

## COUR ADMINISTRATIVE

**Numéro du rôle : 39536C**

Inscrit le 8 mai 2017

---

### **Audience publique du 29 mars 2018**

**Appel formé par**

**M. ...et Mme ..., ...,**

**contre**

**un jugement du tribunal administratif du 28 mars 2017 (n° 37861 du rôle)**

**dans un litige les opposant à**

**une décision du directeur de l'administration des Contributions directes**

**en matière d'impôt sur le revenu**

---

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 39536C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 8 mai 2017 par Maître Maximilien LEHNEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ...et de son épouse, Madame ..., demeurant ensemble à L-..., dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 28 mars 2017 (n° 37861 du rôle), par lequel ledit tribunal les a déboutés de leur recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 29 janvier 2016 (n<sup>os</sup> C 19312 et C 19313 du rôle) ayant rejeté comme non fondées leurs réclamations dirigées contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 2009, 2010 et 2011 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 31 mai 2017 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 30 juin 2017 par Maître Maximilien LEHNEN pour compte des époux ...et ... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 28 septembre 2017 ;

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

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Maximilien LEHNEN et Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 12 octobre 2017.

-----

A défaut de déclarations d'impôt déposées pour les années 2009 à 2011, le bureau d'imposition Luxembourg 2 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « *bureau d'imposition* », émit à l'égard de Monsieur ...et de son épouse, Madame ..., ci-après désignés par les « *époux ...* », le 20 novembre 2013 les bulletins de l'impôt sur le revenu relatifs aux années 2009 à 2011 ayant fixé leurs revenus imposables par la voie de taxations d'office.

Les époux ...introduisirent, par trois courriers du 11 décembre 2013, des réclamations à l'encontre des bulletins d'impôt relatifs aux années 2009 à 2011.

Le 20 février 2014, les époux ...déposèrent au bureau d'imposition leurs déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 2010 et 2011.

Par une décision du 29 janvier 2016 (n<sup>os</sup> C 19312 et C 19313 du rôle), le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « *directeur* », rejeta lesdites réclamations comme non fondées dans les termes suivants :

*« (...) Vu les requêtes introduites le 12 décembre 2013 par les époux, Me ... et la dame ..., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2009, 2010 et 2011, tous les trois émis en date du 20 novembre 2013 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

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

*Considérant que les deux requêtes, portées au rôle sous les numéros respectifs C 19312 et C 19313, ayant un objet connexe, il y a lieu de les joindre, dans l'intérêt d'une bonne administration de la loi ; que le fait de joindre les deux requêtes ne dispense pas d'examiner chaque acte attaqué en lui-même et selon ses propres mérites et ne saurait imposer une jonction qu'il est loisible au directeur des contributions de prononcer lorsque les instances lui paraissent suffisamment connexes ; qu'il n'y a pas lieu de la refuser en la forme ;*

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

*Considérant que les réclamants font grief au bureau d'imposition de les avoir imposés par voie de taxation ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens des réclamants, 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 les réclamants n'ayant pas remis les déclarations des années en cause, le bureau d'imposition a dû recourir à la taxation, conformément au § 217 AO ; que le § 217 AO constitue la base légale de la taxation, c'est-à-dire le moyen qui permet au bureau d'imposition qui a épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider*

*convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt, à laquelle les contribuables ne peuvent guère se soustraire (cf. ..., La procédure contentieuse en matière d'impôts directs, in études fiscales nos 81-85, novembre 1989, n°190, page 117 et trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2003, V° Impôts, n° 272 et autre référence y citée) ;*

*Considérant, à titre d'illustration en ce qui concerne les principes et modalités régissant en matière de taxation, que dans son arrêt du 30 avril 2009, n° 25231C du rôle, la Cour administrative a retenu que : « Pour la détermination des bases d'imposition, le directeur dispose encore des mêmes droits et obligations que le bureau d'imposition en ce qui concerne l'appréciation des preuves et les moyens d'investigation pour s'assurer d'une détermination juste des revenus du contribuable. Il est vrai que le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité. Au cas cependant où le contribuable, malgré rappels et moyens de contrainte infructueux, se soustrait à son obligation de collaboration en omettant de remettre une déclaration d'impôt, mettant ainsi le bureau d'imposition dans l'impossibilité de déterminer de manière exacte le revenu imposable, il est censé se contenter de cette approximation, qu'elle opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle. Il ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus s'écartent de manière significative des bases d'imposition fixées par le bulletin d'impôt. Dans le cadre de la preuve à rapporter ainsi, ses déclarations ne bénéficient cependant d'aucune présomption de véracité » ;*

