

**Audience publique du 27 juin 2018**

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

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 39911 du rôle et déposée le 21 juillet 2017 au greffe du tribunal administratif par la société à responsabilité limitée ..., établie et ayant son siège social à L-..., représentée par son gérant actuellement en fonctions, Monsieur ..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 21 avril 2017 ayant rejeté sa demande de remise gracieuse ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 9 novembre 2017 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, et Monsieur le délégué du gouvernement Sandro Laruccia en sa plaidoirie à l'audience publique du 13 juin 2018.

---

Il résulte des éléments du dossier que, suivant un bulletin de l'impôt émis le 19 mai 2016, la société ..., ci-après « la société ... », s'est vu imposer, au titre de l'année 2014, d'un impôt sur le revenu des collectivités minimum de ...euros.

Par un courrier du 23 février 2017, la société ... saisit le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », d'une demande de remise gracieuse.

Par une décision du 21 avril 2017, portant le numéro GR042.17, le directeur rejeta la demande de remise gracieuse sur base des considérations suivantes :

*« Vu la demande présentée le 24 février 2017 par le sieur ..., en tant que gérant et au nom de la société à responsabilité limitée ... ..., établie L-..., ayant pour objet la remise d'impôts par voie gracieuse de l'année 2014 ;*

*Vu le paragraphe 131 de la loi générale des impôts (AO), tel qu'il a été modifié par la loi du 7 novembre 1996 ;*

*Considérant que le requérant fait valoir que la société en question était inactive au cours de l'année 2014 ;*

*Considérant que d'après le paragraphe 131 AO une remise gracieuse n'est envisageable que dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée, entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable ;*

*Considérant que le bureau d'imposition a fixé l'impôt minimum sur pied de l'article 174 alinéa 6 L.I.R. ;*

*que dans sa version applicable à partir de l'année 2013 jusqu'à 2014 inclus, l'article 174 alinéa 6 L.I.R. prévoit un impôt sur le revenu des collectivités minimum pour tous les organismes à caractère collectif ayant leur siège ou leur administration centrale au Luxembourg, tel la requérante ;*

*que l'article 174 L.I.R., en sa version applicable à partir de 2013, distingue deux catégories d'impôt sur le revenu des collectivités minimum ;*

*que l'article 174 alinéa 6 numéro 1 L.I.R. vise les organismes à caractère collectif ayant leur siège social ou leur administration centrale au Luxembourg dans le chef desquels la somme des immobilisations financières, des créances sur des entreprises liées et sur des entreprises avec lesquelles l'organisme à caractère collectif a un lien de participation, des valeurs mobilières et des avoirs en banque, avoirs en comptes de chèques postaux, chèques et encaisse dépasse 90% du total du bilan ; que pour cette catégorie l'impôt minimum s'élève à ...euros ;*

*que l'article 174 alinéa 6 numéro 2 L.I.R. vise tous les autres organismes à caractère collectif ; que pour cette catégorie l'impôt minimum dépend de la somme du bilan et s'élève à respectivement ... ou ... euros ;*

*Considérant que l'impôt minimum visé à l'article 174 alinéa 6 numéros 1 et 2 L.I.R. est encore à majorer du fonds pour l'emploi de 7% ;*

*Considérant que, pour les années 2013 et 2014, l'article 174 alinéa 6 numéro 1 L.I.R. a comme critère unique la structure du bilan ;*

*qu'en l'occurrence, l'actif de la requérante est composé par des avoirs en banques à raison de plus de 90% ;*

*que l'impôt sur le revenu des collectivités a dès lors été déterminé en vertu de l'article 174 alinéa 6 numéro 1 L.I.R. ;*

*que l'article 174 alinéa 6 numéro 1 L.I.R. est applicable en raison du fait que le total des avoirs en banques dépasse 90% du total du bilan ;*

*qu'en l'espèce, l'impôt minimum s'élève donc à ... euros majoré de la contribution au fonds pour l'emploi ;*

*Considérant donc que sur le plan objectif de la détermination du revenu et du tarif, même dans le cas où un bénéficiaire fait défaut, il ne saurait être question d'iniquité en ce qui est de l'impôt dû conformément aux dispositions légales (cf. Conseil d'Etat N°7948 du 31 mai 1989) et il n'appartient pas au rôle de la remise gracieuse de contrer la volonté expresse du législateur en la matière ou de servir de prétexte à un contrôle virtuel du bien-fondé de l'imposition ;*

*Considérant donc qu'une rigueur objective n'a pas pu être constatée en l'espèce ;*

*Concernant qu'une rigueur subjective ne saurait être admise, faute de motivation dans ce sens ;*

*Considérant donc en ce qui concerne une rigueur objective et subjective, force est de constater que les motifs invoqués par le requérant ne permettent pas de retenir une iniquité ;*

*Considérant que partant les conditions pouvant légalement justifier une remise gracieuse ne sont pas remplies ; [...] ».*

Par une requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 21 juillet 2017, la société ... a fait introduire un recours en réformation contre ladite décision du directeur du 21 avril 2017.

