

Audience publique du 15 janvier 2018

Requête en institution d'un sursis à exécution
introduite par Monsieur ..., ...,
par rapport à des décisions de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

ORDONNANCE

Vu la requête inscrite sous le numéro 40578 du rôle et déposée le 8 janvier 2018 au greffe du tribunal administratif par Maître Didier SCHÖNBERGER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats de Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à ..., tendant à voir instituer un sursis à exécution, aux termes du dispositif de ladite requête, par rapport à une décision datée du 17 octobre 2017, référencée sous le n° ..., émise par le directeur de l'administration des Contributions directes en réponse à une réclamation lui adressée le 28 janvier 2015 « *ainsi que le bulletin rectificatif émis en application de ladite Décision Litigieuse* », un recours au fond, inscrit sous le numéro 40517 du rôle, dirigé contre la même décision directoriale ayant été déposé au greffe du tribunal administratif en date du 22 décembre 2017 ;

Vu l'article 11 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale critiquée au fond ;

Maître Marie-Aleth HENDESSI, en remplacement de Maître Didier SCHÖNBERGER, pour le requérant, et Monsieur le délégué du gouvernement Sandro LARRUCIA entendus en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 12 janvier 2018.

Monsieur ... déposa sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2013 en date du 14 mars 2014 en indiquant comme « Néant » comme revenu imposable de l'année 2013 tout en déclarant être résident à ..., depuis le 15 juin 2013.

Le bureau d'imposition, ayant informé Monsieur ... en exécution du paragraphe 205, alinéa 3 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO » qu'il entendait s'écarter de la déclaration pour l'impôt sur le revenu lui soumise et le contribuable ayant pu prendre position y relativement par courrier du 13 novembre 2014, émit en date du 19 novembre 2013 un bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2013, imposant dans le chef du contribuable des revenus de capitaux d'un montant total de ... euros.

Par un courrier du 28 janvier 2015, Monsieur ... adressa au directeur de l'administration des Contributions directes une réclamation à l'encontre du prédit bulletin.

Le directeur de l'administration des Contributions directes, suite à une double mise en état effectuée conformément aux paragraphes 243, 244 et 171 AO, fit partiellement droit à la prédite réclamation en ramenant l'impôt sur le revenu dû pour l'année 2013, y compris la contribution au fonds pour emploi, à 477.989 euros par décision directoriale du 17 octobre 2017, référencée sous le n° ..., décision libellée en les termes suivants :

« Le directeur des contributions,

Vu la requête introduite le 28 janvier 2015 par le sieur ..., demeurant à ..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2013, émis le 19 novembre 2014 ;

Vu le dossier fiscal ;

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

Vu la mise en état du directeur des contributions du 28 octobre 2016, en vertu des §§ 243, 244 et 171 AO et la réponse y afférente du réclamant, entrée le 16 novembre 2016 ;

Vu la mise en état du directeur des contributions du 9 décembre 2016, en vertu des §§ 243, 244 et 171 AO et la réponse y afférente du réclamant, entrée le 14 décembre 2016 ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les formes (§ 249 AO) et délai (§ 228 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition d'avoir imposé dans son chef des revenus de capitaux d'un montant total de ... euros ;

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 ;

Considérant que le réclamant a remis une déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2013 en date du 14 mars 2014 ; que, cependant, il s'est contenté de ne remettre que les pages 1, 2, 15 et 16 du prédit formulaire ; qu'il a inscrit à la ligne « total des revenus nets » de la page 16, aussi bien dans les cases prévues aux revenus non exonérés que dans celles prévues aux revenus exonérés, la mention « NEANT », de sorte que le revenu imposable de l'année 2013 serait également « NEANT » ; qu'il a déclaré être résident à ..., depuis le 15 juin 2013 ;

Considérant qu'en exécution du § 205, alinéa 3 AO, le bureau d'imposition a informé le réclamant par une lettre datée du 22 octobre 2014, qu'il envisageait de s'écarter de la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année litigieuse ; qu'en l'occurrence, le bureau

d'imposition entendait imposer, d'une part, des revenus bruts payés par les compagnies d'assurances de droit français « ... » (ci-après « ... ») et « ... » se chiffrant au total à ... euros au titre de revenus nets provenant de capitaux mobiliers, et, d'autre part, une valeur locative pour un montant de ... euros en raison de l'occupation d'un immeuble sis à ..., dont le réclamant est propriétaire ;

Considérant qu'aux termes du § 205, alinéa 3 AO des divergences notables par rapport à la déclaration du contribuable doivent, pour autant qu'elles soient en sa défaveur, lui être communiquées pour observation préalablement à l'émission du bulletin ; que le but du § 205, alinéa 3 AO, en tant que principe de bonne administration, consiste à vérifier les conclusions auxquelles tend une instruction en défaveur du contribuable et partant à éviter d'éventuels malentendus ;

