

## COUR ADMINISTRATIVE

Numéro 40291C du rôle  
Inscrit le 20 octobre 2017

---

### Audience publique du 27 février 2018

**Appel formé par  
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg  
contre un jugement du tribunal administratif du 26 septembre 2017  
(n° 38562 du rôle) ayant statué sur un recours  
de Madame ..., épouse ..., et consorts, ...,  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés,  
d'impôt commercial communal et d'impôt sur le revenu**

---

Vu la requête d'appel inscrite sous le numéro 40291C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 20 octobre 2017 par Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER au nom de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, munie d'un mandat à ces fins du ministre des Finances du 5 octobre 2017, dirigée contre un jugement du tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg du 26 septembre 2017 (n° 38562 du rôle) ayant déclaré recevable et fondé le recours en réformation formé par la « *copropriété ...* » ayant son siège au domicile de Monsieur ..., demeurant à L-..., ainsi que par Mesdames ..., épouse ..., demeurant à L-..., et ..., épouse ..., demeurant à L-..., contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 14 juillet 2016 (n° C 19021 du rôle) pour réformer cette dernière en ce que les demandeurs n'ont pas procédé à la « *comptabilisation* » d'un « *transfert* » dans le patrimoine privé – prélevé à la valeur comptable et transféré dans le patrimoine privé des exploitants (cf. *comptes d'exploitations annexés aux bilans des années 2009 et 2010 de la copropriété ...*) de l'ensemble des terrains ayant fait partie jusqu'au 30 juin 2009, de leur patrimoine d'exploitation », tout en lui renvoyant le dossier en prosécution de cause ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 20 novembre 2017 par Maître Georges KRIEGER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom des dames ... et ..., préqualifiées ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement dont appel ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER et Maître Sébastien COUVREUR, en remplacement de Maître Georges KRIEGER, en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 8 février 2018.

---

En date du 7 août 2013, le bureau d'imposition d'Echternach, section des personnes physiques, de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le bureau d'imposition* », émit à l'égard de la « *copropriété ...* », les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives et

de copropriétés des années 2009 et 2010, ci-après « *les bulletins d'établissement* », en retenant, pour l'année 2009, un bénéfice commercial de l'ordre de ... euros et en fixant la quote-part dans ces revenus pour chacun des quatre indivisaires, dont Mesdames ... et ..., à un quart, soit à un montant de ... euros, et, pour l'année 2010, un bénéfice commercial de l'ordre de ... euros, tout en fixant la quote-part dans ces revenus pour chacun des quatre indivisaires à un quart, soit à un montant de ... euros.

Le même jour, le bureau d'imposition émit encore à l'égard de la même copropriété les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2009 et 2010, ci-après « *les bulletins ICC* », ayant repris ledit bénéfice commercial de l'ordre de ... euros pour l'année 2009 et de ... euros pour l'année 2010.

Respectivement, les 14 et 21 août 2013, le bureau d'imposition émit à l'égard de Madame ..., imposée collectivement avec son époux, Monsieur ..., et à l'égard de Madame ..., imposée collectivement avec son époux, Monsieur ..., les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2009 et 2010, ci-après désignés par « *les bulletins IR* ».

Par un courrier de leur fiduciaire du 18 septembre 2013, la « *copropriété ...* », Monsieur ..., et Mesdames ..., ... et ... firent introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le directeur* » contre les bulletins ICC des années 2009 et 2010.

Par deux courriers de leur fiduciaire du 4 octobre 2013, les époux ... et ... et les époux ... et ..., firent introduire une réclamation auprès du directeur contre les bulletins IR pour les années 2009 et 2010.

Par un courrier de leur fiduciaire du même jour, les époux ... et ... firent introduire une réclamation auprès du directeur contre les bulletins IR des années 2009 et 2010.

A défaut de réponse de la part du directeur, la « *copropriété ...* » et Mesdames ... et ..., par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 23 avril 2014 (numéro 34413 du rôle), firent introduire un recours en réformation, sinon en annulation contre les bulletins d'établissement des années 2009 et 2010, les bulletins ICC des années 2009 et 2010, les bulletins IR des années 2009 et 2010 émis respectivement les 14 et 21 août 2013 et contre des décisions implicites de refus du directeur, ainsi qualifiées, suite à leurs réclamations respectives des 18 septembre et 4 octobre 2013.

Par une requête déposée au greffe du tribunal administratif le 28 avril 2014 (numéro 34447 du rôle), la « *copropriété ...* », ainsi que Mesdames ... et ... firent introduire un recours en réformation, sinon en annulation contre le bulletin d'établissement de l'année 2010, le bulletin ICC de l'année 2010 et contre des décisions implicites de refus du directeur ainsi qualifiées suite à leurs réclamations respectives des 18 septembre et 4 octobre 2013.