Etant donné que le paragraphe 131 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, communément appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », en combinaison avec l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après désignée par « la loi du 7 novembre 1996 », prévoit en la matière un recours de pleine juridiction, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit en l'espèce, recours qui est, par ailleurs, recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, la demanderesse expose avoir été créée le 19 mai 2014 dans le but de développer une activité d'agence de communication et de régie publicitaire et que l'année 2014 se serait soldée par une perte de ... euros, se décomposant de la somme de 17,40 euros à titre de frais de banque et de celle de ... euros au titre de l'amortissement des frais de constitution.

En raison de cette inactivité au courant de l'année 2014, le total du bilan au 31 décembre 2014 aurait atteint la somme de ... euros, par rapport à des avoirs en banque de ... euros.

La demanderesse expose que l'article 174, alinéa 6 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), ayant prévu pour les années d'imposition 2013 et 2014 un impôt sur le revenu des collectivités minimum pour tous les organismes à caractère collectifs ayant leur siège ou leur administration centrale au Luxembourg, rentrant dans la catégorie des organismes dont la somme des immobilisations financières dépasse 90% du total du bilan, elle aurait été imposée pour un impôt minimum de ... euros majoré de la contribution au fonds pour l'emploi.

La demanderesse fait valoir qu'elle n'aurait pas été en mesure d'exercer son activité au cours de l'année 2014 en raison de problèmes de santé de l'actionnaire majoritaire, Monsieur ..., ce qui serait à qualifier de cas de force majeure.

La demanderesse invoque, par ailleurs, une newsletter du 24 octobre 2014 de l'administration des Contributions directes soulevant la problématique des petites et moyennes entreprises venant d'être créées et tombant sous le champ d'application de la disposition précitée et faisant état de plusieurs oppositions formelles émises par le Conseil d'Etat.

Par la suite, l'article 174, alinéa 6 L.I.R aurait effectivement été modifié avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 2015 créant ainsi une iniquité pour les sociétés créées en 2013 et 2014. Elle souligne encore qu'une société constituée avec un capital de ... euros qui se trouverait privée d'un montant de ...euros dès son année de création se trouverait fortement affaiblie, de sorte que son existence même serait mise en péril.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours en citant des jurisprudences des juridictions administratives.

Il estime que ce serait à bon droit que le directeur n'aurait retenu aucune rigueur objective dans le chef de la demanderesse.

De même, la demanderesse ne ferait pas non plus état d'éléments susceptibles de justifier qu'elle se trouverait actuellement dans une situation patrimoniale telle que le paiement de l'impôt légalement dû la priverait des moyens de subsistance indispensables ou compromettrait sa situation économique. Des éventuels problèmes de santé de l'actionnaire majoritaire ne seraient en tout cas pas de nature à justifier une remise gracieuse dans son chef. Dès lors, il n'existerait pas non plus une rigueur subjective incompatible avec le principe d'équité au sens du paragraphe 131 AO.

Au vœu du paragraphe 131 AO, une remise d'impôt se conçoit « *dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable* », et ce à condition que la demande afférente ait été introduite par le contribuable « *endéans les délais du § 153 AO* », c'est-à-dire endéans l'année qui suit les faits justifiant la remise d'impôt.

Une remise d'impôt au sens du paragraphe 131 AO se conçoit dès lors dans la mesure où la perception d'un impôt, dont la légalité n'est pas contestée, entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable. Une demande de remise d'impôt s'analyse dès lors exclusivement en une pétition du contribuable d'être libéré, sur base de considérations tirées de l'équité, de l'obligation de régler une certaine dette fiscale et ne comporte par nature aucune contestation de la légalité de la fixation de cette même dette.

En d'autres termes, une remise d'impôt n'est justifiée que si, ou bien la situation personnelle du contribuable est telle que le paiement de l'impôt compromet son existence économique et le prive des moyens de subsistance indispensables, ou bien si objectivement l'application de la législation fiscale conduit à un résultat contraire à l'intention du législateur.

Il convient de relever qu'aux termes de la requête, la demanderesse, tout en ne contestant pas la légalité de l'imposition, fait valoir des éléments de nature à faire admettre une rigueur subjective en faisant valoir que, compte tenu du quantum de l'impôt, son existence serait mise en péril, tout en expliquant ses faibles revenus par la maladie de son gérant.

Par ailleurs, elle fait état d'une rigueur objective dans son chef concernant l'imposition litigieuse qui serait incompatible avec le principe d'équité, la rigueur objective résultant, d'après la demanderesse, en substance, du fait qu'elle aurait été soumise à l'application de l'article 174, paragraphe (6) LIR, alors que cette disposition aurait été modifiée par la suite au motif d'avoir des conséquences fâcheuses pour les petites et moyennes entreprises.

