

Jurisprudence commentée

COMMENT QUALIFIER UN AVANTAGE EN NATURE OCTROYÉ À UN ASSOCIÉ/ACTIONNAIRE-ADMINISTRATEUR ?



BARBARA SCHWARTZ

DIRECTOR - INTERNATIONAL & CORPORATE TAX,
ATOZ TAX ADVISERS LUXEMBOURG



MARIE BENTLEY

KNOWLEDGE DIRECTOR,
ATOZ TAX ADVISERS LUXEMBOURG

La Cour administrative, dans deux de ses arrêts en matière de retenue d'impôt sur traitements et salaires, traite de manière surprenante et, à notre avis, erronée, du traitement fiscal qu'il appartient de réserver à des avantages en nature octroyés à des associés/actionnaires, administrateur unique d'une société, dans le cas où d'autres salariés n'auraient pas bénéficié de ces avantages.

La première affaire (arrêt rendu le 1^{er} août 2018 n° 40610C, ci-après la « Première Affaire¹ ») concernait la mise à disposition de deux véhicules à un actionnaire/associé, administrateur unique, alors que la seconde affaire (arrêt rendu le 16 août 2018 n° 40033C, ci-après la « Seconde Affaire² ») concernait la mise à disposition d'un véhicule à un actionnaire/associé, administrateur unique, ainsi que la mise à disposition d'un logement à un salarié. Dans les deux arrêts, un avantage avait été accordé à un actionnaire/associé, administrateur unique, mais aucun avantage analogue n'avait été accordé à des salariés non associés/actionnaires.

Se posait la question de savoir si les avantages octroyés devaient être qualifiés (i) de revenus provenant d'une occupation salariée (art. 95 de la loi concernant l'impôt sur le revenu [« L.I.R. »]), (ii) de revenus provenant de l'exercice d'une profession libérale (art. 91 de la L.I.R.) ou (iii) de revenus provenant de capitaux mobiliers (art. 97 et 164 de la L.I.R.).

I. PRINCIPE EN MATIÈRE DE RÉMUNÉRATION AU LUXEMBOURG

Les revenus d'une occupation salariée correspondent aux émoluments et avantages obtenus dans le cadre de l'exer-

cice d'une activité professionnelle salariée. Ces revenus peuvent être des revenus fixes ou variables, périodiques ou non périodiques³.

Au Luxembourg, la plupart des rémunérations salariales incluent une rémunération fixe, un salaire mensuel, ainsi qu'une rémunération variable, un bonus. Cependant, il est pratique courante qu'outre les rémunérations précitées, de nombreux employeurs proposent à leurs salariés d'autres avantages, tels que des chèques-repas, la mise à disposition d'un logement ou d'un véhicule. Ces politiques de rémunération sont facilitées et encouragées au Luxembourg par un cadre fiscal et législatif défini. À cette fin, certaines dispositions légales⁴ et certaines circulaires⁵ prévoient une valorisation forfaitaire pour ces avantages accordés à un salarié.

En vertu de l'articulation des articles 95 et 104 de la L.I.R., les différents avantages octroyés aux salariés constituent des avantages en nature, qui sont en principe, assimilables à un salaire pleinement imposable. Les avantages et émoluments octroyés dans le cadre d'une occupation salariée sont donc, en principe, soumis à une retenue d'impôt sur les traitements et salaires, à opérer par l'employeur pour le compte du salarié⁶.

La qualification fiscale de ces avantages est toutefois controversée lorsqu'ils sont attribués à un administrateur/salarié d'une société qui est aussi actionnaire/associé de celle-ci. En effet, la qualification fiscale de revenu d'occupation salariée ne semblerait pas devoir être systématiquement retenue, et dans certains cas, la qualification fiscale d'une activité provenant d'une profession libérale ou d'une distribution cachée de bénéfices devrait être considérée.

