals zustimmen. Der Brief vom 16.09.2011 (siehe Punkt 12.2) beginnend mit « Sehr geehrter Herr ..., Lieber » zeugt eher von einer freundschaftlichen Bitte als von einer ernstzunehmenden Mahnung. Verwunderlich ist weiterhin die Tatsache, dass die ... s.a. keine Klage gegen Herrn ... führte zur Rückerstattung des vorgenannten Betrages. Dass es auch anders geht beweist die Klage vom 06.01.2011 der ... s.a., vertreten durch die Prozessbevollmächtigte Kanzlei Dr. ..., gegen die ... GmbH wegen « Rückerstattung rechtsgrundlos erbrachter Zahlungen » und einem Streitwert von « nur » ... Euro » ;

Considérant que le contrat de prêt conclu en date du 4 mai 2010 entre le sieur ... (Darlehensnehmer) et la réclamante (Darlehensgeber) retient les conditions suivantes :

« 1. Der Darlehensgeber stellt dem Darlehensnehmer Geldmittel zur Verfügung. Die Beteiligten sind sich darüber einig, dass es sich hierbei um Darlehensgewährungen im Sinne der §§ 488 bis 498 BGB sowie der §§ 607 bis 610 BGB handelt, soweit nicht im Einzelfall etwas anderes vereinbart ist.

2. Das Darlehen wird mit einem Zinssatz von 3% p. a. verzinst.

3. Bei Refinanzierung der Darlehen durch den Darlehensgeber sind diesem insoweit mindestens die Refinanzierungskosten zu erstatten.

4. Der Darlehensgeber kann vorbehaltlich Nr. 5 die Rückzahlung des Darlehens in ihrer vollen Höhe oder in Teilbeträge verlangen. Der Darlehensnehmer ist jederzeit berechtigt das Darlehen in seiner vollen Höhe oder in Teilbeträgen zurückzuzahlen.

5. Bei Refinanzierung des Darlehens durch den Darlehensgeber gelten insoweit für die Tilgung die Bedingungen über die Refinanzierung, soweit dies eine kürzere oder keine Kündigungsfrist vorsehen ».

Considérant que même si ledit contrat prévoit la mise en compte d'un taux d'intérêt de 3%, il n'en reste pas moins que le contrat reste muet quant au montant du prêt, aux modalités de remboursement du prêt (mensualités), ainsi que quant aux garanties à fournir par le « Darlehensnehmer » ;

Considérant qu'en ce qui concerne cette provision pour créance douteuse, la réclamante fait valoir ce qui suit : « Comme deuxième point, l'administration a retenu qu'un montant de ... EUR aurait été comptabilisé comme réduction de valeur en raison d'un risque d'insolvabilité d'..., suite à la mise à disposition de l'argent à titre de prêt provenant de l'opération précitée à ... par ... S.A.. Déjà le 19 septembre 2010, l'avocat allemand d'... avait fait valoir que ... S.A. avait assumé les risques avec cette opération, y compris celui d'une imposition d'...en Allemagne et réclamait un paiement de garantie. Lorsque la quittance a été signée, ... a payé un montant de ... EUR, qui est à considérer comme un apport à ... S.A., plutôt qu'un remboursement d'un prêt. Eu égard aux obligations de garantie, la quittance

donnée à ... doit également être considérée comme un arrangement transactionnel. Les vues du réviseur de l'administration, qui s'est étonné que ... S.A. n'a pas fait un procès contre ... sont donc incompatibles avec les faits, puisque la créance alléguée n'avait aucune cause et n'a d'ailleurs pas été reconnue comme valable [par] l'administration fiscale allemande. ... Les relations entre Messieurs ... et ... sont pratiquement inexistantes. Le soussigné a pu contacter ..., qui a répondu à ses questions de manière très succincte et a confirmé qu'il a été « in vollem Umfang zur Steuer herangezogen worden » et que de toute façon, il aurait exposé des frais pour compte de ... S.A. (ces frais n'ayant toutefois pas été identifiés), rappelant qu'il n'était pas un actionnaire de ... S.A. et [en] conséquence qu'il serait à considérer comme un tiers (« im Übrigen bin ich kein Gesellschafter der ... und werde für keinen Betrag, in welcher Form auch immer, aufkommen ») » ;

Considérant d'abord qu'un gestionnaire même moyennement diligent et consciencieux, tendant à assurer la rentabilité d'une exploitation commerciale, n'aurait pas conclu un tel contrat avec un tiers et renoncé au remboursement d'une somme de quelque[s] ... euros ;

que l'« administration peut supposer une diminution induite des bénéfices de l'entreprise si les circonstances la rendent probable, sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées (jugement tribunal administratif du 9 juin 2008 n° 23324 du rôle, arrêt Cour administrative du 11 février 2009, n° 24642C du rôle) ;

Considérant qu'il ressort des allégations de la réclamante qui sont ainsi contradictoires quant à la nature du contrat que le sieur ... aurait payé en 2011 un montant de ... EUR « qui est à considérer comme un apport à ... S.A., plutôt qu'un remboursement d'un prêt » ;

Considérant qu'il y a lieu de rappeler à ce stade encore une fois que la requérante a été soumise aux obligations de la tenue d'une comptabilité régulière au sens de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, des articles 8 à 11 du Code de Commerce et du § 160 (1) de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que le paragraphe 162 AO détermine les conditions à respecter par les entreprises afin que leur comptabilité soit tenue de manière régulière ;

Considérant qu'une comptabilité régulière en la forme et au fond est la représentation des comptes d'une entreprise dans une stricte chronologie et d'après les faits réels ; qu'elle est censé avoir enregistré de manière claire, précise et ordonnée toutes les opérations de cette entreprise, qu'elle doit avoir pris en considération de façon exacte l'intégralité des faits comptables ;

Considérant que le § 208 (1) AO crée une présomption de régularité intégrale en faveur des comptabilités conforme[s] aux règles énoncées au § 162 AO ;

Considérant qu'il n'est pas clair comment la réclamante a pu comptabiliser une créance envers le sieur ..., si « la créance alléguée n'avait aucune cause », comme le soutient d'ailleurs la réclamante dans sa requête introductive ;

Considérant que la réclamante se borne encore à insister que les relations entre le sieur ... et le sieur ... seraient pratiquement inexistantes ; qu'il ressort cependant du rapport

du réviseur que les deux personnes susmentionnées ont soigné des relations commerciales et qu'elles ont conclu toute une série de contrats pendant aux moins quatre années ; qu'une lettre datée du 16 septembre 2011 en relation avec la créance litigieuse reprend cependant la forme d'appel « Sehr geehrter Herr ..., Lieber » ; que ce moyen de la réclamante n'est dès lors pas concluant ;

Considérant que suivant l'article 164 alinéa 3 L.I.R., 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 ;

Considérant que le « terme « notamment » utilisé par la seconde phrase de l'article 164 (3) L.I.R. indique, confirmé par les travaux parlementaires, que conformément à un choix délibéré du législateur, cette formulation est générale afin de permettre « à l'administration et aux instances de recours de prendre leur décision dans chaque cas d'espèce » et ce au vu de la difficulté de prévoir une énumération exhaustive (projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. 571⁴, ad art. 239, p.3). Le cercle de personnes bénéficiaires d'avantages dont l'article 164 (3) LIR autorise la requalification en distributions cachées est ainsi délimité par cette disposition aux associés, sociétaires et intéressés de l'entité sociale visée. » (arrêt Cour administrative du 2 décembre 2014, n° 33901C du rôle) ;

Considérant que même si la notion d'« intéressé » n'est pas définie par l'article 164 L.I.R. ou un autre article de la loi sur l'impôt sur le revenu, il en résulte que la formule générale permet à « l'administration et aux instances de recours de prendre leur décision dans chaque cas d'espèce » et ce au vu de la difficulté de prévoir une énumération exhaustive ;

Considérant qu'en l'occurrence, le sieur ... ne peut éventuellement pas être considéré comme associé ou sociétaire ; qu'il y a donc lieu d'analyser si les liens unissant le sieur ... à la réclamante étaient suffisamment étroits pour que le sieur ... puisse être qualifié d'intéressé par rapport à la réclamante ;

Considérant qu'il y a lieu de relever que ledit sieur ... a déjà bénéficié au mois de septembre 2009 d'une somme d'argent de ... euros de la part de la réclamante, i.e. plus de 7 mois avant la signature du contrat de prêt du 4 mai 2010 ;

Considérant qu'il ressort encore du rapport que le sieur ... a des relations commerciales avec la réclamante depuis l'année de sa création en 2008 ;