Par un jugement du 24 mars 2015, le tribunal prononça la jonction des deux rôles, déclara irrecevables les recours en réformation sinon en annulation pour autant qu'introduits au nom de la « *copropriété ...* », déclara irrecevable le recours en réformation, sinon en annulation inscrit sous le numéro 34447 du rôle, déclara irrecevable *omisso medio* le recours introduit le 23 avril 2014 contre les bulletins d'établissement des années 2009 et 2010, déclara irrecevable ledit recours pour autant que dirigé contre des décisions implicites de refus du directeur, se déclara compétent pour connaître du recours principal en réformation dirigé contre les bulletins ICC et IR des années 2009 et 2010 et déclara irrecevable ledit recours au motif que ces bulletins ne feraient que reprendre les bases d'imposition fixées dans les bulletins d'établissement, tout en rejetant les demandes en paiement d'une indemnité de procédure formulées par les requérantes.

Par un arrêt du 6 octobre 2015 (numéro 36215C du rôle), la Cour, après avoir constaté que les appelantes critiquaient le jugement dans la seule mesure où leur recours a été déclaré irrecevable en ce qu'il est dirigé contre les bulletins d'établissement des années 2009 et 2010, réforma le jugement du 24 mars 2015, au motif que c'était à tort que dans cette mesure le tribunal avait déclaré le recours irrecevable *omisso medio*, et qu'il avait déclaré irrecevable le même recours pour autant que dirigé contre les bulletins ICC et IR des années 2009 et 2010, tout en renvoyant l'affaire en prosécution de cause devant les premiers juges afin de vider le recours par rapport aux bulletins d'établissement des années 2009 et 2010, puis par voie de conséquence, par rapport aux bulletins ICC et IR relatifs aux mêmes années concernant respectivement la copropriété ... et les consorts ..., ledit arrêt étant motivé par la considération que, contrairement à ce qui avait été retenu par les premiers juges, le courrier de la fiduciaire des consorts ... du 18 septembre 2013 à l'adresse du directeur était à qualifier de réclamation portant aussi sur les bulletins d'établissement prévus.

A défaut d'appel contre les éléments tranchés à travers le jugement du 24 mars 2015 par rapport au recours inscrit sous le numéro 34447 du rôle déclaré irrecevable dans son ensemble, le tribunal considéra qu'il demeurait saisi du recours inscrit sous le numéro 34413 du rôle et dirigé contre les bulletins d'établissement des années 2009 et 2010 et les bulletins ICC et IR des années 2009 et 2010. Par jugement du 27 avril 2016, il réforma les bulletins d'établissement et les bulletins ICC des années 2009 et 2010 émis à l'égard de la « *copropriété ...* », ainsi que les bulletins IR des années 2009 et 2010 émis respectivement à l'égard de Madame ... et de son époux Monsieur ... et de Madame ... et de son époux Monsieur ..., en ce que c'était à tort que le produit de vente résultant de l'aliénation des terrains litigieux sis à ... dans le lotissement « ... » aurait été qualifié de bénéfice commercial avec renvoi en prosécution de cause devant le directeur.

Par décision du 14 juillet 2016, le directeur déclara partiellement fondées les réclamations introduites par les consorts ... à l'encontre des bulletins d'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés des années 2009 et 2010, ainsi que contre ceux de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2009 et 2010 de la « *copropriété ...* », ladite décision étant libellée comme suit :

« (...)

*Vu la requête introduite le 19 septembre 2013 par la « ... », au nom des consorts ..., pour réclamer contre les bulletins de l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés des années 2009 et 2010, ainsi que contre ceux de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2009 et 2010, de la copropriété ..., tous émis en date du 7 août 2013 ;*

*Vu le jugement du Tribunal administratif du 24 mars 2015, n° 34413+34447 du rôle, déclarant irrecevables l'ensemble des recours introduits à l'encontre des bulletins litigieux (et autres) par les recourants ;*

*Vu l'arrêt de la Cour administrative du 6 octobre 2015, n° 36215, déclarant justifié quant au fond l'appel du 30 avril 2015, interjeté par les recourants suite au jugement du Tribunal administratif datant du 24 mars, n° 34413+34447 du rôle, ayant déclaré irrecevables l'ensemble des recours introduits, renvoyant ainsi l'affaire en prosécution de cause devant les premiers juges ;*

*Vu le jugement du Tribunal administratif du 27 avril 2016, n° 34413a+34447a du rôle, statuant sur renvoi de l'arrêt de la Cour administrative du 6 octobre 2015 quant au fond, tout en « réformant les bulletins d'établissement et les bulletins ICC des années 2009 et 2010 émis à l'égard de la copropriété*