1. Cour adm., 1 août 2018, n° 40610C du rôle, LexNow Référence/ID 27473.
2. Cour adm., 16 août 2018, n° 40033C du rôle, LexNow Référence/ID 27628.
3. Article L. 221-1 du Code du travail, ainsi que l'article 95 de la L.I.R.
4. Article 104 de la L.I.R.; Règlement grand-ducal du 28 décembre 1990 portant exécution de l'article 104, alinéa 3 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (fixation de la valeur moyenne des rémunérations en nature en matière d'impôt sur les salaires); Règlement grand-ducal du 28 décembre 1990 portant exécution de l'article 104, alinéa 3 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (fixation des recettes provenant de l'économie et de la bonification d'intérêts); Règlement grand-ducal

du 23 décembre 2016 portant modification du règlement grand-ducal modifié du 28 décembre 1990 portant exécution de l'article 104, alinéa 3 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu

5. Circulaire n° 104/1 LIR du 10 mars 2015; circulaire n° 95/2 L.I.R. du 27 janvier 2014; circulaire n° 104/1 L.I.R. du 18 février 2009.
6. L'art. 136 de la L.I.R. dispose que: « Les rémunérations d'une occupation salariée au sens de l'article 95 sont passibles de la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu »; « La retenue est à opérer par l'employeur pour compte et à décharge du salarié. »

II. POSITION DE LA COUR ADMINISTRATIVE

A. Première affaire

Dans la Première Affaire, une société luxembourgeoise avait mis à disposition de son administrateur unique, qui était en outre son seul associé, deux voitures de service que celui-ci pouvait également utiliser à des fins privées, au cours des années fiscales 2011 à 2013.

En première instance, le tribunal administratif avait considéré que la mise à disposition d'un véhicule à un associé/actionnaire, qui était également administrateur unique de la société, constituait un avantage en nature, imposable en tant que revenu net provenant d'une occupation salariée (art. 91 et 104 de la L.I.R.).

Le tribunal administratif avait considéré que, bien que l'actionnaire exerçât une activité indépendante qualifiée de profession libérale du fait de son activité générale d'administration et de surveillance, l'activité d'un administrateur chargé de la gestion journalière de la société devait être qualifiée d'activité salariée. Ainsi, la rémunération globale de l'activité d'administrateur devait être scindée en deux parties : l'une correspondant à la rémunération pour la gestion journalière imposable en tant que revenu d'une activité salariée ; l'autre correspondant au mandat d'administrateur imposable en tant que bénéfice d'une profession libérale. Toutefois, en application du principe de l'inclusion de toute forme de rémunération dans le revenu imposable de l'article 104 alinéa 1^{er} de la L.I.R., le tribunal administratif avait conclu que toutes les rémunérations en nature attribuées par l'employeur devaient uniquement être qualifiées de revenu provenant d'une occupation salariée et être imposables comme tel.

La Cour administrative n'a pas confirmé la conclusion du tribunal. Sur base d'un raisonnement analysé ci-après⁷, elle considère que la soumission des avantages alloués par une société opaque à ses actionnaires ou associés au régime des revenus d'une occupation salariée – impliquant leur déduction fiscale comme dépenses d'exploitation au niveau de la société contrairement à une distribution cachée de bénéfices – se justifie seulement en présence d'un avantage bénéficiant à un cercle de personnes plus large comprenant une partie ou l'intégralité des salariés de la société. Elle en conclut que dans les circonstances telles que celles du cas d'espèce, lorsque des avantages en nature sont accordés à des associés de la société, l'avantage en nature ne devrait pas constituer

une rémunération d'une occupation salariée au sens de l'article 95 de la L.I.R., bien qu'ils soient administrateurs, mais devrait être examiné au regard des critères d'une distribution cachée de bénéfices au sens de l'article 164, alinéa 3 de la L.I.R. La Cour administrative a donc reformé le jugement du tribunal administratif.

B. Seconde Affaire

Dans la Seconde Affaire, un bulletin complémentaire de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires pour les années 2011 à 2013 avait été émis par l'administration des contributions directes pour des avantages en nature. À cet égard, et de manière similaire à la Première Affaire, une société luxembourgeoise avait mis une voiture à disposition de son administrateur unique, qui était également l'actionnaire majoritaire de la société. La société avait également mis un logement à disposition d'un salarié et de l'administrateur en question.