Considérant en plus que le sieur ... a exercé son activité professionnelle d'avocat dans le cabinet « Dr. ... », le cabinet où l'associé de la réclamante de 2008 à 2011, le sieur ... exerce également une activité professionnelle ;

Considérant qu'entre tiers sur un marché de pleine concurrence, il n'est pas usuel de conclure de tels contrats de prêts ;

Considérant qu'il résulte des remarques spéciales du réviseur exposées sous les numéros 11 (factures non déclarées) et 12 que le sieur ... s'est enrichi à maintes reprises au détriment de la réclamante ; qu'il peut dès lors bien être considéré comme un « intéressé » ;

Considérant que tant les avantages directs qu'indirects peuvent constituer une distribution cachée de bénéfices ;

que l'avantage indirect dont a bénéficié le sieur ... tire son origine de la relation particulière entre associé et société ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que c'est à bon droit que le réviseur et le bureau d'imposition ont admis une distribution cachée de bénéfices en relation avec la dotation à la provision pour créance douteuse envers le sieur ... ;

En ce qui concerne l'année d'imposition 2011

Considérant que le bulletin de la retenue d'impôt sur revenus de capitaux retient une distribution cachée de bénéfices d'un montant total de ... euros, entre autres une distribution cachée de bénéfices en relation avec une cession de parts d'un montant de ... euros et une distribution cachée de bénéfices en relation avec une créance dénommée « ... » d'un montant de ... euros ;

Ad) cession des parts sociales de ... GmbH

Considérant que la réclamante fait valoir au sujet de la mise en compte d'une distribution cachée de bénéfice en relation avec la cession des parts sociales de la société allemande dénommée « ... GmbH » qu'il ressortirait « des comptes au 31 décembre 2011 que ... GmbH avait à la fin de 2011 enregistré des pertes de ... EUR. La correspondance fait état d'obligations de ... S.A. de mettre à disposition des crédits pour les activités de ... GmbH et la cession des parts se faisait dans le contexte d'une renonciation à tout appel de fonds de la part de ... GmbH » ;

que la requérante allègue qu'il serait « difficile d'affirmer que cette société aurait effectivement valu quoique (sic) ce soit en décembre 2011 » ;

Considérant que le rapport du réviseur retient à ce sujet que « Am 20.05 2009 wurde die ... GmbH, mit Sitz in D-..., gegründet. Der alleinige Gesellschafter, die ... s.a., besaß sämtliche Geschäftsanteile im Gesamtwert von ... Euro. Geschäftsführer waren laut Gründungsakt die Herren ... und Am 15.11.2011 wurden laut Geschäftsanteilsabtretungsvertrag sämtliche Geschäftsanteile je zur Hälfte an Herrn ... und ... verkauft. Bezüglich des Wertes der Geschäftsanteile wurde folgendes unter §5 festgehalten : « Die Gesellschaft verfügt derzeit lediglich über Vermögen, dass (sic) das Stammkapital deckt. Es sind keine Gewinnvorträge oder Rücklagen vorhanden, die bei der Bewertung der Vertragsgegenstände zu berücksichtigen wären. Auch aus den schuldrechtlichen Abreden der Beteiligten ergibt sich kein über das Stammkapital hinausgehender Verkehrswert. » Erst in einer Vereinbarung vom 15.12.2011 verständigten sich die ... s.a. (Verkäufer) und die Herrn ... und ... (Käufer) auf einen Kaufpreis von je 1,00 Euro. Da laut § 5 des Geschäftsanteilsabtretungsvertrags der Wert des Stammkapitals gedeckt war, wäre jedoch ein Kaufpreis von ... Euro angebracht gewesen. Die ... s.a. hatte somit den Herren ... und ... einen Vorteil zugewendet, den sie einer ihr fremd gegenüberstehenden Person nicht gewährt hätte. Der dabei entstandene Verlust von insgesamt ... Euro (Verkaufspreis ... Euro — Wert Stammkapital ... Euro) wurde auf das Konto ... « Autres charges exceptionnelles diverses » gebucht » ;

Considérant qu'il ressort du rapport du réviseur que la réclamante a cédé sa participation dans sa filiale allemande à un prix d'un euro aux administrateurs de la filiale, les sieurs ... et ... ; que le sieur était associé unique de la réclamante de 2008 à 2011 ;

Considérant que la requérante est restée en défaut de produire des pièces justificatives ou des moyens concluants qui soutiennent que la filiale allemande aurait une valeur d'un euro ;

que le modèle 506a de l'année 2010 renseigne encore une valeur d'évaluation de ... euros en vertu du § 13 BewG au 31 décembre 2010 ;

Considérant qu'un gestionnaire prudent et avisé, tendant à assurer la rentabilité de son exploitation commerciale, aurait demandé un prix supérieur à des tiers pour la participation dans sa filiale allemande, qui d'ailleurs a seulement été créée en 2009 ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la distribution cachée de bénéfices en relation avec la cession des parts à un prix dérisoire est dès lors à confirmer ;

Ad Créances ... GmbH et ... GmbH

Considérant qu'en ce qui concerne la créance envers ... GmbH, la réclamante se borne à exposer que le « dossier de ... GmbH auprès du registre de commerce de Lübeck fait apparaître en 2010 une perte de plus de ... EUR et un capital négatif. En 2011, la société a fait un bénéfice de ... EUR, mais le report de pertes est toujours supérieur au montant du capital et des réserves. On ne peut dès lors affirmer que les créances contre ... GmbH auraient eu une valeur quelconque » ;

Considérant qu'en ce qui concerne la créance ... GmbH, la réclamante expose que le « dossier auprès du registre ce commerce montre en 2011 que cette société avait comme capital et réserves à disposition la somme de ... EUR. Il s'agissait donc d'une société faiblement capitalisée, qui avait un report de pertes important de ... EUR en 2010. Une valorisation de la créance à son nominal était dans ces conditions difficilement justifiable » ;

Considérant qu'il résulte du compte de profits et pertes de l'année 2011 que la réclamante a comptabilisé des charges exceptionnelles d'un montant de ... euros ;

Considérant que ces charges exceptionnelles comprennent, d'une part, un montant de ... euros qui concerne une perte en relation avec une cession de créance envers une société allemande dénommée « ... GmbH » et, d'autre part, un montant supplémentaire s'élevant également à ... euros dénommé « Nachtrag du 12/12/11 ... » ;

Considérant que le rapport du réviseur retient dans la rubrique « 17. Forderungen ... GmbH » ce qui suit :

« 17.1. Darlehen

Am 27.05.2009 schloss die ... s.a. einen Vertrag mit der ... GmbH mit Sitz in D-... « zur Gewinnbeteiligung am Verkauf eines Schiffes sowie die Gewährung einer Kapitaleinlage ». Eigentümer des Motorschiffes « Triton » mit Heimathafen Hamburg, war die ... GmbH. Die ... s. a. verpflichtete sich, als Darlehensgeber, dem Eigentümer eine Kapitaleinlage von ... Euro zu gewähren. Der Eigentümer bestellte zu Gunsten des Darlehensgebers eine Hypothek über die gesamte Summe, eingetragen ins Seeschiffsregister des Amtsgerichts Am 05.10.2010 wurde durch die beiden vorerwähnten Parteien ein Aufhebungsvertrag abgeschlossen. Dieser sah vor, den Vertrag vom 27.05.2009 aufzuheben und den vorstehenden Darlehensbetrag von ... Euro durch weitere ... Euro aufzustoeken. Das Darlehen belief sich somit auf insgesamt ... Euro. Dieses Geld diente zur Finanzierung eines Motorschiffes mit dem Namen « ... » Zur Absicherung des gesamten Darlehens wurde

eine Schiffshypothek zu Gunsten der ... s.a. ins Seeschiffregister eingetragen. In beiden Verträgen wies der Notar darauf hin, dass der Eigentümer für das Darlehen als persönlicher Schuldner haftet,

17.2. Forderungskaufvertrag

Am 26.02.2011 unterzeichneten die ... s.a. (Verkäufer) und die Firma ... s.a. mit Sitz in Luxemburg, bd ... (Käufer), einen Forderungskaufvertrag. Die ... s.a. hatte beschlossen die schiffshypothekarisch abgesicherte Darlehensforderung gegen die ... GmbH iHv ... Euro zu veräußern. Es wurden bis dahin keine Leistungen (Tilgung, Zinsen) von der ... Boots-Import erbracht. Der Kaufpreis wurde auf ... Euro festgelegt mit der Begründung, der Marktwert des Motorschiffes « ... » sei erheblich gefallen. Der Kaufpreis wurde wie folgt geleistet : 1. Der Käufer übernahm einen Anspruch iHv ... Euro der ... s.a. mit Sitz in Luxemburg, gegen die ... s.a. 2. Der restliche Kaufbetrag von ... Euro sollte auf ein Anderkonto des Rechtsanwalt Dr. ... gezahlt werden. Dem Steuerprüfer wurden keine Dokumente vorgelegt, die den Wertverlust des Motorschiffes rechtfertigen würden. Ausserdem musste die ... GmbH persönlich für das Darlehen haften. Eine Wertminderung der Forderung der ... s.a. gegenüber der ... GmbH ist somit unbegründet. Der Betrag von ... Euro (Forderung : ... Euro - Kaufpreis der Forderung : ... Euro), gebucht auf das Konto ... - « Autres charges exceptionnelles diverses », ist dem erwirtschafteten Jahresergebnis 2011 hinzuzufügen.