Considérant que suite au prédit courrier, le réclamant s'est montré insatisfait quant aux divergences en sa défaveur par le biais d'une lettre introduite en date du 13 novembre 2014, tandis qu'il n'a pas apporté des éléments nouveaux et révélateurs au bureau d'imposition ; qu'il s'ensuit que le bureau d'imposition a procédé à l'imposition de l'année 2013 en se référant aux redressements communiqués dans son courrier du 22 octobre 2014 ; qu'il découle de ce qui précède, qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que le bureau d'imposition a été informé par le bureau de la retenue d'impôt sur les intérêts en date du 7 août 2014 que le réclamant a bénéficié d'un paiement de ... euros de la part de ... ; qu'en l'espèce, l'information a indiqué qu'il s'agit d'un paiement d'intérêts survenu pendant l'année litigieuse ;

Considérant que le réclamant a, à de maintes reprises et finalement, par l'intermédiaire de son avocat, demandé des attestations de résidence fiscale au bureau d'imposition compétent « afin d'éviter la retenue à la source en France, il lui est nécessaire d'obtenir les attestations de résidence que vous trouverez en annexe, dûment complétées et signées par vos soins. » ; que le bureau d'imposition a dès lors constaté un deuxième paiement effectué pendant l'année d'imposition litigieuse par ... ; que, donc, le réclamant a révélé cette information dans le seul but d'obtenir une attestation de résidence fiscale ;

Considérant qu'en vertu de l'article 2, alinéa 2 L.I.R. le contribuable résident est tenu de déclarer la totalité de ses revenus perçus au cours d'une année, fussent-ils de nature indigène ou étrangère ; qu'en d'autres termes, il est tenu de déclarer ses revenus mondiaux, quitte à seulement les prendre en compte afin de déterminer le taux d'imposition, applicable aux seuls revenus indigènes ;

Considérant qu'il échet de mettre en exergue que le réclamant n'a déclaré aucun revenu pour l'année litigieuse, alors qu'il s'est vu verser un montant total se chiffrant à ... euros sous forme d'intérêts ; que force est de relever qu'il a signé lui-même sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2013 en indiquant à 5 reprises qu'il n'aurait eu aucun revenu pendant l'année litigieuse (« NEANT ») ; que dans sa requête datée du 26 janvier 2015, il affirme lapidairement « J'espère que vous croirez en ma bonne foi dans cette affaire, et qu'en aucun cas j'ai eu l'intention (sic) flouer l'administration des contributions. » ; qu'il est toutefois quelque peu douteux qu'une personne ne se souvienne plus des rachats partiels des contrats d'assurance en 2013 pour la somme modique de ... euros ; qu'il peut

valablement être supposé que le réclamant n'entendait justement pas déclarer les revenus litigieux, en l'occurrence, les intérêts résultant des montants investis ;

Considérant que le bureau d'imposition était contraint d'imposer les revenus issus des rachats des contrats d'assurance en tant que revenu net provenant de capitaux mobiliers se chiffrant dès lors à ... euros ;

Considérant que le réclamant, ancien actionnaire principal du groupe français « ... », a cédé en 2004 l'ensemble des parts qu'il détenait dans le dit groupe, représentant ... pour cent du capital ; que d'après les articles de presse, cette vente a eu lieu pour ... euros à ... euros ; que toutefois, le réclamant a partagé cette somme avec deux autres actionnaires principaux, de sorte qu'il est difficile de supputer le montant exact des fonds recueillis par lui ;

Considérant que le réclamant affirme avoir placé à l'époque tous ses fonds dans quatre contrats d'assurance ; que d'après les documents fournis, ces placements se sont chiffrés au total à ... euros en 2005 ; qu'au fur et à mesure des années, il a procédé à des retraits partiels de ces contrats d'assurance ;

Considérant qu'en l'espèce, le réclamant avait été invité par le directeur de l'administration des contributions à présenter en détail ses revenus mondiaux, i.e. ses revenus indigènes et étrangers, réalisés du 15 juin au 31 décembre 2013, ainsi que l'intégralité des contrats d'assurance souscrits auprès des compagnies d'assurances afférentes ;

Considérant que lors de sa réponse le réclamant a réaffirmé que « Je n'ai donc pas de revenu (sic) étrangers ou indigènes. » ;

Considérant que le réclamant avait besoin d'une attestation de résidence établie par le bureau d'imposition compétent, afin de la faire valoir lors d'une vente immobilière en France en 2014 ; que lors d'un télémessage du 25 septembre 2014, il a réitéré sa demande par le biais de son avocat, en expliquant que « L'absence de ce certificat est préjudiciable du fait qu'il ne peut totalement encaisser le produit issu d'une vente immobilière française, alors même qu'il envisage d'autres cessions pour lesquelles le même problème va se poser. » ; que, par conséquent, le réclamant serait propriétaire au moins de deux autres immeubles ; que l'« AVIS D'IMPÔT 2014 », émis par la Direction générale des finances publiques en France, fixant l'impôt sur les revenus de 2013, mentionne qu'« Au 1^{er} janvier 2014, au moins une de vos résidences (principale ou secondaire) est équipée d'un téléviseur. » ;