... », ainsi que les bulletins IR des années 2009 et 2010 émis respectivement à l'égard de Madame ... et de son époux ... et de Madame ... et de son époux ..., en ce que c'est à tort que le produit de vente résultant de l'aliénation des terrains litigieux sis dans le lotissement « ... » a été qualifié de bénéfice commercial » ; qu'il incombe dès lors au directeur des contributions, statuant au contentieux, de se prononcer sur les revenus réalisés à force des aliénations successives et à titre onéreux des terrains en cause, tout en sachant bien évidemment que les dites ventes, en ce qui les concerne une à une, ne rangent pas dans la catégorie du bénéfice commercial au sens de l'article 14 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), mais dans la catégorie des revenus nets divers spécifiés à l'article 99 L.I.R. ;

Vu le dossier fiscal ;

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

Considérant que si l'introduction de plusieurs instances par une seule et même requête n'est incompatible, en l'espèce, ni avec le secret fiscal, ni avec les règles de compétence et de procédure, elle 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, dans les forme et délai de la loi, qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que les réclamants font grief au bureau d'imposition d'avoir rangé dans la catégorie du bénéfice commercial, au sens de l'article 14 L.I.R. des revenus rangeant de par leur nature dans la catégorie des revenus nets divers spécifiés à l'article 99 L.I.R. étant donné que les biens aliénés et ayant dégagé ces revenus font partie de leur patrimoine privé, et non de leur patrimoine d'exploitation ; que cette interprétation des choses s'avère parfaitement juste, car adoptée et consignée par le Tribunal administratif à force de son jugement du 27 avril 2016, n° 34413a+34447a du rôle (aucune des deux parties n'a interjeté appel) ;

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

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

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

#### En fait

Considérant que les réclamants ont procédé au cours des années en cause à l'aliénation de six terrains à bâtir dans un lotissement dénommé « ... » sis à ..., terrains dont ils sont devenus propriétaires par voie de succession suite au décès de leur père en ... ; que l'infrastructure de lotissement a été réalisée par l'intermédiaire de la société civile immobilière « ... », dans laquelle les requérants détiennent ... parts (...x...) sur ..., alors que les frais en découlant ont été refacturés aux différents lotisseurs ; que les ventes successives se présentent comme suit :

<u>Date</u>	<u>Prix</u>	<u>Nom et adresse de l'acquéreur</u>	<u>Superficie du terrain</u>	<u>N° cadastre</u>	<u>Situation</u>
-------------	-------------	--	----------------------------------	--------------------	------------------

...	...	...	...	...	lieu-dit «...»
		...	...	...	lieu-dit ...
		...	...	...	
	...	...	...	...	lieu-dit «...»
		...	...	...	
		...	...	...	lieu-dit «...»
		...	...	...	lieu-dit ...
		...	...	...	
	...	...	...	...	lieu-dit «...»
		...	...	...	lieu-dit ...
		...	...	...	
	...	...	...	...	lieu-dit «...»
		...	...	...	
		...	...	...	
<b>TOTAL :...</b>	_____				
	=====				

<u>Date</u>	<u>Prix</u>	<u>Nom et adresse de l'acquéreur</u>	<u>Superficie du terrain</u>	<u>N° cadastre</u>	<u>Situation</u>
...	...	...	...	...	lieu-dit «...»
			...	...	lieu-dit ...
<b>TOTAL :...</b>	_____				
	=====				

En droit

Considérant que depuis sa création, en 2001, la copropriété « ... » a sans cesse déclaré, et, du coup, réalisé, des revenus tombant sous la rubrique du bénéfice commercial au sens de l'article 14 L.I.R. ; que force est de mettre en relief qu'il ne s'agissait nullement du bureau d'imposition qui avait, à l'époque, procédé, à la dite qualification des revenus dégagés par la copropriété mais les requérants eux-mêmes, notamment par le biais de leur conseil fiscal d'antan ; que le bureau d'imposition se bornait en effet à imposer les revenus déclarés au sein de la copropriété durant l'ensemble des années de son existence en stricte conformité avec ce qui fut indiqué de la part des réclamants, respectant de la sorte les propos de ces derniers ;

Considérant que ce n'était qu'en 2009, en l'occurrence la première des deux années litigieuses et, sans le moindre doute par pure coïncidence, celle durant laquelle se sont réalisées les premières aliénations de terrains (cf. tableau n° 1 à la page 3), que les requérants ont procédé, pour avoir changé leur position ex abrupto et après environ 8 ans de continuité, à la comptabilisation d'un

*« transfert dans le patrimoine privé — prélevé à la valeur comptable et transféré dans le patrimoine privé des exploitants » (cf. comptes d'exploitation annexés aux bilans des années 2009 et 2010 de la copropriété ... ) de l'ensemble des terrains ayant fait partie, jusqu'au 30 juin 2009, de leur patrimoine d'exploitation ;*