17.3 Nachtrag zum Forderungskaufvertrag vom 26.02.2011

In dem Nachtrag zum Forderungskaufvertrag vom 26.02.2011 vereinbarten die ... s.a. (Verkäufer) und die ... s.a. (Käufer), dass von dem freien Kaufpreis in Höhe von ... € lediglich ... € auf das Anderkonto RA Dr. ... gezahlt werden. Unter Mitwirkung ... s.a. mit Firmensitz in Luxemburg und ... GmbH mit Firmensitz in D-Heide wurde folgendes vereinbart : Die ... s.a. hat gegen die ... GmbH einen Anspruch iHv ... € durch Darlehensgewährung am 27. April 2011.... Die ... a. tritt hiermit schuldbefreiend für den Käufer - nominal in Höhe des restliches Kaufpreises iHv ... € - alle Ansprüche aus dieser Forderung an den Verkäufer ab, der die Abtretung schuldbefreiend hiermit annimmt. Somit war die ... s.a. im Besitz einer Forderung iHv ... Euro gegen ... GmbH.

17.3.1. Verkauf der Forderung « ... »

In der Vereinbarung vom 15.12.2011 trat die ... s.a. unter anderem die Forderung gegen die ... GmbH jeweils hälftig an ... und ... ab. Der dabei entstandene Verlust wurde mit einem Betrag von ... Euro auf das Konto ... « Autres charges exceptionnelles diverses » gebucht. Die ... s.a. hatte somit den ... und ... einen Vorteil zugewendet, den sie einer ihr fremd gegenüberstehenden Person nicht gewährt hätte. Somit ist der Betrag von ... Euro im Wirtschaftsjahr 2011 als verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne des Art. 164 (3) des Einkommensteuergesetzes anzusehen. » ;

Considérant qu'il ressort du rapport du réviseur que le revenu imposable de la réclamante a dès lors été diminué par des charges exceptionnelles d'un montant total de ... euros relatives à ladite créance ;

que dans une première étape, la réclamante a cédé la créance envers « ... », ayant une valeur nominale de ... euros à un prix de ... euros pour le motif que la valeur du bateau « ... » aurait diminué ;

que dans une deuxième étape, la réclamante a encore renoncé au paiement d'une créance envers « ... » de ... euros représentant une partie du prix de cession de ... euros au profit des sieurs ... et ... ;

Considérant qu'il y a lieu de relever que la réclamante est restée en défaut de produire des pièces ou moyens concluants soutenant soit une valeur moins élevée de la créance « ... » en vertu de ses résultats négatifs (moyen de la réclamante invoqué dans sa requête introductive), soit une valeur moins élevée de ladite créance en vertu d'une diminution de valeur du bateau « ... » (moyen invoqué dans le cadre du contrôle des comptes par le réviseur) ;

qu'il y a lieu de relever encore que la réclamante reste muette quant à la « cession à titre gratuit » d'une créance de ... euros au profit des sieurs ... et ... ; qu'elle se borne à débiter que la société « ... » serait une société faiblement capitalisée qui aurait un report de pertes important ;

Considérant qu'un gestionnaire même moyennement diligent et consciencieux, tendant à assurer la rentabilité de son exploitation commerciale, n'aurait d'abord pas cédé une créance pour un prix manifestement trop bas et n'aurait pas renoncé au paiement d'un montant supplémentaire de ... euros de ce prix de vente ;

Considérant que même si le sieur Alexander ... n'est plus associé unique depuis le 20 juillet 2011, il n'en reste pas moins que l'opération de la cession de créance « ... » a eu lieu au début de l'année 2011 et qu'un tiers n'aurait pas pu « acquérir » une créance à titre gratuit ;

Considérant que l'opération d'une cession gratuite d'une créance de ... euros envers des associés consiste une distribution cachée de bénéfices ; que c'est donc à bon droit qu'une distribution cachée de bénéfices a été admise à l'endroit de cette cession à titre gratuit ;

Considérant qu'en vertu des dispositions de l'article 146 L.I.R., les distributions de bénéfices tant ouvertes que cachées, sont passibles de la retenue sur revenus de capitaux ;

Considérant qu'aux termes de l'article 148 L.I.R., le taux de la retenue d'impôt applicable pour les années 2009, 2010 et 2011 est de 15%, à moins que le débiteur des revenus prenne à sa charge l'impôt à retenir, ce qui, même en matière de distribution cachée de bénéfices, n'est jamais présumé ;

Considérant que les bulletins de la retenue sur revenus de capitaux des années 2009, 2010 et 2011 sont dès lors à confirmer [...] ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 21 janvier 2016, Monsieur ..., en sa qualité de liquidateur de la société ..., fit introduire un recours en réformation contre la décision du directeur du 29 octobre 2015.

Dans son jugement du 25 janvier 2017, le tribunal administratif reçut ce recours en la forme, quant au fond, annula la décision directoriale du 29 octobre 2015 dans le cadre du recours en réformation introduit et lui renvoya le dossier en prosécution de cause, tout en condamnant l'Etat aux frais.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 2 mars 2017, l'Etat a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 25 janvier 2017.

A l'appui de son appel, l'Etat reproche au tribunal d'avoir fondé son analyse sur un raisonnement erroné et manifestement contraire à la finalité des dispositions pertinentes en cause et d'avoir omis de prendre en considération les arguments tirés de la décision directoriale. Il estime que cette dernière serait justifiée par les dispositions légales du § 162 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, dite « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et des articles 45 et 164 (3) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « *LIR* ».

Quant aux faits, l'Etat réitère ses affirmations que la construction juridique mise en place aurait été, *ab initio*, destinée à cacher des mouvements de fonds conséquents susceptibles de constituer des distributions cachées de bénéficiaires. Il rappelle que l'affaire aurait commencé en mai 2008 lorsque la société ... s.à r.l. aurait été mandatée par un avocat allemand, dénommé ..., pour effectuer de la prospection commerciale en vue de reprendre une société ... GmbH pour une commission variant entre 3-5% du prix. Sur demande expresse de la société ... s.à r.l. de mars 2009, la société ... aurait été mandatée pour effectuer dorénavant cette prospection commerciale au profit de ... GmbH. Une convention entre la société ... et Maître ... signée le 8 avril 2011 aurait modifié, avec effet rétroactif les arrangements contractuels antérieurs. Or, déjà le 1^{er} septembre 2009, la société ... aurait facturé ses services pour le prix TTC de ... € à la société ... GmbH, mais elle aurait reçu par l'intermédiaire de Maître ... le 18 septembre 2009 un montant de ... € et le restant, soit ... €, aurait été payé en deux parties, le 29 septembre 2011 (... €) et le 7 novembre 2011 (... €). Le montant de ... € reçu de l'avocat ... aurait été comptabilisé par la société ... non pas en tant que commission, mais en tant que prêt sur la personne d'.... Le 9 avril 2010, Maître ... aurait cependant décidé de réduire le montant de la commission initialement prévue de 1.904.000 € à ... €, soit une réduction de ... €.

Ensuite, la société ... aurait accordé le 5 mai 2010 à Maître ... un prêt à un taux d'intérêt fixe mais sans prévoir le montant mis à disposition, ce qui permettrait, d'après l'Etat, de contester la validité d'une telle convention pour ne pas remplir les deux dernières conditions énumérées à l'article 1108 du Code civil ayant trait plus précisément au défaut d'un objet certain et d'une cause licite. Il aurait cependant été possible de retracer, *ex post*, les versements effectués par la société ... au profit de Maître ... qui se seraient élevés à un montant de ... €. Par contre, un dernier versement de ... € aurait été effectué le 10 mai 2010, non pas en faveur de Maître ..., mais à un certain ..., demeurant à D-..., et en compensation de dommages et intérêts suite à un procès en justice. L'Etat souligne à l'égard de ces opérations qu'il n'y aurait aucun lien de cause à effet entre le soi-disant prêt accordé à Maître ... et la sortie comptable de ces ... € au profit d'un tiers et que, du point de vue comptable, des montants auraient déjà été mis à la disposition de Maître ... en septembre 2009, donc préalablement au contrat de prêt dépourvu de montant. Le montant total de ces sommes pourrait ainsi être chiffré à ... + ... = ... €.