Considérant que le directeur a procédé en date du 9 décembre 2016 à une seconde mise en état du dossier afin de se procurer de plus amples détails en ce qui concerne les immeubles du réclamant ; que la dite mise en état du dossier est libellée comme suit :

- *le réclamant est invité à prendre position par rapport aux affirmations de son avocat, en l'occurrence Me ..., prétendant dans son télémessage du 25 septembre 2014 que « L'absence de ce certificat est préjudiciable du fait qu'il ne peut totalement encaisser le produit issu d'une vente immobilière française, alors même qu'il envisage d'autres cessions pour lesquelles le même problème va se poser », ainsi que de prendre position par rapport à l'« Avis d'impôt 2013 (impôt sur les revenus de 2013) », émanant de la Direction générale des finances publiques en France et indiquant qu'«*

Au 1^{er} janvier 2014, au moins une de vos résidences (principale ou secondaire) est équipée d'un téléviseur », à fournir, le cas échéant, des explications quant à la possession d'immeubles à l'étranger, notamment quant à leur destination (p.ex. location).

Considérant que le réclamant a précisé lors de sa réponse à la deuxième mise en état du directeur, qu'« Au premier janvier 2014, je possédais les biens immobiliers suivant (sic) :

Un appartement à ...

Un appartement à ... » ;

que l'appartement à ... a été cédé le 31 juillet 2014 ; qu'aux dires du réclamant : a à l'époque je cédaï ma résidence secondaire de montagne qui n'avait plus lieu d'être, étant donné que je m'installais au Luxembourg » ; que l'appartement à ... n'a été cédé qu'en date du 28 avril 2015 « car il s'agissait de ma résidence principale de ..., jusqu'au 21 juin 2013, que j'ai mis beaucoup de temps à vendre du fait de la récession immobilière de l'époque » ; que finalement, il affirme que « je n'ai plus d'immeuble à l'étranger, mes résidences secondaires ont été cédées en 2014 et 2015 (voir certificat (sic) en annexe). Ces deux biens n'ont pas été donnés en location, car ils étaient en vente » ;

Considérant que d'après les affirmations du réclamant, ce dernier n'avait donc pas de revenus immobiliers, alors qu'il possédait deux appartements à l'étranger destinés à son utilisation personnelle ; que ces appartements sont donc à considérer comme résidences secondaires depuis le 15 juin 2013 ;

En ce qui concerne le revenu net provenant de la location de biens

Considérant, en matière de principe, que la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) qualifie de revenu provenant de la location de biens la valeur locative de l'habitation occupée par le propriétaire, fixée en application de l'article 98, alinéa 1^{er}, numéro 5 L.I.R. et du règlement grand-ducal du 12 juillet 1968 en portant exécution ; qu'en vertu de l'article 4 du prédit règlement, la valeur locative annuelle est fixée à 4% de la tranche de valeur unitaire correspondant à l'habitation ne dépassant pas 3.800 euros et à 6 % de la tranche de cette valeur unitaire dépassant 3.800 euros ;

Considérant qu'en l'espèce, force est de constater que le réclamant est devenu propriétaire d'un appartement sis à ... en date du 19 juin 2013, l'emménagement dans sa nouvelle habitation ayant suivi en date du 20 juin 2013 ; que la valeur locative forfaitaire se chiffre dès lors à ... euros ;

Considérant que le réclamant était propriétaire de deux appartements en France ; que ces appartements sont à considérer comme résidences secondaires pour la période du 15 juin 2013 au 31 décembre 2013 ;

Considérant qu'en vertu de la circulaire du directeur des contributions L.I.R. n° 58 du 16 juillet 1975 lorsqu'une habitation est située à l'étranger, la fixation forfaitaire d'une valeur locative ne peut être appliquée faute de valeur unitaire et doit donc être fixée par estimation ; qu'en l'espèce la valeur unitaire des deux immeubles est estimée à chaque fois à

2.500 euros et par conséquent les valeurs locatives forfaitaires sont fixées à $((4\% * 2.500) * 6/12 \text{ i.e.})$ 50 euros chacune ;

Considérant que l'article 3 de la convention contre les doubles impositions conclue entre la France et le Luxembourg dispose que le droit d'imposition des revenus immobiliers revient à l'Etat dans lequel l'immeuble est situé ; que toutefois, conformément aux dispositions de l'article 134 L.I.R., ensemble avec l'article 19 alinéa 1^{er} de la convention contre les doubles impositions précitée, ces revenus sont à prendre en compte lors de la détermination du taux d'impôt global à appliquer aux revenus indigènes ; qu'ainsi, dans le cadre de l'imposition fictive des revenus mondiaux réalisés par le réclamant pendant l'année litigieuse, une valeur locative forfaitaire de $(2 * 50 \text{ i.e.})$ 100 euros est à prendre en compte aux fins de la détermination du revenu net exonéré provenant de la location de biens ;

En ce qui concerne le paiement fait par la compagnie d'assurance ...