En première instance, le tribunal administratif avait considéré que ces avantages en nature constituaient un revenu provenant d'une occupation salariée pleinement imposable dans le chef de l'administrateur/actionnaire.

Comme dans la Première Affaire, et sur base du même raisonnement, la Cour administrative a considéré que l'avantage constitué par la mise à disposition du véhicule à un administrateur unique et associé ne constituait pas la rémunération d'une occupation salariée et devait être analysé au regard des critères d'une distribution cachée de bénéfices au sens de l'article 164 alinéa 3 de la L.I.R. Concernant la mise à disposition du logement à titre d'habitation à un salarié, la Cour a confirmé qu'il s'agissait bien d'un avantage en nature, mais que dans les faits, la valeur de l'avantage de la mise à disposition de l'habitation avait été entièrement absorbée par la participation du salarié au loyer. Par conséquent, cet avantage ne justifiait pas la fixation de complément de retenue d'impôt sur les traitements et salaires.

III. ANALYSE DE LA POSITION DE LA COUR ADMINISTRATIVE QUANT À LA QUALIFICATION D'UN AVANTAGE PERÇU PAR UN ACTIONNAIRE-SALARIÉ UNIQUE

Bien qu'*a priori* limpide, l'analyse des arrêts commentés soulève en réalité certaines questions. Ces arrêts laissent perplexes quant à leur formulation et certains extraits de ceux-ci semblent se contredire.

7. Voir Section III A.

A. Que dit la Cour administrative, étape par étape ?

En application des articles 95 et 104 de la L.I.R., dès lors que des avantages, tant en espèces qu'en nature, sont obtenus en vertu d'une occupation dépendante, les revenus doivent être analysés et traités en tant que revenu net d'une occupation salariée. Sont notamment visées les rémunérations touchées par un administrateur dans la mesure où ces rémunérations sont accordées en raison de la gestion journalière des sociétés. En vertu de l'article 91 de la L.I.R., les rémunérations accordées pour l'activité générale des administrateurs de sociétés, qui ne consiste pas en la gestion journalière d'une société, doivent être imposées comme un bénéfice provenant d'une profession libérale.

Selon la Cour, il découle donc de la combinaison des articles 91 et 95 de la L.I.R., que l'activité particulière d'un gérant chargé de la gestion journalière d'une société doit être qualifiée d'activité salariée. En revanche, l'activité générale d'administration et de surveillance des administrateurs de collectivités soumises à l'impôt sur le revenu est en principe considérée comme une activité indépendante qualifiée de profession libérale.

La Cour se penche ensuite sur la question de la qualification des avantages qu'un administrateur pourrait recevoir de sa société lorsqu'il est également un associé/actionnaire de cette société.

Contrairement au tribunal qui avait attribué ces avantages aux fonctions d'administrateur – et donc les avait considérés comme des rémunérations d'activité dépendante ou indépendante (en fonction de l'activité de l'administrateur) –, la Cour administrative exclut que ces avantages puissent être des revenus provenant d'une activité salariée et attribue ces avantages à la qualité d'actionnaire de l'administrateur sur base d'un critère unique qu'elle détermine.

Le critère dégagé par la Cour administrative, dans ces deux arrêts susmentionnés, est le suivant : « Des avantages alloués aux actionnaires ou associés assumant également la gestion journalière de la société sont à considérer comme rentrant dans la sphère des relations entre la société employeur et ses salariés **lorsque l'avantage en cause est accordé de manière analogue à d'autres salariés non-actionnaires ou associés** de la société, de sorte à soumettre l'actionnaire ou associé au même régime que les salariés pour le même avantage. »