L'Etat épingle ensuite le fait que la société ... aurait certes envoyé le 16 septembre 2011 un courrier à Maître ... lui demandant la restitution du montant de ... €, donc y compris les ... € avancés au sieur ..., que dans son courrier en réponse de décembre 2011, Maître ... mettrait en exergue le remboursement d'un montant de ... € aussi comptabilisé par la société ..., mais que le constat s'imposerait que ces ... € n'auraient pas été versés par Maître ..., mais par une société dénommée ... & ... s.à r.l.. En outre, la société ... aurait dès après comptabilisé une provision pour risque d'insolvabilité à hauteur de ... € correspondant au solde du principal du crédit et des intérêts afférents sans tâcher à récupérer cette somme.

L'Etat se prévaut encore d'une opération dans le cadre de laquelle la société ... aurait payé à un tiers le montant de ... € au paiement duquel Monsieur ..., membre de son conseil

d'administration du 8 août 2008 au 15 août 2011, aurait été condamnée et la société n'aurait pas récupéré ce montant auprès de Monsieur ..., mais aurait comptabilisé le 31 décembre 2010 ce montant comme créance irrécouvrable en tant que « *insolvabilité ...* ».

De même, l'Etat reproche à la société ... d'avoir cédé le 1^{er} septembre 2011 trois créances totalisant un montant de ... € au profit de Monsieur ..., ayant également été administrateur de la société ... du 8 août 2008 au 20 juillet 2011, pour un euro symbolique, sans que la société rapporte, à suffisance de droit, la preuve d'une nature irrécouvrable irrémédiable de ces créances, alors même que cette preuve lui aurait incombé.

En outre, la société ... aurait acheté le 13 août 2010 un bateau de plaisance, battant pavillon italien et accosté à Venise, pour un montant de 21.000 €, mais l'aurait vendu le 3 septembre 2011 aux Messieurs ... et ... pour un euro symbolique, alors même que rien ne permettrait d'admettre que ce bateau était dans un état absolu de délabrement ou accidenté. Ces mêmes deux personnes auraient pareillement profité de la cession en leur faveur, le 15 novembre 2011, par la société ... de sa participation exclusive, évaluée à ... €, dans la société ... GmbH, fondée le 20 mai 2009, ayant eu son siège à D-... et dont lesdites personnes auraient été les gérants, pour un euro symbolique, alors que la société allemande avait des actifs suffisants couvrant le capital social.

Finalement, l'Etat estime qu'une distribution cachée de bénéfices résulterait d'une opération dans le cadre de laquelle la société ... se serait associée le 27 mai 2009 à un projet de vente d'un bateau appartenant à la société ... GmbH en accordant, dans un premier temps, à la société allemande un prêt d'un montant de ... € qui fut garanti moyennant une inscription hypothécaire sur ce bateau. La raison du prêt fut vaguement précisée. Le 5 octobre 2010, le montant du prêt accordé par la société ... à la société allemande aurait été augmenté de ... € à un montant total ... €, garanti par une nouvelle inscription hypothécaire sur le bateau. La société ... n'aurait ni calculé ni facturé aucun intérêt pour ce prêt. En outre, la société ... aurait cédé le 26 février 2011 sa créance sur la société allemande pour un montant de ... € et comptabilisé simplement une perte de ... € sans qu'aucune preuve d'une dévaluation du bateau ne fut réclamée. L'Etat estime qu'aucun gestionnaire normalement prudent, diligent et avisé d'une société dont le but est la recherche du lucre, n'accepterait une dévaluation de son prêt accordé sans preuves à l'appui et conclut que cette opération de cession devrait aussi être qualifiée d'une distribution cachée de bénéfices de l'ordre de ... €.

L'Etat conclut à partir de ces développements que la société ... n'aurait pas eu de comptabilité sincère et que des distributions cachées de bénéfices, constitutives en droit pénal d'abus de biens sociaux, auraient été à maintes reprises réitérées, de sorte que le directeur aurait fait une exacte application des dispositions légales en cause et que le rapport du service de révision serait suffisamment précis pour avoir mis à découvert ces opérations. L'Etat conclut partant à la réformation totale du jugement entrepris.

L'intimé précise que Maître ... aurait été mandaté non pas par la société ... GmbH & Co KG, mais par les associés de la société ... GmbH, qui auraient en même temps été les associés de la première société, de s'occuper de la vente de leurs parts. Il indique encore qu'il ne pourrait pas retracer avec précision les intentions de Maître ... de l'époque, mais que selon le fisc allemand, il semblerait avoir voulu soustraire la majeure partie de sa propre recette de l'emprise du fisc allemand en utilisant la société ... et que les co-contractants allemands auraient eux-mêmes fait l'objet d'une investigation pour fraude fiscale au motif que le montant des honoraires mis en compte pour le service aurait été exorbitant et que le paiement à la société ... ne se serait pas justifié faute de prestation de la part de la société En outre, Maître ... aurait été imposé personnellement sur le revenu que l'administration luxembourgeoise estimerait pouvoir imposer dans le chef de la société L'intimé relate

encore un jugement du *Amtsgericht Ribnitz-Damgarten* du 6 novembre 2010 dont il se dégagerait que les associés de la société ... GmbH & Co KG auraient mis en avant la commission à la société ... comme charge diminuant leurs plus-values de cessions de leurs participations, mais que tous les éléments en cause devant cette juridiction imposeraient la conclusion du défaut d'une réalité de prestations de la part de la société ... et du caractère fictif de ces facturations. L'intimé ajoute que la société ... n'aurait eu des informations sur le traitement à donner au montant reçu qu'à travers le contrat formalisé en 2011 qui n'aurait été en réalité rien d'autre qu'une cession de créance par Maître ... avec obligation pour ... d'assumer un risque non autrement défini. Ainsi, un premier contrat du 25 novembre 2008 aurait visé une « *Vergütung des Gesamtauftrags* » sans préciser si le « *Gesamtauftrag* » concernait la seule évaluation de la société ... GmbH & Co KG ou également une intervention comme courtier lors de la vente, mais n'aurait en réalité concerné que l'évaluation de l'entreprise que la société ... aurait dû faire pour des honoraires extraordinairement élevés de ... €. Ce serait un fait que ce contrat de 2008 n'aurait pas été exécuté par la société ... et que Maître ... aurait effectué toutes les prestations, comme les autorités fiscales l'auraient par ailleurs retenu. Dans ces conditions, la société ... n'aurait disposé en l'année 2009 d'aucune précision quant à la répartition des honoraires entre les prestataires réels ou supposés et que sa part aurait ainsi pu osciller entre presque rien et un montant énorme sans explication économique, la seule prise en charge du risque ne justifiant pas un montant de cet ordre de grandeur.

L'intimé reproche ainsi à l'Etat d'avoir mentionné les avantages directs ou indirects que la société était supposée avoir donné à un associé ou sociétaire, mais sans se poser la question, s'il était normal qu'une société reçoive avec effet rétroactif un « *mandat* » pour s'occuper d'une prospection, qui, d'après l'Etat, aurait dû être faite dans le futur, mais qui était déjà faite à l'époque par celui qui avait cédé la créance y afférente, raison pour laquelle le liquidateur aurait soulevé que la question de la validité-même de la cession pouvait se poser. L'intimé soulève dans ce cadre la question de la contrepartie de la société ... dans le cadre de la relation contractuelle avec Maître ... en soulignant qu'une exécution de sa part du contrat aurait dû consister dans une prestation de services, mais qu'elle n'aurait en fait presté aucun service par le biais d'une personne ayant agi en son nom, l'intégralité du travail ayant été accompli par Maître ... personnellement. Ainsi, contrairement à l'analyse étatique aboutissant à admettre que celui qui émet la facture, la société ..., aurait droit à tout le prix, tandis que celui qui a effectué le travail y relatif, à savoir Maître ..., n'aurait droit à rien, il faudrait conclure que l'opération s'analyserait en fait en une cession, par Maître ..., de sa créance ayant eu pour cause ses services personnels sans autre contrepartie. La position étatique serait ainsi contradictoire puisqu'elle admettrait la naissance d'un droit à une rémunération sans l'exécution d'une prestation afférente et sans questionner l'existence de charges voire d'obligations financières à l'égard du prestataire réel en contrepartie de l'obtention du droit à la rémunération.