*Considérant que l'instruction du dossier a révélé que la manière de procéder à la taxation du revenu imposable par le bureau d'imposition ne donne pas lieu à critique ; que, tout comme le bureau d'imposition, le directeur doit instruire (§ 204 AO) sur le revenu imposable ; que c'est par la consécration du principe du réexamen intégral et d'office de l'imposition litigieuse dans les dispositions combinées des §§ 204, 243 et 244 AO que le législateur a exprimé sa volonté qu'aucun impôt que celui qui est légalement dû ne puisse être réclamé au contribuable ; que rien ne s'oppose à ce que le réclamant présente dans le cadre de sa réclamation des éléments nouveaux, sous réserve d'abattements ou de bonifications à accorder sur demande, tendant à apporter des modifications à sa déclaration d'impôt ; que s'il est loisible au contribuable, sous l'empire de la loi générale des impôts, de s'opposer à une surtaxe, il lui incombe toutefois d'infirmer la taxation par des allégations circonstanciées qui permettent, dans le cadre du § 243 AO, de mieux asseoir l'impôt ;*

*Considérant à ce titre que les réclamants n'ont jamais, même pas à ce jour, daigné remettre leurs revenus des années litigieuses, ni au bureau d'imposition ni même à l'instance contentieuse ; que dès lors, notamment en partant de l'hypothèse qu'un contribuable réclamant contre une taxation conformément au § 217 AO, due au fait de non remise d'une déclaration d'impôt au bureau d'imposition « ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus réels s'écartent de manière significative des bases d'imposition retenues dans le bulletin d'impôt. » (Cour administrative du 14 octobre 2008, n° 24907C du rôle) ; que force est d'admettre que les réclamants n'ont par conséquent pas réussi à démontrer qu'il existerait un écart significatif entre les revenus soumis à l'impôt fixé à travers les bulletins litigieux, établis par voie de taxation, et les revenus réels des années 2009, 2010 et 2011, de sorte qu'il n'y a pas lieu d'ajuster les taxations en cause ;*

*Par ces motifs*

*reçoit les réclamations en la forme,*

*les rejette comme non fondées ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 2 mai 2016, les époux ...firent introduire un recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision directoriale du 29 janvier 2016.

Dans son jugement du 28 mars 2017, le tribunal administratif reçut le recours principal en réformation en la forme, au fond, le déclara non justifié, partant en débouta les demandeurs, dit qu'il n'y avait pas lieu d'examiner le recours subsidiaire en annulation, rejeta la demande en obtention d'une indemnité de procédure telle que formulée par les demandeurs et condamna ces derniers aux frais.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 8 mai 2017, les époux ...ont fait régulièrement relever appel de ce jugement du 28 mars 2017.

Ils contestent en premier lieu le reproche étatique d'un défaut de collaboration de leur part et le principe de la taxation d'office en faisant valoir qu'ils auraient pris l'initiative de contacter le bureau d'imposition pour l'informer que le défaut des dépôts de leurs déclarations fiscales serait dû à des problèmes rencontrés avec leur comptable de l'époque et qu'une autre fiduciaire allait établir leurs déclarations manquantes dans un délai de trois mois. Le bureau d'imposition n'aurait cependant pas attendu l'écoulement de ce délai et aurait émis les bulletins du 20 novembre 2013.