*Considérant qu'il y a encore lieu de relever que la manière d'agir des réclamants s'avère parfaitement de droit, étant donné que le Tribunal administratif, à force de son jugement du 27 avril 2016, n° 34413a+34447a du rôle, a confirmé le caractère privé et non commercial des opérations de ventes qui se sont effectuées suite au transfert des six terrains en cause dans le patrimoine privé des réclamants, de sorte à avoir conforté, de manière implicite, la légalité, en soi, des opérations de transfert effectuées ; qu'un seul et dernier point reste cependant à être analysé plus en détail, à savoir la valeur à laquelle, en l'espèce tout comme en général, de tels transferts doivent se dérouler ;*

*Considérant que par transferts à l'instar de ceux opérés par les requérants entend-on en matière fiscale des prélèvements personnels au sens de l'article 42, alinéa 2 L.I.R. ; que sont justement considérés comme prélèvements personnels tous les biens tels que numéraire, marchandises, produits, avantages ou prestations qu'en cours d'exploitation le contribuable retire de l'entreprise soit pour lui-même, soit pour son train de maison personnel, soit pour d'autres fins étrangères à l'entreprise ; qu'en ce qui concerne par ailleurs la valeur à laquelle s'effectuent les prélèvements, force est de consulter l'article 43, alinéa 1<sup>er</sup> en vertu duquel les prélèvements personnels sont à mettre en compte pour leur valeur d'exploitation (« Teilwert »), telle que définie par l'article 27, alinéa 1<sup>er</sup> L.I.R. ;*

*Considérant qu'en vertu de l'article 27, alinéa 1<sup>er</sup> L.I.R. est considérée comme valeur d'exploitation d'un bien le prix qu'un acquéreur de l'entreprise attribuerait au bien envisagé dans le cadre du prix d'acquisition global, l'acquéreur étant supposé continuer l'exploitation ; qu'ainsi, « la valeur de remplacement est choisie comme point de départ pour la détermination de la valeur d'exploitation, parce qu'on peut admettre qu'en règle générale un bien vaut à l'exploitant ce que coûte effectivement son remplacement, le bien étant considéré à l'état où il se trouve à la date envisagée. La valeur de remplacement est le prix auquel l'exploitant pourrait, à la date envisagée, acquérir ou fabriquer le bien en cause, donc le prix d'acquisition ou de revient à la date envisagée. Un facteur prépondérant dans la détermination de la valeur d'exploitation est la nécessité ou l'utilité du bien économique dans le cadre de l'exploitation. Ce facteur fournit en effet les limites maxima et minima dans le cadre desquelles se meut la valeur d'exploitation. La valeur d'exploitation a généralement pour limite inférieure la valeur estimée de réalisation (au sens de l'article 27, alinéa 2 L.I.R) du bien envisagé considéré à l'état isolé. La limite supérieure de la valeur d'exploitation se rencontre dans le cas des immobilisations qui, étant nécessaires à l'exploitation et ne se laissant pas remplacer à tout moment, sont susceptibles, en cas de perte subite, d'entraver la continuation de l'exploitation dans son étendue et avec ses possibilités antérieures. Ici, la valeur d'exploitation est constituée par la valeur ordinaire de remplacement, augmentée d'un montant approprié compensant l'inconvénient économique qu'entraîne pour l'exploitant l'élimination subite du bien. » (TA du 24 avril 2002, 13666 du rôle) ;*

*Considérant qu'en vertu de l'article 27, alinéa 2 L.I.R. susénoncé, est considérée comme valeur estimée de réalisation le prix qui s'obtiendrait lors d'une aliénation normale et librement consentie du bien envisagé, compte tenu de toutes les circonstances et conditions se répercutant sur le prix, à l'exception toutefois des circonstances et conditions anormales ou personnelles ; que « la valeur estimée de réalisation, définie par l'article 27 (2) LIR en substance comme prix qui s'obtiendrait lors d'une aliénation normale et librement consentie du bien envisagé, compte tenu de toutes les circonstances et conditions, sauf celles à qualifier d'anormales ou d'exceptionnelles, ayant une incidence sur le prix, correspond à une évaluation du bien en question en tant qu'élément isolé du*

*reste de l'entreprise et en considération de sa valeur intrinsèque. Par contre, la valeur d'exploitation est certes également fondée sur la valeur intrinsèque du bien en question, mais doit en outre tenir compte de son appartenance à l'entreprise et de sa relevance pour la continuation de l'exploitation de celle-ci en tant qu'éléments de valorisation complémentaires » (CA du 16 juin 2009, n° 24969C du rôle) ;*