Une répartition entre les intéressés n'aurait ainsi eu lieu qu'à travers le contrat modificatif du 8 avril 2011, selon lequel le montant de ... € serait la rémunération nette de la société ... pour des services que Maître ... aurait été censé avoir rendu pour compte de cette dernière en rapport avec la vente des parts de la société ... GmbH & Co KG. Le liquidateur et le bureau comptable de la société ... n'auraient partant pas disposé durant l'année 2009 des éléments nécessaires pour faire une allocation de ce montant reçu en septembre 2009 et ne l'auraient logiquement pas comptabilisé comme une recette, d'autant plus que le 29 octobre 2009, Maître ... aurait demandé de garder ce montant sur le compte courant de la société La convention du 8 avril 2011 ne pourrait pas affecter cette analyse qui aurait dû être effectuée à la fin de l'exercice 2009. L'intimé souligne que contrairement à l'administration fiscale luxembourgeoise qui admettrait l'existence d'une recette dans le chef

de la société ... à hauteur de ... euros, alors même que seulement ... euros auraient été perçus, l'administration fiscale allemande aurait considéré que ladite société n'aurait presté aucun service et que le montant total était à imputer à Maître ..., qui aurait effectué les prestations afférentes, et à imposer dans son chef. D'après l'intimé, l'Etat n'expliquerait pas pourquoi dans cette perspective il considérerait que les montants retenus par Maîtres ... et ... ne seraient pas déductibles de la recette à admettre en l'année 2009, alors même que s'il y a avait eu une recette, il aurait fallu provisionner les dépenses afférentes. En outre, lorsque la recette aurait été comptabilisée comme telle au titre de l'exercice 2011, le liquidateur aurait fait des démarches pour obtenir un remboursement partiel de la part de Maître ... pour payer l'impôt luxembourgeois sur le bénéfice à déclarer pour 2011, mais qu'au vu des difficultés financières de ce dernier, notamment en raison de l'imposition en Allemagne pour la totalité du montant, le montant réclamé n'aurait pas pu être encaissé.

A partir de ces développements, l'intimé conclut que le montant reçu en 2009 n'aurait pas pu être considéré comme une recette, que la comptabilisation du montant comme crédit à la société ... au moment de l'allocation serait plus justifiée qu'une comptabilisation rétroactive sur base d'un contrat signé en 2011 et que, de toute façon, une recette n'aurait pu s'élever au montant fixé par l'administration. En outre, la demande de l'Etat constituerait une deuxième imposition d'une même recette pour laquelle Maître ... aurait été imposé en Allemagne et que l'administration luxembourgeoise réclamerait en plus une retenue à la source sur un montant, qui, selon le fisc allemand, aurait dû lui revenir dans sa totalité sans paiement quelconque à la société

L'intimée soulève alors la question de la validité d'une double imposition d'une même recette en raison de son imputation fiscale dans le chef de deux personnes différentes, à savoir dans le chef de Maître ... en Allemagne et dans celui de la société ... au Luxembourg, alors même que l'imposition en Allemagne serait justifiée par l'exercice personnel de l'activité à la base de cette recette en Allemagne et qu'il serait difficile de soutenir que la rémunération devrait revenir entièrement à la société ... sans une obligation de restitution ou de continuation au prestataire réel des services et malgré le fait qu'aucune activité économique n'aurait été exercée au Luxembourg. L'intimé estime qu'au lieu de s'obstiner dans sa démarche, l'administration luxembourgeoise aurait dû entamer la procédure de concertation prévue par la convention préventive de double imposition avec l'Allemagne.

En ce qui concerne la question de la dépréciation de la créance de la société ... contre Maître ... et la renonciation à son recouvrement, l'intimé reproche à l'Etat de ne jamais avoir répondu au moyen relatif à la justification de la dépréciation de la créance contre Maître ... et la renonciation à ces créances en 2011 et de se cacher derrière le rapport du service de révision. Il rappelle que la procédure pour évasion fiscale aurait été intentée par les autorités judiciaires allemandes contre Maître ... en 2010, qu'au moment de demander au liquidateur de comptabiliser cette réduction de valeur en raison de l'existence de problèmes financiers de Maître ..., Maître ... aurait su que ce dernier était ou allait prévisiblement être imposé au titre du revenu et du chiffre d'affaires relatif au dossier ... et ne serait alors pas à même de rembourser la dette au vu des nécessités de liquidités pour payer ces impôts et qu'en conséquence, l'appréciation du risque communiquée par Maître ... aurait été correcte et l'affirmation de l'Etat que les risques n'auraient pas été connus en 2010 infondée. Elle conteste la position de l'administration de n'admettre une provision qu'au titre de l'exercice 2011 et non pas déjà en 2010 et de qualifier la renonciation à la créance contre Maître ... comme distribution cachée. Rappelant que la créance alléguée n'aurait eu aucune cause - en ce qu'elle serait provenue de l'activité de celui auquel le « prêt » avait été fait et que ce « prêt » ne serait rien d'autre qu'une restitution du montant reçu par la société ... en raison de

l'affaire ... - et n'aurait pas été reconnue comme valable par l'administration fiscale allemande, l'intimée estime que lorsque la quittance a été signée en décembre 2011, le montant de ... € payé par Maître ... serait à considérer comme un apport à la société ... plutôt qu'un remboursement de prêt et qu'eu égard aux obligations de garantie, la quittance donnée à Maître ... devrait également être considérée comme un arrangement transactionnel. La renonciation, par la société ..., à la créance contre Maître ... serait ainsi justifiée à la fois par l'incapacité de ce dernier de restituer le montant reçu au vu de ses obligations fiscales, la réticence de s'engager dans une procédure contre Maître ... qui aurait créé de nouveaux risques sans grandes chances de succès et le risque d'une double imposition du même revenu au Luxembourg dans le chef de la société ... et en Allemagne dans le chef de Maître ... suite au refus de l'administration allemande de reconnaître la validité des conventions du 25 novembre 2008.

L'intimé relève qu'en admettant qu'il y aurait eu distribution cachée à Maître ..., l'administration partirait de l'hypothèse que la distribution serait égale au nominal de la créance, mais qu'elle admettrait elle-même que la créance était à déprécier. Or, le fait que des détails sur les revenus de Maître ... pendant les diverses périodes contenus dans le jugement précité du *Amtsgericht Ribnitz-Damgarten* et établissant son incapacité de lui payer un montant de ... € auraient ainsi été à la disposition de l'administration, démontrerait encore le défaut d'objectivité qui se refléterait tant dans l'imposition que dans la décision directoriale, sans que cet aspect du dossier ait été examiné sous cet angle suite à la réclamation, de sorte que cette décision contreviendrait également sur ce point au prescrit du § 243 AO.

Quant à l'application en l'espèce de l'article 164 (3) LIR, l'intimé soutient que Maître ... n'aurait pas la qualité d'associé, de sociétaire ou d'intéressé et que l'affirmation que Maître ... se serait enrichi au détriment de la société ... deviendrait grotesque, puisque ce serait la société ... qui se serait enrichie au détriment de Maître ..., ce qui aurait justement été reproché à ce dernier par le fisc allemand. Il reproche à l'Etat que l'administration n'aurait demandé aucune pièce au liquidateur pour procéder à un examen au fond de l'affaire, que le directeur et le délégué du gouvernement ne procéderaient à aucune analyse des arguments invoqués par le liquidateur, qu'ils ignoreraient délibérément les explications nouvelles de ce dernier et se cacheraient derrière la décision directoriale et *in fine* le rapport du réviseur, dont les conclusions seraient considérées comme acquises. Il argue dans ce cadre que les demandes de l'administration d'obtenir de sa part d'autres preuves sur l'imposition de Maître ... ne pourraient pas lui être raisonnablement imposées, au motif qu'il ne recevrait pas de réponses de Maître ... et ne pourrait pas, en raison d'une injonction du procureur de Rostock, contacter Maître ..., tandis que l'administration pourrait obtenir ces preuves sans problèmes par une simple demande à leurs collègues allemands.

L'intimé précise que les versements effectués par lui dans le cadre du contrat de crédit de mai 2010, décrit par le délégué du gouvernement comme une convention dont le but était de fixer le taux d'intérêt sur les avances faites ultérieurement, ne seraient pas difficiles à réconcilier, puisqu'une partie des montants aurait été payée directement à Maître ... et un autre montant aurait été payé à Monsieur Bruno ..., qui aurait eu une créance de dommages-intérêts contre Maître ... à la suite d'un litige ayant pris fin par une transaction par laquelle ce dernier aurait été obligé de faire ces paiements, de manière que ce dernier paiement aurait été effectué pour compte de Maître

Par rapport aux autres points des redressements opérés par le bureau d'imposition, l'intimé précise que les cessions litigieuses se situeraient pratiquement au moment où la société ... devait être mise en liquidation, de manière qu'il serait faux d'affirmer qu'elles correspondraient au but dans lequel elle aurait été créée.