Cet argument ne saurait cependant emporter une illégalité des bulletins d'impôt critiqués et des taxations de revenus à leur base, étant donné que le bureau d'imposition est souverain dans l'organisation de son travail et partant dans l'ordre de traitement des cas d'imposition et d'émission des impositions afférentes. Il n'est dès lors pas tenu, à l'égard d'un contribuable n'ayant pas satisfait à ses obligations déclaratives malgré des délais de déclaration en partie largement dépassés, de différer l'instruction de son cas d'imposition et la fixation de l'impôt correspondant sur la seule base d'informations et de promesses orales simplement affirmées de la part du contribuable. Il n'en serait autrement qu'en cas d'une demande écrite en ce sens de la part du contribuable qui ferait l'objet d'une acceptation formelle de la part du bureau d'imposition.

Les appelants critiquent en deuxième lieu que le directeur leur aurait reproché, dans sa décision déferée, de ne jamais avoir remis leurs situations de revenus pour les années d'imposition en cause, même dans le cadre de leur réclamation, alors qu'ils auraient en réalité soumis le 20 février 2014, donc bien avant la prise de ladite décision le 29 janvier 2016 et encore dans le délai de réclamation à l'égard des bulletins du 20 novembre 2013, leurs déclarations fiscales des années 2010 et 2011. Or, le bureau d'imposition les aurait informés, par courrier du 4 mars 2014, qu'aucune suite ne pourrait être donnée à leurs « *déclarations rectifiées* » au motif tiré de la tardiveté de leur dépôt et il aurait omis de continuer ces déclarations au directeur en tant qu'éléments additionnels à leurs réclamations. Invoquant le principe que le directeur serait tenu de procéder d'office à un réexamen intégral de la situation en fait et en droit à la base d'une réclamation dont il se trouve saisi et d'établir l'impôt en lieu et place du bureau d'imposition, ils estiment que le directeur a dû examiner le fond de leurs réclamations sur base de tous les éléments soumis par eux, dont les réclamations mêmes et les déclarations déposées le 20 février 2014. En retenant un défaut de remise des situations de revenus, le directeur aurait non seulement fait abstraction du dépôt de leurs déclarations, mais également failli à son obligation d'un réexamen du cas d'imposition sur base des éléments soumis par eux à l'administration. Ils soulignent qu'il aurait incombé au directeur de procéder,

le cas échéant, par une mise en état en les invitant à lui fournir les documents comptables considérés comme nécessaires et que chaque contribuable serait tenu de remettre sa déclaration d'impôt et non pas toute sa comptabilité et ses extraits bancaires. Ils relèvent dans ce cadre que le fonctionnaire auprès de l'administration des Contributions directes en charge de leurs réclamations leur aurait indiqué qu'avant de traiter leurs réclamations il devrait encore traiter celle de l'association d'avocats dont l'appelant aurait fait partie, mais que ladite association aurait été invitée par courrier de mise en état à déposer la comptabilité intégrale et les extraits bancaires. Les appelants reprochent dès lors au tribunal d'avoir confirmé qu'en versant seulement des listes établies de manière unilatérale sans les corroborer par des pièces justificatives, ils n'auraient pas produit des éléments de preuve suffisants pour établir le caractère erroné des bulletins d'impôt émis sur base de taxations de revenus et ils soutiennent que le tribunal aurait dû mettre à charge du directeur l'obligation de vérifier leurs déclarations et pièces soumises et de procéder par la voie de la mise en état en sollicitant des éléments complémentaires.

L'Etat souligne par contre qu'un des principes généraux gouvernant la procédure d'imposition serait la bonne coopération entre le contribuable et le bureau d'imposition, qui se baserait sur la confiance réciproque des deux parties en cause, mais que les appelants auraient remis leurs déclarations d'impôt pour les années litigieuses seulement après l'émission des bulletins d'imposition pour les années litigieuses et même après leurs réclamations contre lesdits bulletins. En outre, le réexamen intégral auquel le directeur serait tenu d'effectuer d'après les termes du § 243 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, dite « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », ne serait pas à confondre avec une première procédure d'imposition ou un premier examen par le directeur de nouvelles déclarations, demandes ou autres éléments nouvellement présentés que le contribuable avait systématiquement refusés, malgré nombreuses invitations, de fournir au bureau d'imposition et qu'une telle première procédure d'imposition devant le directeur des contributions ne saurait être admise, d'autant plus qu'elle avait été rendue impossible auparavant au niveau du bureau d'imposition par le refus de collaboration du contribuable, la *ratio legis* du 243 § AO n'étant pas d'offrir à un contribuable négligent et fautif le choix entre l'acceptation et le refus d'une taxation ayant son origine exclusif dans son propre refus de collaboration avec le bureau d'imposition.