*Considérant, eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, notamment celle que la limite minimale de la valeur d'exploitation correspond à sa valeur estimée de réalisation dans la majorité des cas imaginables, qu'il s'agit dès lors, afin de déterminer la valeur d'exploitation d'un bien spécifique, de rechercher le prix qu'une personne tierce devrait accepter de décaisser pour disposer de ce bien, en l'espèce le prix qu'une personne tierce serait disposée à payer pour les six terrains litigieux, aliénés durant la période de juillet 2009 à août 2010 ; qu'il s'avère en effet peu compliqué de déterminer la valeur estimée de réalisation des terrains en cause au moment de leur prélèvement, en 2009, du patrimoine d'exploitation, étant donné qu'ils furent peu de temps après leur prélèvement vendus à des acheteurs non liés d'une manière ou d'une autre aux réclamants, de sorte que ces derniers ont parfaitement réussi à obtenir le prix se faisant dans le cadre d'une aliénation normale et librement consentie du bien envisagé, compte tenu de toutes les circonstances et conditions se répercutant sur le prix, à l'exception toutefois des circonstances et conditions anormales ou personnelles (cf. termes de l'article 27, alinéa 2 L.I.R.) ; que le prix de vente réalisé par les requérants lors de l'aliénation de chaque seul terrain équivaut donc pleinement à sa valeur estimée de réalisation, en l'espèce synonyme de sa valeur d'exploitation ;*

*Considérant encore et en ce qui concerne plus particulièrement le calcul des plus-values réalisées à force des aliénations successives des terrains litigieux, aliénations relevant, d'après le jugement du 27 avril 2016 du Tribunal administratif, n° 34413a+34447a du rôle, de la sphère strictement privée, de sorte à ranger dans la catégorie des revenus nets divers au sens de l'article 99 L.I.R., plus précisément, vu les faits et modalités de l'espèce, dans la catégorie des plus-values au sens de l'article 99ter L.I.R., visant le revenu provenant de la réalisation d'immeubles bâtis et non bâtis aliénés plus de deux ans après l'acquisition ou la constitution, qu'il s'impose encore de veiller à respecter les dispositions de l'article 102 L.I.R.; qu'en effet, ce dernier étant applicable à l'ensemble des articles 99bis à 101 L.I.R., dont bien évidemment l'article 99ter L.I.R., force est d'évoquer l'alinéa 5 de l'article 99ter L.I.R. disposant que lorsqu'un bien a été prélevé de l'actif net investi d'une entreprise ou d'une exploitation, la valeur attribuée à ce bien lors du prélèvement se substitue au prix d'acquisition, l'intervalle entre l'acquisition et l'aliénation étant néanmoins calculé par rapport à la date effective d'acquisition ; qu'en d'autres termes, les plus-values au sens de l'article 99ter sont égales à la différence entre, d'une part, le prix de réalisation et, d'autre part, le prix d'acquisition ou de revient augmenté des frais d'obtention (cf. article 99ter, alinéa 2 LIR), sauf qu'en l'espèce, le prix d'acquisition à prendre en considération pour chaque seul terrain vendu correspond à sa valeur de prélèvement du patrimoine d'exploitation de la copropriété ... ;*

*Considérant, en guise de conclusion, que le mode de calcul du bénéfice commercial au sens de l'article 14 tout comme celui des revenus nets divers au sens de l'article 99ter réalisés au cours des deux années en cause et étant déterminés en parfaite conformité avec le jugement du 27 avril 2016 du Tribunal administratif, n° 34413a+34447a du rôle, font l'objet des annexes 1 à 4 qui constituent une partie intégrante de la présente décision ;*

*Considérant que pour le surplus, l'établissement en commun des revenus des années 2009 et 2010, tout comme les impositions pour l'impôt commercial communal des années 2009 et 2010, sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas autrement contestées ;*

*PAR CES MOTIFS*

*reçoit les réclamations en la forme ;*

*les dit partiellement fondées,*

*confirme, quant à leur montant, les fixations établies par le bureau d'imposition :*

- bénéfice commercial 2009 : ...*
- revenus nets divers 2009 : ...*
- bénéfice commercial 2010 : ...*
- revenus nets divers 2010 : ...*

*confirme la quote-part revenant à feu ... .. à :*

- bénéfice commercial 2009 : ...*
- revenus nets divers 2009 : ...*
- bénéfice commercial 2010 : ...*
- revenus nets divers 2010 : ...*

*confirme la quote-part revenant à la dame ... à :*

- bénéfice commercial 2009 : ...*
- revenus nets divers 2009 : ...*
- bénéfice commercial 2010 : ...*
- revenus nets divers 2010 : ...*

*confirme la quote-part revenant à la dame ... à :*

- bénéfice commercial 2009 : ...*
- revenus nets divers 2009 : ...*
- bénéfice commercial 2010 : ...*
- revenus nets divers 2010 : ...*

*confirme la quote-part revenant à la dame ... à :*

- bénéfice commercial 2009 : ...*
- revenus nets divers 2009 : ...*
- bénéfice commercial 2010 : ...*
- revenus nets divers 2010 : ...*

*confirme l'impôt commercial communal liquidé à travers les bulletins litigieux :*

- impôt commercial communal 2009 : ...*
- impôt commercial communal 2010 : ... (...).*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 10 octobre 2016, la « *copropriété ...* » et Mesdames ... et ... firent introduire un recours tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation de la décision précitée du directeur du 14 juillet 2016.