Quant à la vente des parts sociales de la société ... GmbH, l'intimé rappelle que cette société aurait enregistré à la fin de l'exercice 2011 des pertes de ... €, que la correspondance existante ferait état d'obligations de la société ... de mettre à disposition des crédits pour les activités de la société ... GmbH et que la cession des parts aurait été effectuée dans le contexte d'une renonciation à tout appel de fonds de la part de la société ... GmbH. Alors qu'il serait difficile d'affirmer que cette société aurait effectivement valu quoique ce soit en décembre 2011 sur base d'une méthode d'évaluation usuelle, la décision directoriale se bornerait à reprendre les critiques du rapport du réviseur et considérerait que le liquidateur serait demeuré en défaut de produire des pièces justificatives, le tout sans avoir pris connaissance de la correspondance susmentionnée et sans avoir jamais demandé la production de pièces complémentaires lors de la procédure de réclamation, le tout alors même que le directeur saisi d'une réclamation aurait l'obligation de procéder à un réexamen global de la situation du contribuable et qu'il devrait demander les documents supplémentaires dont il estime avoir besoin.

Relativement aux créances de la société ... sur la société ... GmbH, l'intimé explique qu'un premier prêt avait été accordé à cette société dans le cadre d'une opération portant sur le bateau « ... » pour un montant de ... € avec une clause de partage des bénéfices au cas où le prix de vente pouvant être obtenu serait supérieur à ... €, l'opération s'analysant ainsi en une association en participation. Cette opération aurait été remplacée ultérieurement par une nouvelle opération portant sur le navire « ... » et dans le cadre de laquelle le montant des prêts à cette société aurait été augmenté par deux paiements subséquents à ... € à la date du 5 octobre 2010, une participation au bénéfice de vente ayant pareillement été convenue pour le cas où le bateau serait vendu par ladite société pour un prix supérieur à ... €. Dans le cadre des deux opérations, la société ... aurait reçu une hypothèque sur le bateau et les droits des parties auraient été complétés par des options d'achat et de vente. Ainsi, la société ... se serait obligée à acquérir le bateau sur demande de la société ... GmbH dans le cas où le contrat de financement devait être dénoncé selon les conditions y prévues. Or, comme cette société n'aurait pas été en mesure de vendre l'un des deux bateaux, qu'avec le temps, les frais se seraient accumulés et qu'en automne 2014 un bateau aurait brûlé avec le hangar qui l'abritait, la valorisation faite lors de la cession de la créance n'aurait donc nullement été déraisonnable. L'intimé rencontre la critique étatique qu'aucun intérêt ne fut ni calculé ni facturé pour ce prêt en exposant que dans une association en participation le bailleur de fonds participe au bénéfice et n'a dans beaucoup de cas aucune autre rémunération pour le capital investi et que, conformément à cette logique, le contrat préciserait que la rémunération devait consister dans le partage du bénéfice éventuel et que le prêt ne porterait pas intérêt. Quant à la situation patrimoniale de la société ... GmbH, l'intimé souligne que le dossier de cette société auprès du registre de commerce de Lübeck ferait apparaître en 2010 une perte de plus de ... € et un capital négatif et que, nonobstant le bénéfice de ... € réalisé en l'année 2011, le report des pertes serait toujours supérieur au montant du capital et des réserves, de manière que l'on ne saurait affirmer que les créances contre cette société auraient eu une valeur quelconque. En outre, l'intimé réfute la critique du réviseur d'une absence de documents établissant une perte de valeur d'un des deux bateaux et de l'existence d'une garantie personnelle de la société ... GmbH en faisant valoir qu'il n'y aurait justement pas de garantie personnelle dans la mesure où, en cas de demande de remboursement du prêt de sa part, la société ... GmbH aurait pu exercer son option de vente du bateau et effectuer ainsi le remboursement par voie de compensation, ce qui aurait laissé la société ... avec un bateau à entretenir et à vendre, qu'il n'existerait pas de statistiques sur les prix de vente de tels bateaux et que le fait même que le bateau en cause n'aurait pas pu être vendu ni jusqu'en 2011, ni ultérieurement montrerait déjà que le projet de revente n'aurait pas été évident.

Il critique que la décision directoriale se bornerait à reprendre les arguments du réviseur sans toutefois analyser les explications du liquidateur, sans répondre aux interrogations soulevées par le liquidateur relativement aux pertes et bénéfices de cette société et sans avoir demandé la production des pièces invoquées par ce dernier. D'après l'intimé, un réexamen complet au fond aurait nécessairement dû aboutir au traitement de cette problématique par le directeur et l'affirmation dans ces conditions que le montant de la créance irrécouvrable serait égal au montant d'une distribution cachée ferait fi de tout raisonnement économique.

Par rapport à la créance de la société ... contre la société ... GmbH, l'intimé souligne pareillement que le dossier de cette société auprès du registre de commerce montrerait qu'elle avait comme capital et réserves la somme de ... € en 2011 et qu'elle avait un report de pertes important de ... EUR en 2010. Cette société aurait donc été faiblement capitalisée et une valorisation de la créance à son nominal aurait été dans ces conditions difficilement justifiable. Ici encore, l'intimé reprend son reproche à l'égard du directeur d'un défaut d'un réexamen objectif et complet du cas d'imposition par rapport aux arguments et explications du liquidateur et sans demander des justificatifs complémentaires.

Il convient de prime abord de constater que le tribunal a annulé la décision directoriale déférée en reprochant au directeur le non-respect du § 243 AO, lui imposant de procéder d'office à un réexamen intégral de la situation du contribuable et à l'établissement de l'impôt en lieu et place du bureau d'imposition, dans la mesure où il n'aurait pas pris position par rapport au moyen subsidiaire invoqué par le liquidateur à l'appui de la réclamation et tenant à l'incidence éventuelle de paiements à effectuer ou effectués au bénéfice de Maître ... en relation avec l'émission, par la société ..., de factures en septembre 2009 en relation avec la reprise du contrat que Maître ... avait conclu avec les associés de la société ... GmbH. En soulignant que si les prestations facturées par la société ... ont été réalisées par Maître ..., comme affirmé dans la réclamation, la question de la rémunération de celui-ci, et partant celle de la prise en compte de frais éventuels en relation avec la facture émise par la société ..., se poserait nécessairement et que ni le directeur, ni le délégué du gouvernement en instance contentieuse n'auraient examiné cette problématique, le tribunal considéra que le directeur ne s'était pas conformé aux prescriptions du § 243 AO, de sorte que sa décision devait encourir, dans le cadre du recours en réformation introduit, l'annulation pour violation de la loi.

Le § 243 (1) AO dispose que « (1) Soweit die Rechtsmittelbehörden zur Nachprüfung tatsächlicher Verhältnisse berufen sind, haben Sie den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln ».

Il est vrai que saisi d'une réclamation par le contribuable, le directeur fait acte d'administrateur et dispose du pouvoir fiscal d'imposition, de manière qu'il y a « changement des organes appelés à administrer, mais non pas changement de la nature de leurs fonctions respectives » (Alain Steichen : *Manuel de droit fiscal*, tome 1, 2000, p. 767), et qu'il a l'obligation d'établir l'impôt en lieu et place du bureau d'imposition. Ainsi, d'un côté, le directeur dispose de la plénitude des pouvoirs alloués au bureau d'imposition et ne se trouve pas lié par les conclusions des parties. D'un autre côté, le directeur doit instruire à charge et à décharge du contribuable et il est tenu de prendre en compte tous les faits et circonstances susceptibles de modifier la cote d'impôt, de sorte qu'il doit tenir compte de toutes les demandes et de tous les moyens nouveaux susceptibles d'être produits en cours d'instance (cf. Cour adm. 10 novembre 2015, n° 35818C, Pas. adm. 2017, V° Impôts, n° 843).

D'un autre côté, la Cour a déjà conclu 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 et 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 (Cour adm. 5 juillet 2016, n° 36888C du rôle, Pas. adm. 2017, V° Impôts, n° 853).

Il s'ensuit que le fait que le directeur a omis de répondre exhaustivement à un moyen soulevé dans le cadre d'une réclamation n'entraîne pas *ipso facto* l'irrégularité de sa décision d'un point de vue formel, mais est tout au plus susceptible d'avoir des incidences sur le bien-fondé de la décision.