En conséquence, lorsqu'un avantage est accordé à un actionnaire/associé, qui assure la gestion journalière de la société, et que cet avantage est également accordé à

un autre salarié non actionnaire/associée de la société, il faudrait conclure qu'il s'agit dans tous les cas d'un revenu provenant d'une occupation salariée. *A contrario*, selon la Cour, les avantages alloués aux actionnaires/associés assumant également la gestion journalière de la société en tant qu'administrateur sont à considérer « **comme relevant des relations entre la société et ses actionnaires ou associés lorsque l'avantage en cause est réservé à ces derniers sans être étendu aux simples salariés ou lorsque la société n'emploie pas de salariés** », et donc, *a fortiori*, comme des revenus provenant de capitaux mobiliers.

La Cour consacre ainsi l'interprétation des dispositions des articles 91, 95, 104 et 164 alinéa 3 de la L.I.R., telle que développée par l'administration des contributions directes dans sa circulaire L.I.R. n° 104/1 du 18 février 2009 concernant l'évaluation de certains avantages accordés par l'employeur à ses salariés (la « Circulaire »), aux points 6.1. à 6.3. Selon la Cour administrative : « Cette interprétation doit être considérée comme étant conforme à la structure globale de la L.I.R. et à l'intention du législateur exprimée par l'article 164 L.I.R. d'imposer le bénéfice des sociétés opaques avant toute distribution et d'admettre des relations économiques entre la collectivité et ses propres actionnaires ou associés sous la condition du respect d'un certain équilibre entre la prestation et la contre-prestation entre les deux parties telles celles qui seraient convenues sur le marché entre deux parties indépendantes sans lien participatif, de sorte que la soumission des avantages alloués par une société opaque à ses actionnaires ou associés au régime des revenus d'une occupation salariée – impliquant leur déduction fiscale comme dépenses d'exploitation au niveau de la société contrairement à une distribution cachée de bénéfices – se justifie seulement en présence d'un avantage bénéficiant à un cercle de personnes plus large comprenant une partie ou l'intégralité des salariés de la société. »

B. Analyse de la jurisprudence commentée

Les conséquences de cette jurisprudence doivent être relativisées. En effet, à notre avis, d'une part la Cour fonde sa conclusion sur un raisonnement erroné, et d'autre part, consacre à tort l'interprétation de l'administration fiscale telle que décrite dans la Circulaire.

1) Quant au raisonnement juridique surprenant de la Cour

Après avoir affirmé qu'en vertu de l'article 95 de la L.I.R., les avantages alloués aux actionnaires/associés assumant également la gestion journalière de la société constituent des revenus tirés d'une occupation salariée, la Cour conclut, sur base de l'article 164 de la L.I.R., que de tels avantages ne peuvent être considérés comme de

tels revenus lorsque l'avantage en cause est réservé aux actionnaires/associés sans être étendu aux simples salariés ou lorsque la société n'emploie pas de salariés.

a) Que dit l'article 95 de la L.I.R. ?

L'article 95 alinéa 6 de la L.I.R. précise explicitement que les rémunérations touchées par les administrateurs pour la gestion journalière sont considérées comme des revenus d'une occupation salariée. À cette fin, l'article 95 de la L.I.R. ne prévoit aucune condition telle que l'existence d'autres salariés ou d'exception pour les administrateurs/actionnaires. Ce texte de loi est clair et donc non-sujet à interprétation.

b) Que dit l'article 164 de la L.I.R. ?

Alors que l'article 95 de la L.I.R. définit les revenus provenant d'une occupation salariée, l'article 164 de la L.I.R. a pour objet de déterminer le revenu imposable d'une société. L'article 164 ne constitue, dans ce contexte, ni une exception à l'article 95, ni une condition supplémentaire pour qu'un revenu puisse être qualifié de revenu provenant d'une occupation salariée. L'affirmation de la Cour selon laquelle son interprétation « doit être considérée comme étant conforme à la structure globale de la L.I.R. » semble donc, à notre avis, compromise.