Par jugement du 26 septembre 2017, le tribunal déclara le recours en réformation recevable et fondé, de sorte à réformer la décision directoriale critiquée du 14 juillet 2016 en ce que les demandeurs n'ont pas procédé à la « *comptabilisation* » d'un « *transfert* » dans le patrimoine privé – prélevé à la valeur comptable et transféré dans le patrimoine privé des exploitants (cf. comptes



*d'exploitations annexés aux bilans des années 2009 et 2010 de la copropriété ... ) de l'ensemble des terrains ayant fait partie jusqu'au 30 juin 2009, de leur patrimoine d'exploitation », tout en lui renvoyant le dossier en prosécution de cause et en déclarant qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation, en déboutant les demandeurs de leur demande en allocation d'une indemnité de procédure et en condamnant l'Etat aux frais.*

Par requête d'appel déposée au greffe de la Cour administrative le 20 octobre 2017, l'Etat a fait régulièrement entreprendre le jugement précité du 26 septembre 2017 dont il sollicite la réformation dans le sens de voir déclarer non fondé le recours initial introduit par les parties intimées et les en débouter, tout en confirmant la décision directoriale litigieuse du 14 juillet 2016 et en condamnant les parties intimées à tous les frais et dépens des deux instances.

Les parties intimées concluent en substance à la confirmation du jugement dont appel sur base des motifs le sous-tendant et requièrent l'allocation d'une indemnité de procédure de ....

Les intimées insistent sur l'autorité de la chose jugée se dégageant du jugement précité du 27 avril 2016, cet argument étant à lui seul de nature, selon elles, à devoir emporter qu'il soit confirmé en sa substance par la Cour, de même que le jugement dont appel lui-même qui se base précisément sur l'autorité de la chose jugée du jugement précité, telle que par lui dégagee.

Afin de délimiter l'assiette de l'autorité de la chose jugée se dégageant du jugement du 27 avril 2016 par rapport à la décision ultérieure du directeur prise par celui-ci le 14 juillet 2016, il convient de relater ci-après *in extenso* le dispositif dudit jugement ainsi que les motifs déterminants le sous-tendant, ces éléments s'énonçant comme suit :

*« (...) Il découle de ces développements que l'activité des demandeurs découlant de leur participation au lotissement « ... » et de la cession des ... terrains à bâtir en cause ne répond pas aux critères de la permanence et du dépassement des confins de la gestion d'un patrimoine privé. Elle ne saurait partant être qualifiée en tant que telle d'entreprise commerciale au sens de l'article 14, n° 1<sup>er</sup> LIR.*

*L'Etat se prévaut encore du fait qu'un bénéfice commercial a été fixé et imposé dans le chef de la SCI « ... » pour les années 2009 et 2010 et que cette qualification aurait été acceptée par les demandeurs.*

*S'il n'est pas contesté par les demandeurs que la SCI « ... » s'est vu qualifier ses résultats de 2009 et 2010 de bénéfices commerciaux, cette qualification fiscale dans le chef de la société civile immobilière ne saurait néanmoins emporter la conséquence de la qualification d'opération dans le cadre d'une entreprise commerciale s'agissant des cessions de terrains à bâtir litigieuses effectuées par les demandeurs durant les années 2009 et 2010, dans la mesure où aucune règle de droit positif ne prévoit que le caractère commercial de l'activité d'une entreprise commerciale collective doive rejaillir sur des opérations effectuées par un associé sur des biens de son patrimoine personnel.<sup>1</sup>*

*Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que les conditions de la qualification des aliénations litigieuses d'opérations commerciales ne sont pas remplies, de sorte que les bulletins d'établissement des années 2009 et 2010, et par voie de conséquence également les bulletins ICC et les bulletins IR des mêmes années tels que déférés, sont à réformer dans cette mesure.*

---

<sup>1</sup> idem

(...)

***Par ces motifs,***

*le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;*

*sur renvoi de l'arrêt de la Cour administrative du 6 octobre 2015 ;*

*réforme les bulletins d'établissement et les bulletins ICC des années 2009 et 2010 émis à l'égard de la « copropriété ... », ainsi que les bulletins IR des années 2009 et 2010 émis respectivement à l'égard de Madame ... et de son époux ... et de Madame ... et de son époux ..., en ce que c'est à tort que le produit de vente résultant de l'aliénation des terrains litigieux sis dans le lotissement « ... » a été qualifié de bénéfice commercial ;*

*rejette la demande en paiement d'une indemnité de procédure de ... formulée par les demandeurs ;*

*condamne l'Etat aux frais. ».*

Il découle clairement des motifs ci-avant relatés, sous-tendant le dispositif du jugement dont question, que le tribunal s'est borné à réformer dans la mesure par lui indiquée les bulletins litigieux, à commencer par les bulletins d'établissement, en estimant d'abord que les conditions de la qualification des aliénations litigieuses comme opérations commerciales n'étaient pas remplies.