L'Etat estime que la taxation des revenus des parties appelantes ne constituerait pas une sanction, mais tout simplement la conséquence inévitable de sa pratique de ne pas déclarer ses revenus en temps utile. S'y ajouterait que la nature juridique d'une déclaration d'impôt remise après l'émission d'un bulletin et après une réclamation sur base du § 228 AO devant le directeur serait différente de celle dûment introduite auprès du bureau d'imposition en ce qu'il s'agirait d'un simple état des revenus et frais du contribuable, couché sur formulaire de la déclaration d'impôt qui est fourni en guise de motivation par celui-ci à l'appui de sa réclamation et qui ne bénéficie pas d'une présomption de sincérité ou d'exactitude. L'Etat invoque la jurisprudence suivant laquelle le contribuable, qui se soustrait à son obligation de collaboration en omettant de remettre une déclaration d'impôt et met ainsi le bureau d'imposition dans l'impossibilité de déterminer de manière exacte le revenu imposable, est censé se contenter de cette approximation et ne saurait utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation que s'il rapporte la preuve que ses revenus s'écartent de manière significative des bases d'imposition fixées par le bulletin d'impôt. Sur cette base, il considère que les appelants n'auraient pas rapporté des éléments de preuve susceptibles d'infirmer la taxation d'office. Ainsi, en ce qui concerne l'année d'imposition 2009, les appelants n'auraient soumis aucun élément pour réfuter la décision déferée. Pour les années 2010 et 2011, les appelants auraient uniquement déposé des déclarations d'impôt dépourvues de force probante suffisante pour établir que les bulletins d'impôt établis par voie de taxation

s'écarteraient de manière significative des revenus réels mais n'auraient produit aucune pièce justificative probante en ce qui concerne les revenus perçus au cours des années d'imposition litigieuses, respectivement l'ensemble des dépenses qu'ils considèrent comme déductibles. En effet, en vue d'établir leurs revenus, les appelants n'auraient versé que des listes établies de manière unilatérale par eux sans toutefois les corroborer par des pièces justificatives, telles que notamment les notes d'honoraires, respectivement les extraits bancaires afférents.

Il convient de relever liminairement qu'il n'est point contesté en cause qu'en s'étant abstenu de déposer leurs déclarations d'impôt pour les années 2009 à 2011, les appelants ont failli à leurs obligations déclaratives et de collaboration au niveau de la procédure d'imposition menée par le bureau d'imposition pour les années d'imposition en cause et que c'est partant conformément au § 217 AO que le bureau d'imposition a pu émettre les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 2009, 2010 et 2011 du 20 novembre 2013 sur base d'une taxation des revenus des appelants. Les parties sont divisées en substance sur des questions relatives aux obligations du directeur dans le cadre de l'instruction d'une réclamation contre de tels bulletins d'impôt fondés sur des taxations de revenus et aux obligations de preuve à la charge des contribuables dans le cadre de leur réclamation devant le directeur.

Lorsque le directeur se trouve saisi, en vertu du § 228 AO, d'une réclamation contre un bulletin d'impôt ou un bulletin d'établissement, le § 243 (1) AO lui attribue la mission d'instruire d'office le cas d'imposition lui soumis et la situation factuelle à sa base et le § 244 AO lui confère dans le cadre de l'instruction de la réclamation les mêmes pouvoirs que les bureaux d'imposition pour la fixation de la cote d'impôt ou des bases d'imposition. Il s'ensuit que, saisi d'une réclamation, 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, le § 243 (3) AO lui conférant à cet égard le pouvoir de modifier l'imposition même en défaveur du contribuable. D'un autre côté, le directeur, qui doit instruire à charge et à décharge du contribuable, dispose encore des mêmes droits et obligations que le bureau d'imposition en ce qui concerne l'appréciation des preuves et les moyens d'investigation pour s'assurer d'une détermination juste des revenus du contribuable 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.