L'article 164 de la L.I.R. a en effet pour objectif de « bien faire ressortir que les bénéfices distribués ne constituent pas une dépense déductible dans le chef de la collectivité⁸ ». L'article 164 alinéa 1^{er} de la L.I.R. décrète ainsi expressément que, pour la détermination du revenu imposable d'une société, le fait de la distribution ou de la non-distribution aux ayants droit du bénéfice de cette société est indifférent⁹. Cette distribution est située dans la phase de l'utilisation du revenu de la société et intervient donc après impôt afin de ne pas réduire le résultat fiscal de la société¹⁰.

c) Que faut-il entendre par « distribution » au sens de l'article 164 alinéa 1^{er} de la L.I.R. ?

Dans la mesure où l'article 164 alinéa 2 de la L.I.R. énonce que « sont à considérer comme distributions [...] les distributions [...] », il est évident que cette disposition ne définit pas ce qu'est une distribution. Selon les travaux

parlementaires, l'article 164 alinéa 2 de la L.I.R., tout au plus « énumère les principaux ayants droit des distributions visées à l'alinéa 1^{er} parmi lesquels figurent les porteurs d'obligations à revenu variable. Ces obligations sont mises sur le même pied que les actions. Elles sont énumérées expressément, pour éviter des aménagements fiscaux difficiles à contrecarrer à défaut d'un texte formel¹¹ ».

Selon les travaux parlementaires, seul le bénéfice distribué doit ainsi être rapporté au bénéfice non distribué pour former la masse imposable¹². Le terme distribution vise donc les distributions de bénéfice d'une société de quelque nature qu'elles soient et non, comme semble conclure la Cour dans les arrêts commentés, tout paiement réalisé à un associé, peu importe la nature de ce paiement, dès lors que ce paiement n'est pas accordé à de simples salariés ou lorsque la société n'emploie pas de salariés.

Dès lors, à notre avis, ce n'est qu'après avoir constaté qu'on est en présence d'une distribution (cachée ou non) de bénéfices, et donc d'un paiement de revenus de capitaux dans le chef de son bénéficiaire, que l'on peut appliquer l'article 164 de la L.I.R. et refuser la déduction du paiement du bénéfice imposable d'une société. C'est en effet la nature du revenu payé par la société qui détermine si ce paiement est déductible dans le chef de celle-ci ; pas l'inverse.

d) Que faut-il en conclure ?

Le raisonnement de la Cour est à notre avis erroné dans la mesure où elle décide que l'avantage octroyé n'est pas déductible dans le chef de la société qui l'a payé, sans avoir déterminé au préalable la nature de cet avantage – elle conclut en effet uniquement qu'il faudra déterminer si les critères de l'article 164 alinéa 3 de la L.I.R. sont remplis afin de déterminer si, le cas échéant, l'avantage pourra constituer un revenu de capitaux (et donc que l'on est en présence d'une distribution non déductible). La position de la Cour conduit ainsi à une situation surprenante dans laquelle elle disqualifie l'avantage attribué comme n'étant pas un revenu d'occupation salarié déductible par la société, mais ne qualifie pas pour autant ce même avantage de distribution/revenu de capitaux, afin de refuser la déductibilité de cet avantage dans le chef de la société.

8. Projet de loi portant réforme de l'impôt sur le revenu, commentaire des articles Titre II – Impôt sur le revenu des collectivités articles de 118 à 223, 12 J-1955-O-0054, p. 449.

9. *Ibidem*.

10. A. STEICHEN, *Précis de Droit Fiscal de l'Entreprise*, 5^e édition, Légitech, Luxembourg, 2020, p. 419.

11. Projet de loi portant réforme de l'impôt sur le revenu, commentaire des articles Titre II – Impôt sur le revenu des collectivités articles de 118 à 223, 12

J-1955-O-0054, p. 449 : « énumère les principaux ayants droit parmi lesquels figurent les porteurs d'obligations à revenu variable. Ces obligations sont mises sur le même pied que les actions. Elles sont énumérées expressément, pour éviter des aménagements fiscaux difficiles à contrecarrer à défaut d'un texte forme ».