Un premier point de certitude est dès lors celui que du fait de l'autorité de la chose jugée du jugement du 27 avril 2016, les opérations d'aliénation proprement dites sont à qualifier non pas de bénéfice commercial mais d'opérations intervenues dans le cadre de la gestion privée du patrimoine des intéressés. Cette conclusion est d'ailleurs conforme à la jurisprudence de la Cour administrative et plus particulièrement à son arrêt plusieurs fois cité par le tribunal datant du 15 mars 2016, de même notamment encore qu'à son arrêt ultérieur du 3 août 2016 (n° 37117C du rôle).

En deuxième lieu, le tribunal n'a pas autrement remis en cause, ce qui ne fit d'ailleurs pas directement l'objet du recours porté devant lui, le fait que pour les exercices 2003 à 2008 l'indivision successorale des consorts ... a elle-même fait déclarer les pertes essuyées pour tous ces exercices en tant que pertes relatives à un bénéfice commercial et a confirmé de la sorte la qualification d'opération dans le cadre d'une entreprise commerciale pour les années d'imposition antérieures. Il en est de même en ce qui concerne la qualification des revenus de la SCI « ... » pour ces mêmes exercices. Le tribunal a encore retenu que cette qualification de l'activité de l'indivision des consorts ... pour les exercices en question n'était pas de nature à rejaillir sur les opérations d'aliénation effectuées par la suite par un associé ou un ancien indivisaire individuellement sur les biens de son patrimoine personnel.

Or, ce sont ces considérations qui relèvent seules de la chose jugée rattachée au jugement du 27 avril 2016.

Schématiquement, en raison de l'autorité de la chose jugée de ce jugement, aucune des parties n'ayant fait appel, deux maillons de la chaîne, sur un ensemble de trois, se trouvent figés.

Le premier maillon de la chaîne est la qualification d'activités commerciales dans le chef de l'indivision successorale des consorts ... et de la SCI « ... » conformément à leurs propres déclarations.

Il en résulte que l'activité de ces sociétés en indivision est dès lors à regarder à la base comme ayant été commerciale et que les terrains ayant appartenu à ladite indivision, dont les terrains litigieux aliénés en 2009 et 2010, ont d'abord fait partie, depuis l'existence de cette indivision, de son patrimoine d'exploitation.

Egalement le troisième maillon de la chaîne, à savoir celui des aliénations des terrains se trouve figé quant à sa qualification à travers le jugement définitif du 27 avril 2016. L'autorité de la chose jugée de ce jugement impose effectivement que ces aliénations sont à considérer comme étant intervenues dans le cadre de la gestion privée de leur patrimoine dans le chef des différents vendeurs, dont les intimées actuelles.

Il est patent que le deuxième maillon de la chaîne, c'est-à-dire le transfert du patrimoine d'exploitation de l'indivision successorale des consorts ..., voire de la SCI « ... » vers les patrimoines privés respectifs desdits consorts, n'a pas été toisé par le jugement du 27 avril 2016.

Or, une fois que le premier maillon se trouve définitivement figé en ce que l'activité de départ de l'indivision successorale des consorts ... de même de la SCI « ... » est à regarder comme ayant été commerciale et que les aliénations opérées se trouvent tout aussi définitivement figées à travers le même jugement en ce que dans le chef des différents consorts ... elles sont à considérer comme ayant eu lieu dans le cadre de la gestion privée de leur patrimoine, une conséquence implicite mais nécessaire, non toisée expressément, il est vrai, par le jugement en question, est celle de savoir comment ces terrains sont sortis du patrimoine d'exploitation de l'indivision successorale pour arriver dans les patrimoines privés respectifs des consorts ....

Trivialement, une seule passerelle a pu être valablement envisagée pour passer du patrimoine d'exploitation de l'indivision successorale des consorts ... ou de la SCI « ... » aux différents patrimoines privés desdits consorts : c'est celle du prélèvement personnel au sens de l'article 42 (2) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR), valant transfert du patrimoine d'exploitation vers lesdits patrimoines privés. Ce prélèvement découle d'ailleurs des propres déclarations des intéressés comme s'étant déroulé à la date du 30 juin 2009.

Etant donné que l'autorité de la chose jugée ne recouvre pas de manière expresse ce deuxième maillon de la chaîne, mais que la qualification de celui-ci se dégage cependant directement des qualifications figées des premier et troisième maillons, tel que ci-avant expliqué à partir de la chose jugée du jugement du 27 avril 2016, il ne saurait en aucune manière être reproché au directeur d'avoir statué tel qu'il l'a fait en qualifiant précisément ce deuxième maillon de prélèvement valant transfert des terrains à partir du patrimoine d'exploitation de l'indivision successorale vers les patrimoines privés des consorts ... avec toutes les conséquences de droit, dont la découverte d'une plus-value latente.