Il en découle que, saisi d'une réclamation contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation conformément au § 217 AO, le directeur ne saurait refuser *de plano* un examen de la situation patrimoniale effective du contribuable. La taxation n'est en effet pas une sanction à l'égard du contribuable négligent, mais un procédé de détermination des bases d'imposition susceptible d'être appliqué même à l'égard de contribuables soigneux et diligents. En outre, le principe constitutionnel de la légalité de l'impôt consacré par l'article 99 de la Constitution implique que les procédures prévues en matière d'impôts aboutissent dans toute la mesure du possible à soumettre un contribuable à l'impôt dont il est redevable légalement d'après les bases d'imposition lui imputables et non pas à un impôt majoré à titre de sanction sauf en cas d'application d'une mesure de sanction formellement prévue.

Néanmoins, cette obligation d'une instruction d'office du cas d'imposition ne saurait être mise à charge du directeur que dans la mesure où le contribuable lui rend l'exercice de son

pouvoir fiscal d'imposition possible en lui présentant des données chiffrées, ensemble les preuves suffisantes à l'appui, relatives à l'ensemble des bases d'imposition pour la ou les années d'imposition en question. Il ne saurait en effet être admis que le contribuable soumette au directeur des éléments lacuneux ne permettant pas d'établir l'intégralité de sa situation fiscale pertinente afin de l'amener à statuer au fond sans pouvoir exercer son pouvoir fiscal d'imposition dans toute son étendue et sans pouvoir faire utilement usage de son pouvoir de la *reformatio in pejus* et que le contribuable ne présente l'intégralité des bases d'imposition que devant le juge administratif afin d'obtenir une réduction des bases d'imposition sans être exposé au risque de l'examen global de son cas d'imposition et d'un changement de l'imposition en sa défaveur, les §§ 243 et 244 AO n'étant pas applicables aux juridictions administratives.

D'un autre côté, s'il est vrai que le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité, un contribuable qui s'est soustrait à son obligation de collaboration en omettant de remettre une déclaration d'impôt, mettant ainsi le bureau d'imposition dans l'impossibilité de déterminer de manière exacte le revenu imposable, est censé se contenter de cette approximation, qu'elle opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle. Il ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus réels s'écartent de manière significative des bases d'imposition retenues dans le bulletin d'impôt. Dans le cadre de la preuve à rapporter ainsi, ses déclarations ne bénéficient d'aucune présomption de véracité. Aussi, le contribuable qui veut renverser la présomption découlant d'une taxation d'office doit se ménager des preuves.

En ce qui concerne la charge de la preuve ainsi mise à charge du contribuable, la Cour a déjà jugé que la soumission d'un formulaire de déclaration fiscale reprenant l'ensemble des revenus et des dépenses déductibles du contribuable et accompagné des annexes et justificatifs requis par les dispositions légales ou réglementaires ou par les mentions du formulaire, dont notamment les documents comptables de synthèse relatifs à une activité soumise à l'obligation de tenir une comptabilité, doit être considérée comme suffisante pour avoir mis le directeur en mesure de procéder à un réexamen du cas d'imposition en cause, d'éventuelles lacunes ou incohérences étant un motif pour le directeur de faire usage des pouvoirs d'investigation lui conférés dans le cadre de la procédure de réclamation (cf. Cour adm. 26 juin 2012, n° 29808C du rôle). C'est en effet essentiellement dans l'hypothèse d'une activité n'ayant pas fait l'objet d'une comptabilisation que la soumission d'autres éléments de preuve, tels les factures ou les documents bancaires, s'impose dans le cadre de la preuve à apporter par le contribuable.

Relativement à la force probante d'une comptabilité, la Cour a également déjà jugé qu'une comptabilité qui a été établie dans l'entier respect des prescriptions de base quant au caractère régulier d'une comptabilité déterminées par le § 162 AO dans ses alinéas (2) à (7) peut bénéficier de la présomption de véracité en cas d'absence de raison permettant de contester sa régularité au fond, consacrée par le § 208 (1) AO, alors même qu'elle a été présentée par le contribuable non pas au premier stade de procédure, étant donné qu'il convient de distinguer entre la confection et la présentation d'une comptabilité et que ce sont essentiellement les conditions dans lesquelles elle a été confectionnée qui sont pertinentes pour vérifier le respect des règles du § 162 AO (cf. Cour adm. 22 décembre 2016, n° 37950C du rôle).