12. XXX.

2) Quant à la (dis)qualification d'un avantage en fonction de la coexistence d'autres salariés

En consacrant l'interprétation que l'administration fiscale a développée dans la Circulaire, la Cour administrative conclut que les actionnaires ne perçoivent pas de revenus provenant d'une occupation salariée, lorsque l'avantage en cause est réservé à ces derniers, sans être étendu aux simples salariés ou lorsque la société n'emploie pas de salariés. Doit-on en déduire que tous les revenus perçus par un actionnaire, dans de telles circonstances, sont des revenus de capitaux ? À notre avis, non.

Les articles 97 alinéa 1^{er}, 1^o et 146 et 164 de la L.I.R. ne laissent point de doute quant au fait que le législateur a défini de façon extensive le concept de revenus de capitaux (c.-à-d. des revenus distribués). La distribution du bénéfice comptable aux associés consiste en général en des dividendes¹³. Aucune forme spéciale ou désignation n'est cependant exigée (c.-à-d. en numéraire ou en nature). Les revenus distribués couvrent les « distributions officielles », décidées par les organes compétents de la société, et enregistrées comme telles du point de vue comptable, mais également les distributions dites « non officielles » c'est-à-dire les distributions que les sociétés ont tenté de dissimuler sous une autre forme (c.-à-d. prêts sans intérêt aux associés, etc.).

L'article 164 alinéa 3 de la L.I.R. précise ainsi les conditions dans lesquelles il existe des distributions de bénéfices « non officielles », c'est-à-dire des distributions cachées de dividendes, qui doivent être réintégrées au résultat imposable des sociétés. Cette disposition a pour objectif d'éviter que d'une façon indirecte, le revenu imposable des collectivités ne soit diminué¹⁴. Au lieu d'énumérer les différentes hypothèses de distributions cachées de bénéfices, la disposition prévoit une formule générale qui permet à l'administration et aux instances de recours de prendre une décision dans chaque cas d'espèce¹⁵. Or, le seul fait que le bénéficiaire d'un avantage soit un actionnaire ne fait pas nécessairement de cet avantage une distribution cachée de bénéfices. Dans les arrêts commentés, la Cour administrative ne tire à juste titre à aucun moment cette conclusion.

À cet égard, il n'est évidemment pas interdit à une société de faire des transactions avec ses associés, de manière semblable à ce qu'elle fait avec les tiers¹⁶, c'est-à-dire des

transactions respectant le principe de pleine concurrence. Ainsi, afin d'appliquer l'article 164 alinéa 3 de la L.I.R., l'administration des contributions directes doit prouver le caractère anormal d'une ou plusieurs transactions¹⁷. Aussi, une distribution cachée de bénéfices ne peut exister que s'il existe plusieurs conditions et notamment un déséquilibre financier dans l'opération au détriment de la société. Cette condition permet d'exclure les échanges dans lesquels les biens et services reçus/fournis d'un côté et la contrepartie reçue/payée d'un autre côté ont sensiblement la même valeur, ce qui implique que le principe général de pleine concurrence soit bien respecté¹⁸.

En vertu d'une lecture combinée des articles 95, 97, 146 et 164 de la L.I.R., ni la définition des revenus d'une occupation salariée, ni la définition des revenus de capitaux, ni encore les critères d'une distribution cachée de bénéfices ne permettent de considérer qu'un revenu qualifié par la loi comme provenant d'une occupation salariée (c.-à-d. revenu d'administrateur pour la gestion journalière) peut être disqualifié en tant que tel et éventuellement requalifié en tant que revenu de capitaux non déductible, sur la seule base que (i) son bénéficiaire soit également actionnaire et que (ii) le revenu ne soit pas attribué à d'autres simples salariés ou lorsque la société n'emploie pas de salariés.