Considérant que le réclamant a contracté en date du 30 mai 2003 un contrat d'« Assurance Vie Multifonds » auprès de ... ; qu'au cours de l'année litigieuse, il a procédé au rachat intégral de la dite assurance pour un montant brut de ... euros, le bureau d'imposition ayant, partant, ajouté et imposé les intérêts créditeurs émanant du capital accumulé (i.e. ... euros) dans la rubrique du revenu net provenant de capitaux mobiliers ;

Considérant, à titre explicatif, qu'une assurance-vie est une forme d'assurance dont la vocation d'origine est de garantir le versement d'une certaine somme d'argent (capital ou rente) lorsque survient un événement lié à l'assuré (son décès ou sa survie) ; que la forme la plus répandue d'une telle assurance-vie est celle qui verse le capital ou la rente, soit en cas de décès, soit en cas de survie à une date fixe et précise ; que l'assurance-vie forme donc une sorte de double contrat d'assurance décès et d'assurance en cas de vie sur une durée unique ;

Considérant, à ce titre, que l'assurance-vie permet aussi de faire fructifier des fonds tout en poursuivant un objectif à long terme (p.ex. : la retraite, un investissement immobilier,...), sa durée étant déterminée à la souscription et reconductible ou non selon les contrats, par prorogation, normalement, d'année en année ; qu'elle garantit ainsi le remboursement de l'intégralité de l'épargne de l'assuré (dont une part se compose de capital (i.e. de versements effectués par l'assuré) et une part se compose d'intérêts) ; qu'en l'espèce, la valeur de rachat de l'assurance-vie du réclamant comprend donc, outre son capital versé sous forme de paiements réguliers, des intérêts créditeurs courus pendant toute la durée du contrat ;

Considérant qu'aux termes de l'article 115, alinéa 17 L.I.R., le capital et la valeur de rachat touchés du chef d'un contrat d'assurance contracté à titre individuel en cas de vie, d'invalidité ou de décès sont exempts de l'impôt sur le revenu ; qu'il échet de mettre en exergue, qu'en l'espèce, le contrat précise que le souscripteur, le cas échéant le réclamant, est bénéficiaire des primes versées en cas de rachat partiel ou total de l'assurance-vie (i.e. en cas de vie) qu'en cas de décès le contrat ne précise pas expressément le bénéficiaire des primes, alors que toutefois, il stipule : « VOIR DISPOSITIONS TESTAMENTAIRES DEPOSEES CHEZ MAITRE ... NOTAIRE A ... » ; que dès lors, le contrat d'assurance-vie ... fait clairement mention du bénéficiaire en cas de vie ou de décès ; qu'il s'ensuit que les intérêts perçus par le réclamant du chef du rachat de son contrat d'assurance-vie et formant

une partie intégrante de la valeur de rachat, sont, à leur tour et de plein droit, exempts de l'impôt sur le revenu ;

Considérant que c'est à tort que le bureau d'imposition a imposé les intérêts en tant que revenu net provenant de capitaux mobiliers ; que les intérêts créditeurs se chiffrant à ... euros sont exempts en vertu de l'article 115, alinéa 17 L.I.R. ;

En ce qui concerne les paiements faits par la compagnie d'assurance ...

Considérant que le réclamant a encore souscrit en date du 13 janvier 2005 auprès de ... , trois contrats dénommés « ... » pour une durée de huit ans, prorogables annuellement par accord tacite ; qu'au cours de l'année litigieuse, il a procédé au rachat intégral des trois contrats pour un montant brut total de ... euros, le bureau d'imposition ayant, partant, ajouté et imposé les intérêts créditeurs émanant du capital accumulé, se chiffrant à ... euros, dans la rubrique du revenu net provenant de capitaux mobiliers ;

Considérant que la loi du 27 juillet 1997 sur les contrats d'assurance fournit les définitions suivantes :

A. Contrat d'assurance: un contrat en vertu duquel, moyennant le paiement d'une prime fixe ou variable, une partie, l'assureur, s'engage envers une autre partie, le preneur d'assurance, à fournir une prestation stipulée dans le contrat au cas où :