Tout aussi logiquement, au niveau des différentes aliénations, vu la proximité de celles-ci par rapport à la date des prélèvements, le directeur a évalué à zéro les revenus divers qui auraient normalement pu et dû être retenus par rapport à ces aliénations, fussent-elles intervenues suivant un décalage certain dans le temps par rapport aux prélèvements.

Dans la mesure où les intimées n'ont à aucun stade de la procédure contentieuse, ni surtout en appel, contesté les modalités opérées par le directeur, plus précisément quant à la date et à la méthode d'évaluation de la plus-value se dégageant des prélèvements prévus, il reste à la Cour de faire le constat ci-avant ébauché que loin de méconnaître l'autorité de la chose jugée se dégageant du jugement du 27 avril 2016, le directeur en a tiré les conséquences de fait et de droit adéquates et que

compte tenu des arguments limités invoqués par les intimées, demanderesse initiales, la décision directoriale se justifie dans toute sa teneur.

Dès lors, le jugement dont appel est à réformer dans le sens que les consorts ... étaient à débouter de leur recours et que plus précisément, tel que d'ailleurs jugé, cette fois-ci à bon escient, par le jugement du 27 avril 2016, le recours était à déclarer irrecevable en tant qu'émanant de l'entité « *copropriété ...* » ainsi désignée.

Ainsi, il n'y a pas lieu de statuer plus loin sur les autres arguments invoqués de la part des intimées, étant donné qu'ils restent sans caractère pertinent, dans la mesure où les intimées, sur question spéciale posée à l'audience, n'ont pas concrètement entrevu le point névralgique du litige qui est celui du prélèvement, présentant pourtant implicitement mais nécessairement une nécessité pour que dans la situation donnée, sur les déclarations constantes de l'indivision des consorts ..., les terrains litigieux aient pu sortir de son patrimoine d'exploitation en vue de pouvoir être aliénés dans le cadre de la gestion privée du patrimoine des différents consorts, tel que définitivement jugé par le tribunal le 27 avril 2016, suite au recours afférent desdits consorts.

De manière conséquente, les intimées n'ont contesté aucun élément concernant plus particulièrement les modalités de ce prélèvement et notamment celles du calcul de la plus-value latente dégagée.

Les motifs qui précèdent suffisent dès lors pour toiser de manière adéquate le litige, tout en répondant sur la seule question, posée de manière limitée, à savoir celle du passage du patrimoine d'exploitation de l'indivision des consorts ... vers l'aliénation des terrains litigieux dans le cadre de la gestion privée de leur patrimoine par lesdits consorts.

S'il est en règle générale recommandable que les parties au litige concluent en énonçant leurs moyens avec netteté et qu'en conséquence les juges statuent également avec netteté, cette exigence de netteté s'avère toutefois être à double tranchant à partir du moment où les parties, puis les juges, versent nettement dans l'erreur de fait et/ou de droit. Il convient de souligner qu'à travers sa décision critiquée, à tort, le directeur n'a pas méconnu « *fondamentalement* » l'autorité de la chose jugée se dégageant du jugement du 27 avril 2016 et qu'il ne s'est dès lors pas non plus entêté à persévérer dans cette méconnaissance alléguée à mauvais escient.

Il est patent qu'eu égard à l'issue du litige il ne convenait en aucune manière d'allouer aux parties intimées une indemnité de procédure pour la première instance. En conséquence, le jugement dont appel est encore à réformer en ce qu'il a alloué à tort ... € au titre d'une indemnité de procédure à régler par l'Etat.

Toujours eu égard à l'issue du litige et de manière conséquente, il convient également de rejeter la demande en allocation d'une indemnité de procédure des intimées pour l'instance d'appel.

**Par ces motifs,**

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

déclare l'appel recevable ;

au fond, le dit justifié ;

réformant, déclare le recours *initial* irrecevable en tant qu'engagé par la copropriété ... ainsi désignée et le déclare non fondé pour le surplus ;

décharge l'Etat de la condamnation au paiement d'une indemnité de procédure de ... € pour la première instance ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure des intimées pour l'instance d'appel ;

fait masse des dépens des deux instances et les impose aux dames ..., à chacune pour moitié.

Ainsi délibéré et jugé par :

Francis DELAPORTE, président,  
Lynn SPIELMANN, conseiller,  
Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu par le président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête, en présence du greffier de la Cour Jean-Nicolas SCHINTGEN.

s. SCHINTGEN

s. DELAPORTE

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 28 février 2018

Le greffier de la Cour administrative