Pour toutes les raisons exposées ci-avant, c'est donc à tort selon nous que l'interprétation consacrée par la Cour « doit être considérée comme étant conforme à la structure globale de la LIR et à l'intention du législateur exprimée par l'article 164 L.I.R. ». Au contraire, une telle interprétation doit être remise en cause. Pour autant qu'elle respecte le principe de pleine concurrence, la liberté contractuelle doit ainsi permettre à une société d'octroyer des avantages qualifiables de revenus d'une occupation salariée à son administrateur même si ce dernier est également actionnaire de celle-ci et qu'aucun autre salarié de la société ne reçoit un tel avantage.

C. Pourquoi l'interprétation de la Cour ne pourrait pas non plus être consacrée en application de l'article 164 alinéa 3 de la L.I.R. ?

La Cour ne tranche pas la question de savoir si dans les cas d'espèces, les conditions de l'article 164 alinéa 3 de la L.I.R. sont remplies. Se pose donc la question de savoir si en application de cette disposition, on pourrait

13. A. STEICHEN, *op. cit.*, p. 419.

14. Projet de loi portant réforme de l'impôt sur le revenu, commentaire des articles Titre II – Impôt sur le revenu des collectivités articles de 118 à 223, 12 J-1955-O-0054, p. 449.

15. Projet de loi portant réforme de l'impôt sur le revenu, commentaire des articles Titre II – Impôt sur le revenu des collectivités articles de 118 à 223, 12 J-1955-O-0054, p. 449.

16. A. STEICHEN, *op. cit.*, p. 420.

17. J. SCHAFFNER, *Droit fiscal international*, Promoculture, Larcier, 2014, p. 233.

18. A. STEICHEN, *op. cit.*, p. 420 ; Cour adm., 26 mars 2015, n° 34024C du rôle, LexNow Référence/ID 23138, <https://ja.public.lu/30001-35000/34024C.pdf> ; Cour adm., 17 juillet 2019, n° 42043C du rôle, LexNow Référence/ID 20191015356, <http://www.ja.etat.lu/40001-45000/42043C.pdf>.

valablement conclure qu'un avantage en nature attribué à un administrateur/actionnaire pourrait être considéré comme constituant une distribution cachée de dividendes pour le motif qu'il n'est pas attribué à d'autres simples salariés ou lorsque la société n'emploie pas de salariés ?

Deux types de comparaison peuvent être établies : une comparaison externe, et une comparaison interne. En vertu d'une comparaison externe, on opère une comparaison entre des sociétés non liées analogues. Dans la mesure où il requiert de savoir si, dans une situation similaire, une société non liée analogue aurait normalement octroyé l'avantage en question à une personne qui n'est pas son actionnaire (ou liée à elle par un lien de participation) ; l'article 164 alinéa 3 de la L.I.R. opère une comparaison externe. En vertu d'une comparaison interne, on opère en revanche une comparaison entre deux avantages analogues accordés à des personnes dans deux situations différentes (c.-à-d. salarié unique associé/actionnaire ou coexistence de salariés actionnaires et non associés/actionnaires d'une société) ; la Circulaire ainsi que les deux arrêts commentés établissent une comparaison interne dans la mesure où ils qualifient un revenu en fonction d'un élément indépendant de la qualité de la personne payant et recevant un avantage (c.-à-d. en fonction de la coexistence ou non de salariés).

Prenons l'exemple de deux sociétés A et B, qui sont des sociétés ayant des activités similaires et analogues. La Société A a des salariés associés/actionnaires et des salariés non associés/actionnaires, alors que la Société B a uniquement un salarié associé/actionnaire. Sur base d'une comparaison interne telle que réalisée par la jurisprudence commentée, l'attribution d'un avantage par la Société A, que ce soit la mise à disposition d'une voiture ou encore des chèques-repas (rémunération typique proposée à un salarié) à un salarié associé et à un salarié non-associé au moins devrait être qualifiée de revenu provenant d'une occupation salariée dans le chef du salarié associé. Sur base d'un raisonnement similaire, il faudrait donc conclure, *a priori*, que la qualification de distribution cachée de dividendes devrait nécessairement être retenue dans le chef du salarié associé qui recevrait ce même avantage de la Société B, puisque cet avantage ne bénéficierait pas à un cercle de personnes plus large.