- a) dans l'assurance de dommages survient un événement incertain que l'assuré a intérêt à ne pas voir se réaliser*
- b) dans l'assurance de personnes survient un événement incertain qui affecte la vie, l'intégrité physique ou la situation familiale de l'assuré.*

Est considéré comme contrat d'assurance un contrat nominatif basé sur les techniques des opérations de capitalisation et comportant une clause d'attribution bénéficiaire ;

B. Opération de capitalisation: un contrat au porteur comportant l'engagement, en échange de versements uniques ou périodiques, de fournir une prestation fixée dans le contrat ou liée à révolution de la valeur ou du rendement des actifs auxquels le contrat est adossé ;

Considérant que la loi distingue principalement entre deux produits, en l'occurrence :

1) les contrats repris sub A, destinés à fournir une prestation particulière, au cas où un événement incertain se produit et contre lequel l'assuré entend se protéger, pouvant se rapporter aussi bien à une chose qu'à une personne (assurances contre les dommages matériels ou personnels) ;

2) les produits enrichissants repris sub B destinés à un investissement financier pur et simple et qui, contrairement aux contrats repris sub 1), n'offrent aucune protection quelconque, mais uniquement des services financiers en relation avec le capital investi contractuellement ;

Considérant qu'en l'espèce, les trois contrats souscrits par le réclamant ne contiennent aucune clause prévoyant une prestation particulière de la part de ... en cas d'un évènement incertain, en l'occurrence en cas de vie, d'invalidité ou de décès ;

Considérant le fait que les investissements soient proposés par une compagnie d'assurance, ne change rien au fait qu'ils sont proches à des produits bancaires, vu qu'ils ne couvrent aucun risque et qu'ils sont utilisables comme des titres financiers usuels ; qu'il y a lieu de noter que les contrats litigieux ont été suivis par une agence de « Private Banking » à ..., donc une agence qui rend des services financiers très personnalisés et sophistiqués, souvent résumés sous l'expression « gestion de fortune », à des particuliers détenant un patrimoine net « important » ; qu'il s'ensuit que les intérêts perçus par le réclamant du chef du rachat de ses contrats et formant une partie intégrante de la valeur de rachat, ne tombent pas dans le champ d'application de l'article 115, alinéa 17 L.I.R. au motif qu'il s'agit de placements purement financiers ayant comme unique but la rémunération du capital investi ;

Considérant qu'aux termes de l'article 97, alinéa 1^{er}, n° 5 L.I.R. « Sont considérés comme revenus de capitaux mobiliers les intérêts de créances de toute nature non visées sub 2, 3, ou 4 et notamment des prêts, avoirs, dépôts, comptes d'épargne, comptes courants » ; qu'en l'espèce, un taux d'intérêt applicable aux investissements du réclamant a été prévu dès la date d'effet des contrats litigieux, notamment en vue d'accroître son capital ; qu'il résulte à suffisance de preuve des développements qui précèdent que les intérêts créditeurs se chiffrant à ... euros sont pleinement imposables dans la rubrique du revenu net provenant de capitaux mobiliers ; que dès lors, la décision du bureau d'imposition de refuser l'application de l'article 115, alinéa 17 L.I.R. à l'endroit des contrats ... est à confirmer ;

Considérant qu'en vertu de l'article 105 L.I.R. le revenu net provenant de capitaux mobiliers est à réduire des frais d'obtention, donc des dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver des recettes ; que suivant le n° 3 de l'alinéa 1^{er} de l'article 107 L.I.R., le minimum forfaitaire des frais d'obtention pour les revenus nets provenant de capitaux mobiliers se chiffre à 25 euros ; que l'alinéa 2 du même article dispose que « Lorsque l'assujettissement du contribuable à l'impôt n'a pas existé durant toute l'année, ces montants se réduisent à respectivement 45 euros, 25 euros et 2 euros par mois entier d'assujettissement. » ; qu'en l'occurrence, le réclamant a déclaré être résident à ..., depuis le 15 juin 2013, de sorte que les frais d'obtention se chiffrent à ... euros ;

Considérant qu'en vertu de l'article 115, alinéa 15 L.I.R. la première tranche de 1.500 euros des revenus visés à l'article 97 L.I.R. est exempte de l'impôt sur le revenu ;

Considérant que, finalement, le revenu net provenant de capitaux mobiliers se chiffre à ... euros ;

Considérant que le minimum forfaitaire pour dépenses spéciales visées à l'article 109, alinéa 1^{er}, n° 1 et 1a L.I.R., à l'article 110, n° 4 L.I.R. et aux articles 111 et 111bis L.I.R. se chiffre à 480 euros ; que l'article 113, alinéa 1^{er} L.I.R. dispose que « Lorsque l'assujettissement du contribuable à l'impôt n'a pas existé durant toute l'année, le forfait est à prendre en considération en proportion des mois entiers d'assujettissement. » ; qu'en l'espèce le forfait pour dépenses spéciales se chiffre à ... euros ;

Considérant que le redressement de l'impôt sur le revenu de l'année 2013 fait l'objet de l'annexe qui constitue une partie intégrante de la présente décision (...) »

Monsieur ... a introduit, par requête déposée le 22 décembre 2017 au greffe du tribunal administratif et enrôlée sous le n° 40517, un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision directoriale prévue du 17 octobre 2017.