Or, en l'espèce, il échet de constater que les appelants ont déposé au bureau d'imposition le 20 février 2014, soit avant l'expiration du délai de réclamation à l'encontre des bulletins litigieux du 20 novembre 2013, des formulaires de déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 2010 et 2011 auxquels se trouvaient annexés les justificatifs relatifs aux revenus négatifs de location de biens et aux différents chefs de dépenses spéciales dont la déduction fiscale était sollicitée. Quant aux revenus d'activités personnelles réalisés par les appelants, le formulaire relatif à l'année 2011 se trouve accompagné du certificat de rémunération pour les revenus d'une occupation salariée de l'appelante. En outre, pour les deux années 2010 et 2011, les bénéfices provenant de l'exercice de la profession libérale d'avocat exercée par l'appelant se trouvent étayés à travers une comptabilité simplifiée par comparaison des recettes et des dépenses, telle qu'admise encore à l'époque sur base du § 161 (2) AO et de la circulaire LIR n° 30 du 15.5.1970, matérialisée par les états des recettes et frais en relation avec ladite profession, un tableau des entrées d'immobilisations et un tableau d'amortissement. Ce faisant, les appelants se sont conformés à l'article 8 du règlement grand-ducal modifié du 13 mars 1970 portant exécution de l'article 116 LIR au vœu duquel les contribuables devant établir une comptabilité doivent joindre à leur déclaration leur bilan et, en cas de comptabilité en partie double, le compte de profits et pertes non abrégés et signaler et retraiter extra-comptablement les postes qui ne sont pas conformes aux prescriptions fiscales.

En ce qui concerne la valeur probante de cette comptabilité simplifiée, sa conformité au principe de la comptabilisation continue, qui implique la comptabilisation chronologique des opérations et ce dans un délai rapproché après leur survenance, pourrait être mise en doute au vu des problèmes mis en avant par les appelants mêmes afin d'obtenir la finalisation de cette comptabilité de la part de leur ancien comptable et de sa confection effective par une autre fiduciaire. Néanmoins, il convient de relever que l'activité professionnelle de Monsieur ...n'implique pas la tenue systématique d'une caisse de recettes en liquide, dont la tenue journalière s'impose avec une rigueur accrue, que ses recettes doivent se trouver documentées par des notes d'honoraires, les honoraires d'avocat se trouvant soumis à la TVA et devant partant être documentés par des factures conformes à la législation afférente, et qu'il ne se dégage pas des éléments en cause que les problèmes avec le comptable auraient causé la disparition de certains documents comptables de base. Dans ces conditions, les éléments en cause tels qu'ils se présentent à la Cour ne permettent pas de conclure à ce stade que la comptabilité tenue par l'appelant ne serait pas conforme aux prescriptions du § 162 AO.

Il y a dès lors lieu d'admettre que les appelants ont présenté, suite à leurs réclamations du 12 décembre 2013 déjà adressées au bureau d'imposition, à ce dernier des données chiffrées, ensemble les preuves *a priori* suffisantes à l'appui, relatives à l'ensemble des bases d'imposition pour les années d'imposition 2010 et 2011 et qu'ils se sont partant acquittés de leur obligation de preuve afin de mettre le directeur en mesure d'instruire utilement leurs réclamations.

Il faut encore insister spécialement sur le fait que le directeur n'a apparemment pas disposé de ces déclarations au moment de prendre sa décision déferée du 29 janvier 2016 dans la mesure où le bureau d'imposition, qui avait certes déjà reçu les réclamations du 12 décembre 2013 et les avait continuées au directeur, n'avait pas adopté la même approche pour les déclarations d'impôt déposées le 20 février 2014 qu'il avait qualifié non pas comme éléments de motivation des réclamations déjà introduites mais comme demandes autonomes en modification des bulletins du 20 novembre 2013 conformément au § 94 AO pour les rejeter à travers un courrier du 4 mars 2014.