La remise d'impôt par voie gracieuse en raison d'une rigueur objective n'est justifiée que pour autant qu'elle est conforme à la volonté exprimée ou présumée du législateur. La décision à prendre doit tendre à aboutir à la solution que le législateur aurait prise s'il avait eu à régler la situation.<sup>1</sup>

En l'espèce, il est constant que la demanderesse a été soumise au paiement de l'impôt minimum de ...euros, majoré de la contribution au fonds pour l'emploi, conformément à l'article 174, paragraphe (6) LIR, dans sa version applicable au cours de l'année d'imposition litigieuse, en vertu duquel « *Par dérogation aux alinéas 1<sup>er</sup>, 3 et 4, l'impôt sur le revenu des collectivités est fixé à [...] ...euros au minimum pour les organismes à caractère collectif ayant leur siège social ou leur administration centrale au Luxembourg dans le chef desquels la somme des immobilisations financières, des créances sur des entreprises liées et sur des entreprises avec lesquelles l'organisme à caractère collectif a un lien de participation, des valeurs mobilières et des avoirs en banques, avoirs en comptes de chèques postaux, chèques et encaisse dépasse 90% du total du bilan [...]* », étant précisé que cet article n'opère aucune distinction en fonction de l'activité exercée, mais prévoit comme seul critère d'application la composition de l'actif de l'organisme à caractère collectif.

Il se dégage cependant de la « *newsletter* » de l'administration des Contributions directes de l'année 2014, citée par la demanderesse, qui reprend en substance le commentaire des articles du projet de loi n° 6720 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 2015 au sujet de la modification y envisagée de l'article 174, paragraphe (6) LIR, que le législateur était conscient du fait que l'article 174, paragraphe (6) LIR, dans sa version applicable au cours de l'année d'imposition litigieuse, pouvait également s'appliquer à des petites et moyennes entreprises qui viennent d'être constituées ou qui sont en liquidation, de sorte qu'elles tombent sous l'imposition forfaitaire de ...euros, en raison de la circonstance que le total de leurs actifs financiers dépasse 90% du total du bilan, alors même qu'une telle imposition était destinée à viser les sociétés exerçant principalement certaines activités de financement. Pour remédier à cette situation, le législateur a, par la loi du 19 décembre 2014 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 2015, ci-après désignée par « la loi du 19 décembre 2014 », ajouté une condition supplémentaire pour qu'une société puisse faire l'objet d'une imposition forfaitaire au sens de l'article 174, paragraphe (6) LIR, en exigeant que la somme des actifs financiers du contribuable concerné dépasse 350.000 euros.

Au regard des explications fournies dans le cadre des travaux parlementaires susmentionnés au sujet de la modification de l'article 174, paragraphe (6) LIR, intervenue à travers la loi du 19 décembre 2014, l'intention du législateur n'a pas été de soumettre les petites et moyennes sociétés venant d'être constituées et ne disposant que de faibles avoirs en compte courant, tel que c'est le cas en l'espèce, à l'imposition forfaitaire prévue à l'article 174, paragraphe (6) LIR, de sorte qu'il y a lieu de retenir, en l'espèce, l'existence d'une rigueur objective en ce qui concerne l'imposition des revenus de la demanderesse pour l'année d'imposition 2014, l'application des dispositions précitées de l'article 174, paragraphe (6) LIR à la demanderesse aboutissant à un résultat non voulu par le législateur. Il s'ensuit que la demande de remise gracieuse a été rejetée à tort et que la décision du directeur est à réformer

---

<sup>1</sup> Cour adm. 29 juillet 2015, n° 35480C du rôle, disponible sous [www.jurad.etat.lu](http://www.jurad.etat.lu).

en ce sens, cette conclusion s'imposant sans qu'il n'y ait lieu d'examiner, par ailleurs, l'existence d'une rigueur subjective.

Encore que le tribunal est investi du pouvoir de réformer la décision directoriale lui déferée, il y a lieu de limiter la réformation de la décision déferée au seul constat de l'existence d'une rigueur objective dans le chef de la demanderesse et de renvoyer le dossier en prosécution devant le directeur de l'administration des Contributions directes afin qu'il épuise la demande de remise gracieuse portée devant lui en fixant le montant de l'impôt sur le revenu des collectivités redû par la demanderesse de manière équitable, sous peine de priver le contribuable de son droit de voir fixer sa demande de remise gracieuse à un stade précontentieux par l'autorité administrative compétente.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare justifié ;

partant, par réformation de la décision directoriale du 21 avril 2017, numéro GR 042.17, dit que la demande de remise gracieuse introduite devant le directeur de l'administration des Contributions directes par la société à responsabilité limitée ... à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2014 est fondée ;

renvoie le dossier en prosécution de cause devant le directeur de l'administration des Contributions directes ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 27 juin 2018 par :

Annick Braun, vice-président,  
Alexandra Castegnaro, premier juge,  
Alexandra Bochet, attaché de justice,

en présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Michèle Hoffmann

s. Annick Braun

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 28/6/2018

Le Greffier du Tribunal administratif