Par requête déposée en date du 8 janvier 2018, inscrite sous le numéro 40578 du rôle, il a encore fait introduire une demande tendant à voir prononcer le sursis à exécution de la prédite décision directoriale du 17 octobre 2017 ainsi que du « *bulletin rectificatif émis en application de ladite Décision Litigieuse* ».

Monsieur ... estime que les deux conditions légalement posées par l'article 11 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après dénommée la « *loi du 21 juin 1999* », seraient remplies en cause.

Au titre de l'existence d'un risque de préjudice grave et définitif, Monsieur ... soutient en substance que l'obligation de payer un montant de ... euros, montant dont il ne disposerait pas en espèces, lui-même n'ayant par ailleurs aucun revenu fixe, perturberait fortement voire irrémédiablement sa situation financière et témoignerait d'une rigueur excessive à son encontre.

Il estime aussi que son recours au fond présenterait de sérieuses chances de succès.

Dans ce contexte, Monsieur ... expose avoir procédé en date du 12 septembre 2013 au rachat total d'un contrat d'assurance vie multifonds détenu depuis 2003 auprès de Le 13 septembre 2013, il aurait perçu le versement des fonds correspondant au rachat total de trois contrats de capitalisation ... détenus depuis 2005 en démembrement par lui-même et, respectivement, son épouse et ses deux filles.

Il insiste sur le fait qu'il aurait été résident français, son déménagement de ... vers le Luxembourg n'ayant lieu que du 2 au 11 octobre 2013, son appartement au Luxembourg n'ayant pas été habitable avant le 15 octobre 2013 au plus tôt du fait des travaux en cours.

Il relate encore avoir remis sa déclaration d'impôt en France tout en déposant une déclaration fiscale au Luxembourg ne renseignant aucun revenu.

Le requérant entend déduire de ces faits, et en particulier du fait que le changement de son foyer permanent de ... à Luxembourg, n'aurait été opéré qu'en octobre 2013, les ordres de rachat des contrats et la réception des fonds y afférents auraient été exécutés en septembre 2013, alors qu'il résidait encore matériellement à ..., de sorte que son revenu de source française aurait en toute hypothèse été imposable exclusivement dans son pays de résidence, soit la France.

Subsidiairement, il fait plaider que les paiements perçus de la société ... échapperaient au champ d'application de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, telle que modifiée (ci-après « LIR »).

Il expose à cet égard que le produit du rachat des contrats de capitalisation ne serait pas imposable au titre de revenu de capitaux mobiliers au sens de l'article 97 LIR en tant qu'intérêts. En effet, en ce qui concerne la participation aux résultats et le rachat, les contrats multisupport donneraient accès à la fois aux fonds en euros, la participation aux

résultats étant en ce cas affectée en majoration du capital constitué des souscriptions en cours ; la valeur de rachat étant égale au capital constitué à la date de réception de la demande, ainsi qu'à des supports en unités de compte : les revenus étant réinvestis ; la valeur de l'unité de compte correspondante tenant compte de ces réinvestissements. La valeur de rachat serait dans ce cas égale au produit du nombre d'unités de compte inscrit à la souscription par la valeur de l'unité de compte en euros.

Aussi, s'appuyant sur un avis de la Commission française des études comptables de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes en France, selon lequel un tel contrat devrait être analysé comme un produit de placement unique, même si le souscripteur peut modifier la répartition entre les supports, il explique encore qu'au moment du rachat, les produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation seraient lors du dénouement du contrat constitués en droit français par la différence entre les sommes remboursées au bénéficiaire et le montant des primes versées ; toutefois, cette différence ne correspondrait à aucun élément de la liste exhaustive des revenus de capitaux mobiliers énumérés à l'article 97 LIR. Or, les revenus non spécifiquement énumérés à l'article 97 LIR seraient hors du champ d'application de la loi.

A titre plus subsidiaire, Monsieur ... considère que comme les revenus en question seraient capitalisés ou réinvestis chaque année, le rachat total des trois contrats effectué en date du 13 septembre 2013 aurait donné lieu à une réalisation en capital, à savoir une plus-value.

Or, une plus-value de cession serait hors-champ de l'article 99bis LIR, s'agissant d'un gain en capital hors champ d'application de la LIR par déduction de l'article 99bis LIR, ne constituant pas en l'espèce le fruit d'une opération de spéculation.