La conclusion s'impose qu'en ce qui concerne les années d'imposition 2010 et 2011, le directeur a pris sa décision déferée sur base d'un dossier incomplet ne contenant pas tous les arguments et éléments de preuve valablement soumis par les appelants à l'appui de leur réclamation et qu'il leur a reproché à tort qu'ils « *n'ont jamais, même pas à ce jour, daigné remettre leurs revenus des années litigieuses, ni au bureau d'imposition ni même à l'instance contentieuse* » pour refuser un examen au fond de leurs réclamations par rapport aux années d'imposition 2010 et 2011.

Il s'en dégage que pour les années d'imposition 2010 et 2011, la motivation de la décision directoriale se trouve fondamentalement viciée par des considérations matérielles inadéquates et erronées et la décision encourt l'annulation dans cette mesure.

En ce qui concerne par contre l'année d'imposition 2009, les appelants encourent valablement le reproche du directeur de ne pas avoir soumis des éléments de preuve relatifs à leur situation de revenus et de ne pas l'avoir mis en mesure d'exercer utilement son pouvoir d'imposition fiscal. La décision directoriale se trouve ainsi justifiée par rapport à l'année d'imposition 2009 par les motifs y énoncés.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel sous examen est partiellement justifié et que le jugement entrepris encourt la réformation en ce sens que la décision directoriale déferée encourt, dans le cadre du recours en réformation introduit, l'annulation dans la mesure où il a rejeté les réclamations des appelants concernant les années 2010 et 2011 et que le dossier est à renvoyer devant le directeur afin de lui permettre de statuer sur le fond des réclamations des appelants quant aux années d'imposition 2010 et 2011 sur base des réclamations du 12 décembre 2013, des déclarations d'impôt soumises par les appelants et des éléments et pièces complémentaires présentés par eux au cours de la procédure contentieuse.

Au vu de l'issue au fond, il y a lieu de faire masse des dépens des deux instances et de les imposer en raison d'un tiers aux appelants et de deux tiers à l'Etat.

Les appelants sollicitent l'allocation d'une indemnité de procédure de ... euros pour la première instance et de ... euros pour l'instance d'appel en arguant en la justifiant par la nécessité de faire appel à un avocat pour introduire leur recours contentieux afin de faire valoir leurs droits, ainsi que par la mauvaise foi et l'attitude récalcitrante de l'Etat. Cette demande est cependant à rejeter, étant donné qu'il n'appert pas des éléments en cause en quoi il serait inéquitable de laisser à charge des appelants les frais non compris dans les dépens.

## **PAR CES MOTIFS**

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

reçoit l'appel du 8 mai 2017 en la forme,

au fond, le déclare partiellement justifié,

partant, par réformation partielle du jugement entrepris, déclare le recours principal en réformation partiellement justifié et, dès lors, dans le cadre dudit recours, annule la décision

déférée du directeur de l'administration des Contributions directes du 29 janvier 2016 (n<sup>os</sup> C 19312 et C 19313 du rôle) dans la mesure où elle a rejeté les réclamations des appelants concernant les années d'imposition 2010 et 2011 et renvoie le dossier devant ledit directeur en prosécution de cause afin de lui permettre de statuer sur le fond des réclamations des appelants quant aux années d'imposition 2010 et 2011 sur base des réclamations des appelants, des déclarations d'impôt soumises par eux et des éléments et pièces complémentaires présentés par eux au cours de la procédure contentieuse,

pour le surplus, rejette l'appel comme étant non fondé et confirme le jugement entrepris dans la même mesure,

rejette la demande des appelants en allocation d'indemnités de procédure pour les deux instances,

fait masse des dépens des deux instances et les impose en raison d'un tiers aux appelants et de deux tiers à l'Etat.

Ainsi délibéré et jugé par:

Henri CAMPILL, vice-président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 29 mars 2018 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier de la Cour Jean-Nicolas SCHINTGEN.

s. SCHINTGEN

S. CAMPILL

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 30 mars 2018

Le greffier de la Cour administrative