Il s'y ajoute qu'en confirmant l'ajout d'une recette pour prestations de services au titre de l'exercice 2009 et en confirmant l'existence des distributions cachées contestées pour les années 2010 et 2011, le directeur a implicitement mais nécessairement rejeté les arguments mis en avant par le liquidateur pour contester les conclusions afférentes du réviseur prises par le bureau d'imposition à la base des impositions contestées.

C'est partant à tort que le tribunal a annulé la décision directoriale déférée sur base d'un prétendu non-respect du § 243 AO.

Cependant, étant donné qu'en ayant statué sur la légalité externe de la décision directoriale litigieuse, le tribunal a déjà statué sur le fond du litige lui soumis et au vu de l'effet dévolutif de l'appel, il n'y a pas lieu, dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, de renvoyer l'affaire devant le tribunal, mais de statuer sur le bien-fondé de l'appel.

Les redressements opérés par le bureau d'imposition et confirmés par le directeur sont fondés sur le régime des distributions cachées de bénéfices tel que prévu par l'article 164 (3) LIR qui dispose que « *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* ».

Le terme « *notamment* » utilisé par la seconde phrase de l'article 164 (3) LIR indique, confirmé par les travaux parlementaires, que, conformément à un choix délibéré du législateur, cette formulation est générale afin de permettre « *à l'administration et aux instances de recours de prendre leur décision dans chaque cas d'espèce* » et ce au vu de la difficulté de prévoir une énumération exhaustive (projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. 571⁴, ad art. 239, p. 3).

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

défaut d'accroissement de l'actif (« *verhinderte Vermögensmehrung* »). La notion de distribution cachée de bénéfices ne tend ainsi pas à réintégrer dans les comptes sociaux une opération déterminée et le revenu correspondant, mais tend, d'abord, à requalifier l'opération et, ensuite, à annihiler la réduction induite du revenu imposable causée par cette opération de distribution. Dans la mesure où l'admission de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices ne tend dès lors pas à rajouter un élément particulier de revenu, mais à éliminer les effets fiscaux d'une opération de distribution de revenus, le montant retenu du chef de la distribution cachée ne peut pas être qualifié de revenu réalisé par le contribuable, mais s'analyse en une opération de correction de bénéfice hors-bilan.

Les distributions cachées de bénéfices visées par l'article 164 (3) LIR, précité, existent dès lors si un associé, sociétaire 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, sociétaire ou intéressé n'aurait pas pu obtenir en l'absence de ce lien. La situation concernée est celle où un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers.

La qualification d'une opération comme distribution cachée est ainsi soumise notamment à la condition de l'existence d'une relation d'associé ou de sociétaire (« *Gesellschafterverhältnis* ») qui est la cause de l'avantage sans contrepartie effective qui a été alloué par la société.

Il convient également de rappeler qu'aux termes de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, « *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* ».

Il résulte d'une lecture combinée des dispositions dudit article 59 et de l'article 164 (3) LIR que 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 qu'il 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 de diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées.

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

Etant donné que Maître ... n'a à aucun moment détenu des parts de capital, des parts bénéficiaires ou d'autres participations dans le capital de la société ..., il n'est pas à qualifier d'associé ou de sociétaire de cette société au sens de l'article 164 (3) LIR, cette qualité revenant néanmoins à Maître ..., ayant été associé de ladite société de 2008 à 2011.

Il reste partant à vérifier si Maître ... est susceptible d'être qualifié d'intéressé au sens de ladite disposition. A cet égard, le directeur a relevé à juste titre qu'il a entretenu des

relations commerciales avec la société ... depuis l'année de sa création en 2008, qu'il a déjà bénéficié au mois de septembre 2009 d'une somme d'argent de ... € de la part de la société ..., i.e. plus de 7 mois avant la signature du contrat de prêt du 4 mai 2010, et qu'il a exercé son activité professionnelle d'avocat dans le cabinet « Dr. ... » dont Maître ... était également un associé. Ces liens unissant Maître ... à la société ... étaient suffisamment étroits pour que le premier nommé puisse être qualifié d'intéressé par rapport à la société ... au sens de l'article 164 (3) LIR.

Concernant l'existence d'un faisceau d'indices d'avantages accordés en raison de la relation sociétaire, il convient de constater que, globalement considérées, les opérations en cause étaient de nature à permettre de conclure que Maître ... a certes juridiquement et en apparence cédé son droit à la rémunération pour ses services de conseil et de prospection en faveur de la ... GmbH & Co KG à la société ..., mais qu'il a pu mettre en avant, sur base de ses contrats antérieurs avec la société ..., au moment du paiement sur son compte du montant de ... €, l'absence d'un droit personnel y relativement - lequel aurait entraîné l'imputation fiscale d'un revenu imposable - pour le transférer vers la société ..., à laquelle il a été demandé le 29 octobre 2009 par Maître ... de garder ce montant sur son compte courant. Celle-ci, de son côté, n'a pas enregistré la recette afférente en tant que produit d'exploitation rentrant dans son bénéfice imposable au titre de l'exercice 2009, mais comme un crédit lui accordé à hauteur de ... € par Maître ..., et a retourné le solde de ... € à ce dernier. D'un autre côté, la société ... a conclu avec Maître ... le 4 mai 2010 un contrat de prêt pour un montant non déterminé sur base duquel la société ... a payé un total de ... €, dont ... € à Monsieur ... en exécution d'un règlement transactionnel d'un litige et le solde de ... € directement à Maître ..., ce qui lui a permis de bénéficier de liquidités à hauteur de ... € sans que celles-ci ne prennent la forme apparente de revenus imposables. Suite à la convention du 8 avril 2011, la société ... a extourné le crédit comptabilisé en l'année 2009 et comptabilisé le produit d'exploitation en vertu de factures redressées émises le 20 septembre 2011 avec déduction du solde de ... € déjà retenu par Maître ... en septembre 2009 et formalisé comme commission en faveur de ce dernier par deux factures par lui émises les 27 septembre et 7 novembre 2011. Lorsque, suite au changement de l'actionnaire de la société ..., celle-ci a demandé le remboursement du prêt de ... € à Maître ..., à la fois Maître ... et Maître ... ont apparemment indiqué à l'administrateur de la société ... qu'un remboursement intégral dans un temps rapproché ne serait pas envisageable au vu des difficultés financières de Maître ... en raison de redressements fiscaux en Allemagne. A travers la « *Generalquittung* » signée en décembre 2011, la société ... a reçu un paiement de ... € et accordé en conséquence en contrepartie à Maître ... une remise de dette à hauteur du solde de sa créance de ... €, opération qui a encore mis ce dernier en mesure d'obtenir des recettes de quelques ... € sous une forme apparente non imposable.

Il convient de conclure à partir de ce bref résumé des opérations qu'elles étaient dans leur ensemble de nature à permettre surtout à Maître ... de percevoir par le biais de la société ... des revenus sous des formes cachant leur nature de revenus professionnels imposables. A cette fin, la société ... s'est certes fait attribuer le droit à la rémunération pour les prestations de conseil, d'évaluation et de prospection exécutées par Maître ... mais lui a réalloué la majeure partie du montant perçu sous forme de crédit et a renoncé à la récupération d'une partie substantielle de ce crédit.

Ces éléments factuels dégagés par le réviseur dans le cadre de son contrôle sur place et permettant d'effectuer cette analyse doivent être considérés comme un faisceau suffisant d'indices de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices en faveur de Maître ... en tant qu'intéressé. En effet, un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accepté de se faire transférer le droit à la rémunération pour des prestations d'un tiers et, de plus, déjà exécutées

en partie tout en prenant à sa charge la responsabilité afférente et d'attendre presque deux ans jusqu'à la ventilation définitive du montant total entre la part lui restant définitivement acquise et celle revenant au prestataire réel, tout comme il n'aurait pas accepté aussi rapidement de renoncer au recouvrement d'une créance de quelques ... € à l'égard d'un tiers.

Si l'intimé soulève certes la question de l'incidence d'une invalidité éventuelle des contrats conclus en l'année 2008, cette argumentation n'est pas de nature à invalider l'existence de distributions cachées en ce que ce concept s'attache aux opérations réellement exécutées et non pas à des questions de validité formelle.