A titre encore plus subsidiaire, il estime que ces revenus seraient à soumettre au demi-taux global.

Dans ce contexte, il expose que si la LIR ne prend pas en compte les revenus de contrats capitalisation, il s'agirait d'une omission du législateur. En effet, si l'article 115 alinéa 17 LIR prévoit que sont exemptés le capital et la valeur de rachat touchés du chef d'un contrat d'assurance contracté à titre individuel en cas de vie, d'invalidité ou de décès, mais que le capital et la valeur de rachat touchés en vertu d'un contrat de prévoyance-vieillesse prévu à l'article 111bis LIR ne sont pas exemptés pour être pour leur part imposables au demi-taux global par application combinée des articles 131 (1) c) et 132 (2) 5 LIR, le contrat de capitalisation français serait assimilable au contrat de prévoyance-vieillesse.

Le délégué du gouvernement soutient quant à lui qu'aucune des conditions requises pour l'institution d'une mesure provisoire ne serait remplie en l'espèce. Il insiste plus particulièrement sur l'absence de préjudice grave et définitif en exposant l'état de fortune de l'intéressé.

En vertu de l'article 11 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après dénommée la « *loi du 21 juin 1999* », un sursis à exécution ne peut être décrété qu'à la double condition que, d'une part, l'exécution de la décision attaquée risque de causer au demandeur un préjudice grave et définitif et que, d'autre part, les moyens invoqués à l'appui du recours dirigé contre la

décision apparaissent comme sérieux. Le sursis est rejeté si l'affaire est en état d'être plaidée et décidée à brève échéance.

L'institution d'une mesure provisoire devant rester une procédure exceptionnelle, puisque qu'elle constitue une dérogation apportée aux privilèges du préalable et de l'exécution d'office des décisions administratives, les conditions permettant d'y accéder doivent être appliquées de manière sévère.

L'affaire au fond ayant été introduite le 22 décembre 2017 et compte tenu des délais légaux d'instruction fixés par la loi modifiée du 21 juin 1999 précitée, elle ne saurait être considérée comme pouvant être plaidée à brève échéance.

La compétence du président du tribunal est restreinte à des mesures essentiellement provisoires et ne saurait en aucun cas porter préjudice au principal. Il doit s'abstenir de préjuger les éléments soumis à l'appréciation ultérieure du tribunal statuant au fond, ce qui implique qu'il doit s'abstenir de prendre position de manière péremptoire, non seulement par rapport aux moyens invoqués au fond, mais même concernant les questions de recevabilité du recours au fond, comme celle relative à l'existence d'un intérêt à agir, étant donné que ces questions pourraient être appréciées différemment par le tribunal statuant au fond. Il doit donc se borner à apprécier si les chances de voir déclarer recevable le recours au fond paraissent sérieuses, au vu des éléments produits devant lui. Il ne saurait se prononcer définitivement sur des questions de recevabilité que pour autant que celles-ci touchent exclusivement à la demande en sursis à exécution.

En l'espèce, il appert toutefois que se pose directement la question de la recevabilité même de la requête telle que libellée, respectivement de sa portée, question soulevée et débattue contradictoirement lors de l'audience publique du 12 janvier 2018.

Il ressort en effet de l'article 11 de la loi modifiée du 21 juin 1999 précitée que la compétence au provisoire du président du tribunal administratif est conditionnée par l'existence d'un recours au fond dirigé contre la même décision au sujet de laquelle une mesure provisoire est sollicitée. En effet, le but poursuivi par l'article 11 vise à conférer au recours au fond un effet suspensif jusqu'à ce qu'il ait été tranché par les juges du fond, la requête en obtention d'une mesure provisoire devant ainsi nécessairement s'inscrire dans le strict cadre du recours au fond.

En l'espèce, si le recours au fond tend à voir réformer, sinon annuler la décision précitée du directeur du 17 octobre 2017, le dispositif de la requête en obtention d'une mesure provisoire, pour sa part, tend formellement à voir ordonner le sursis à exécution non seulement par rapport à la ladite décision directoriale mais encore, comme cité ci-avant, par rapport au « *bulletin rectificatif émis en application* » de ladite décision directoriale.

Or, il s'agit non seulement de décisions distinctes, mais surtout, en ce qui concerne le bulletin rectificatif, d'une décision non déferée aux juges du fond : elle ne saurait partant faire l'objet d'une mesure provisoire dans le cadre du présent recours, lié, comme indiqué ci-dessus, au recours au fond.

Ensuite, comme relevé ci-avant, le sursis à exécution ne peut être décrété que lorsque notamment (mais non exclusivement) l'exécution de la décision attaquée risque de causer au requérant un préjudice grave et définitif, un préjudice étant grave au sens de l'article 11 de la

loi modifiée du 21 juin 1999 lorsqu'il dépasse par sa nature ou son importance les gênes et les sacrifices courants qu'impose la vie en société et doit dès lors être considéré comme une violation intolérable de l'égalité des citoyens devant les charges publiques.

Lorsqu'un préjudice, fût-il grave, est limité à un préjudice simplement pécuniaire et donc susceptible d'être réparé par le remboursement ou le paiement de sommes d'argent, le caractère difficilement réparable de celui-ci n'est *a priori* pas établi. Il en va toutefois autrement lorsqu'un préjudice simplement financier entraîne des conséquences irrémédiables telles que la faillite d'une entreprise, l'existence d'une telle circonstance particulière rendant le préjudice pécuniaire grave ou difficilement réparable devant cependant être établi concrètement par le requérant.

A cet égard, si Monsieur ... soutient que ses liquidités disponibles seraient insuffisantes pour permettre le paiement des impôts réclamés, de sorte que l'exécution de la décision directoriale risquerait de perturber fortement voire irrémédiablement sa situation financière, force est toutefois d'abord au soussigné de relever que cette argumentation, telle que figurant dans la requête introductive d'instance, demeure essentiellement abstraite, le contribuable n'ayant pas précisé sa situation financière, ni procédé à une mise en perspective de ses dettes fiscales par rapport à sa situation patrimoniale : la seule allégation d'un préjudice, non autrement précisé et étayé, est insuffisante, l'exposé du préjudice grave et définitif ne pouvant se limiter à un exposé théorique, se cantonner à la seule évocation de précédents ou encore consister en des considérations générales. Le juge du provisoire ne peut de surcroît avoir égard qu'aux arguments contenus dans la requête et doit écarter les éléments développés par le conseil de la partie requérante, pour la première fois, à l'audience.

S'il est vrai, comme le fait soutenir le requérant, qu'un préjudice financier, notamment du fait d'une dépense importante qu'il serait contraint de faire en cas d'exécution de l'acte administratif querellé, est susceptible de constituer un préjudice grave et difficilement réparable, il n'en reste pas moins qu'il lui incombe de démontrer concrètement non seulement l'envergure de la dépense, mais aussi les répercussions graves risquant de le placer dans une situation financière intenable.

Le soussigné relève ensuite que si Monsieur ... affirme ne pas disposer du montant réclamé en espèces et ne pas bénéficier d'un revenu fixe, il résulte toutefois de la décision directoriale que le requérant est l'ancien actionnaire principal du groupe français « ... » et qu'il a cédé en 2004 l'ensemble des parts qu'il détenait dans ledit groupe, représentant ... pour cent du capital ; vente pour laquelle il aurait perçu entre ... euros et ... euros à partager toutefois avec deux autres actionnaires principaux. Il résulte encore de la même décision que le requérant a vendu en 2014 et 2015 deux appartements, l'un sis à ... et l'autre à ..., de sorte à avoir nécessairement touché un revenu de ces ventes. Il est encore constant en cause que le requérant a touché en 2013 un montant total se chiffrant à ... euros sous forme d'intérêts.

Enfin, il résulte d'un courrier des avocats du requérant du 30 juillet 2013, adressé à l'administration des Contributions directes, que Monsieur ... avait procédé à la constitution d'une nouvelle société qu'il entendait « *utiliser pour procéder à des acquisitions d'immeubles à Luxembourg en vue de leur rénovation et de leur revente* » et qu'il souhaitait procéder au transfert de ses avoirs mobiliers à Luxembourg, soit environ ... d'euro, afin d'éviter la retenue à la source en France.

Aussi, si le montant réclamé au titre de la dette fiscale est certes objectivement très important, il n'appert pas que le requérant doive, en cas de recouvrement de ce montant, être considéré comme exposé au risque de devenir indigent.

Faute de toute information détaillée y relativement, le risque d'un préjudice grave et définitif n'est par conséquent pas justifié à suffisance de droit.

Au vu de l'ensemble des éléments qui précèdent, il échet partant d'en conclure qu'il n'est pas établi, en l'état actuel du dossier, que l'exécution de la décision litigieuse risque de causer au requérant un préjudice grave et définitif.

Le requérant est partant à débouter de sa demande en institution d'une mesure provisoire sans qu'il y ait lieu d'examiner davantage la question de l'existence éventuelle de moyens sérieux avancés devant les juges du fond, les conditions afférentes devant être cumulativement remplies, de sorte que la défaillance de l'une de ces conditions entraîne à elle seule l'échec de la demande.

Par ces motifs,

le soussigné, président du tribunal administratif, statuant contradictoirement et en audience publique ;

rejette la demande en obtention d'une mesure provisoire ;

condamne le requérant aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 15 janvier 2018 par Marc Sünner, président du tribunal administratif, en présence du greffier Xavier Drebenstedt.

Xavier Drebenstedt

Marc Sünner