En outre, la question d'une éventuelle nécessité de tenir compte d'une obligation de paiement à l'égard de Maître ... au moment de l'émission des factures du 1^{er} septembre 2009 suite aux conventions de novembre 2008 et mars 2009 afin d'inscrire dans les comptes une charge au moins partielle en contrepartie des montants de créances en vertu desdites factures n'est pas non plus de nature à infirmer l'existence de distributions cachées en l'espèce et les redressements opérés à travers le rapport de révision. Il convient en effet de constater en premier lieu que l'ajout du montant de ... € en tant que créance pour prestations de services au titre de l'exercice 2009 est contrebalancée par une réduction du résultat imposable de l'exercice 2011 du même montant. Ce redressement s'analyse ainsi essentiellement en une réallocation d'un produit à l'exercice auquel il doit être imputé conformément aux principes comptables et fiscaux, étant donné que l'émission de factures constatant une créance à l'égard de tiers doit impliquer, comme le directeur l'a relevé à bon droit, comptablement l'inscription du produit et de la créance afférents dans les comptes et que ces comptes doivent être mis, au vœu des articles 18 et 40 LIR, à la base de la détermination du bénéfice imposable. Il est vrai que dans le cadre de cette comptabilisation conforme aux principes comptables, dont le principe de prudence, la question de l'import de la nécessaire contrepartie consistant en la part de revenu devant revenir à Maître ... aurait normalement dû être rencontrée. Cependant, dans la mesure où les redressements litigieux s'insèrent non pas dans le cadre de l'examen de la validité d'une opération déterminée par rapport aux principes comptables et fiscaux, mais dans celui du régime des distributions cachées, qui ne tend pas à réintégrer dans les comptes sociaux une opération déterminée, mais tend, d'abord, à requalifier l'opération et, ensuite, à annihiler la réduction induite du revenu imposable causée par cette opération de distribution, le directeur a valablement pu prendre en compte cette comptabilisation telle quelle comme l'un des éléments d'un ensemble d'opérations ayant donné lieu à une distribution cachée de bénéfices et procéder aux seuls redressements de bénéfices hors-bilan découlant du résultat global des opérations.

Quant à l'argument de l'intimé que la dépréciation de la créance de la société ... contre Maître ... se trouverait justifiée par des motifs valables qui excluraient la qualification de distribution cachée de bénéfices, le constat s'impose que la société ... a, d'après les éléments en cause, décidé de renoncer à la récupération du montant de quelques ... € auprès de Maître ... sur base des seules informations découlant d'une affirmation d'incapacité de remboursement de ce dernier et d'une situation de revenus décrite dans un jugement allemand pour conclure apparemment directement que Maître ... aurait eu à ce moment des difficultés financières qui l'auraient empêché de rembourser le montant intégral encore dû à la société ... et qu'aucun élément du dossier n'indique que celle-ci aurait tenté de trouver un arrangement amiable en vue d'un remboursement échelonné ou d'un retardement d'un remboursement, voire entamé la voie d'un recouvrement forcé. Or, il ne peut pas être admis qu'un gestionnaire normalement prudent et avisé d'une entreprise commerciale renoncerait aussi rapidement, à savoir sur base des seuls éléments prévisés, et sans entreprendre des démarches concrètes à l'égard de son débiteur à une créance d'un tel montant, de manière que la conclusion s'impose que cette renonciation et la comptabilisation de la dépréciation

afférente de la créance trouvent leur cause essentielle dans la relation d'associé et les relations commerciales et d'intérêts communs ayant existé entre la société ... et Maître ... et Cette conclusion ne se trouve pas éternuée par l'argumentation de l'intimé que le montant de ... € payé par Maître ... devrait être considéré comme un apport à la société ... plutôt que comme un remboursement de prêt et qu'eu égard aux obligations de garantie, la quittance donnée à Maître ... devrait également être considérée comme un arrangement transactionnel. En effet, un apport caché en numéraire ou en nature à une société de capitaux en dehors de toute modification du capital social souscrit et libéré doit être effectué par un actionnaire existant, qualité qui ne se trouve point vérifiée dans le chef de Maître ... qui était certes un intéressé mais pas un actionnaire à l'égard de la société De même, un éventuel caractère transactionnel ne changerait rien à la question de savoir si la société ... a valablement pu renoncer à une créance à l'égard d'un intéressé au sens de l'article 164 (3) LIR dans les circonstances prédécrites.

Le moyen de l'intimé tiré de la question de la validité d'une double imposition d'une même recette en raison de son imputation fiscale dans le chef de deux personnes différentes, à savoir dans le chef de Maître ... en Allemagne et dans celui de l'intimé au Luxembourg, ne permet pas non plus d'invalider les redressements opérés en l'espèce. En effet, il s'agit d'une double imposition économique du même revenu dans le chef de deux personnes différentes résidentes de deux Etats différents, laquelle ne se heurte en principe pas à une convention préventive de double imposition, sauf dans l'hypothèse d'une disposition expresse non invoquée par l'intimé qui tiendrait en échec l'application valable du droit interne, et elle peut seulement donner lieu à une demande de la part du contribuable concerné d'appliquer la procédure amiable prévue dans une telle convention.

En ce qui concerne la vente des parts sociales de la société ... GmbH aux prix respectifs d'un euro à Monsieur ... et à Maître ..., l'argument de l'intimé relatif à la situation patrimoniale de cette société ne saurait emporter la conviction, étant donné que le bilan au 31 décembre 2011 renseignait encore un actif circulant de ... €, dont ... € d'avoirs financiers, lequel était seulement contrebalancé par des provisions à hauteur de ... € et des dettes à hauteur de ... €.

Relativement aux créances de la société ... sur la société ... GmbH, il convient pareillement de relever que le bilan de cette société au 31 décembre 2011 indiquait l'existence de reports de pertes de ... € et des dettes et provisions à hauteur ... €, lesquels furent néanmoins contrebalancés par un actif circulant de ... €. En outre, indépendamment de la qualification de l'opération comme crédit ou comme association en participation, il n'en reste pas moins que le facteur-clé pour la comptabilisation d'une dévaluation de la créance y relative réside dans une réduction de la valeur du bateau ayant fait l'objet de l'opération. Or, l'intimé n'a pas satisfait à la charge de la preuve lui incombant dans le cadre du régime des distributions cachées en ce qui concerne la réalité d'une diminution de la valeur du bateau en cause au moment de la comptabilisation de la perte de valeur. En effet, même sans aller jusqu'à exiger l'établissement d'un document spécifique afin de prouver une perte de valeur du bateau concerné lors de la comptabilisation de la perte de valeur de la créance, la Cour rejoint le directeur dans sa conclusion que l'intimé aurait dû présenter des éléments plus concrets concernant les caractéristiques du bateau, sa situation dans le marché correspondant et l'évolution des prix de vente de bateaux similaires même en l'absence de statistiques officielles à cet égard.

Quant à la renonciation par la société ... au paiement de sa créance contre la société ... GmbH, l'intimé met certes en avant le caractère faiblement capitalisé de cette société. D'un autre côté, ladite société avait à la fin de l'exercice 2011 un actif de ... € face à des

provisions et dettes à l'égard de tiers à hauteur de ... €, abstraction même faite de ce qu'une partie du capital n'avait pas encore été libérée. Ainsi, en l'absence d'autres éléments particuliers, la situation de cette société ne peut pas être considérée comme si mauvaise qu'elle aurait justifié *per se* une renonciation à une créance d'un import de ... €. Il s'y ajoute, comme le directeur l'a souligné à bon droit, que Maître ... et Monsieur ... étaient les associés de cette société au moment de la renonciation incriminée, ce fait constituant un autre indice de l'existence d'une distribution cachée.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que les moyens de l'intimé ne sont pas de nature à infirmer la validité du faisceau d'indices dégagé par le réviseur, le bureau d'imposition et le directeur à l'égard de l'ensemble des opérations incriminées et permettant de conclure qu'elles s'analysent en des distributions cachées de bénéfices, de manière que la validité des redressements proposés par le réviseur et entérinés par le bureau d'imposition n'a pas été utilement éternée par l'intimé.

Il s'ensuit que l'appel étatique est justifié et que le jugement entrepris encourt la réformation en ce sens que le recours de l'intimé est à rejeter comme étant non fondé.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 2 mars 2017 en la forme,

au fond, le déclare justifié,

partant, par réformation du jugement entrepris du 25 janvier 2017, dit que le recours en réformation dirigé par l'intimé contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 29 octobre 2015 (n° C 21052 du rôle) est à rejeter comme étant non fondé,

condamne l'intimé aux dépens des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par:

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 14 décembre 2017 au local ordinaire des audiences de la Cour par le premier conseiller, en présence du greffier assumé de la Cour Samuel WICKENS.

s. WICKENS

s. SCHROEDER

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 14.12.2017

le greffier de la Cour administrative