La différence de traitement de l'avantage octroyé par la Société A et la Société B ne s'expliquerait pas dans ce cas par la relation entre l'actionnaire et la société, mais uniquement du fait de l'existence d'un autre salarié qui

n'est pas actionnaire. Or, en vertu de l'article 164 alinéa 3 de la L.I.R., c'est le lien participatif qui devrait être à la base de l'octroi de l'avantage afin que ce dernier puisse être qualifié de distribution cachée de bénéfices, et non l'absence d'autres salariés. Pour qu'un avantage soit considéré comme une distribution cachée de bénéfices, il faut, par ailleurs, que l'avantage ait été accordé à un actionnaire du fait de sa qualité d'actionnaire et que ce dernier n'en eût pas normalement bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité. Or, un avantage tel qu'une voiture de société ou des chèques-repas sont, par définition, des avantages qui sont normalement octroyés à des salariés. Le salarié/actionnaire aurait donc pu en bénéficier s'il n'avait pas eu la qualité d'actionnaire.

Bien qu'une circulaire et la jurisprudence puissent fixer des critères permettant de déterminer si un revenu provient d'une occupation salariée ou de l'exercice d'une profession libérale, elles ne peuvent établir une présomption irréfutable qu'un contribuable est le bénéficiaire d'une distribution cachée de bénéfices en vertu d'une comparaison interne basée sur une condition non prévue par la loi, c'est-à-dire l'existence ou non de salariés non-associés. Une telle interprétation ne pourrait donc être retenue. Outre que cette solution serait, à notre avis, contraire au texte de l'article 164 de la L.I.R., elle créerait par ailleurs une différence de traitement non justifiée contraire au principe de l'égalité devant la loi.

La Circulaire et la jurisprudence commentée doivent-elles être interprétées comme consacrant une présomption (ir)réfragable selon laquelle, à défaut d'autres salariés non-actionnaires bénéficiant de cet avantage, l'administration des contributions directes pourrait considérer que c'est le lien participatif requis par l'article 164 alinéa 3 de la L.I.R. qui justifie l'attribution de l'avantage, permettant de qualifier celui-ci de distribution cachée de bénéfices ? Rien n'est moins certain. En effet, selon la jurisprudence constante¹⁹ et l'article 59 de la loi du 21 juin 1999, la charge de la preuve de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices repose pour commencer sur l'administration fiscale. À cette fin, elle doit procéder à un examen impartial et objectif des déclarations du contribuable et constater des éléments qui lui semblent douteux et qui pourraient indiquer l'existence de distributions cachées de bénéfices. Ce n'est que dans l'hypothèse où le bureau d'imposition peut faire état d'un faisceau de circonstances qui rendent une telle distribution probable et qui n'ont pas été éclairées ou documentées suffisamment par le contribuable que l'administration peut

19. Voir notamment : trib. adm., 24 septembre 2013, n° 29550 du rôle, LexNow Référence/ID 20703 (confirmé en appel) – Cour adm., 03 avril 2014 n° 33604C du rôle, LexNow Référence/ID 21820 ; Cour adm., 19 janvier 2012, n° 28781C du rôle, LexNow Référence/ID 17100 ; trib. adm., 15 juillet 2015, n° 34419

du rôle, LexNow Référence/ID 23489 ; trib. adm., 17 janvier 2018, n° 38759 du rôle, LexNow Référence/ID 26672 ; Cour adm., 06 mars 2018, n°40075C du rôle, LexNow Référence/ID 26778 ; Cour adm., 04 janvier 2018 n° 40022 du rôle, LexNow Référence/ID 26665.

remettre en cause la réalité économique des opérations et supposer une diminution induite des bénéfices de l'entreprise sans avoir à la justifier exactement. Il y aurait alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfices ou que celle-ci soit économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre l'actionnaire et la société.

Dans ce contexte, il faut à notre avis conclure que l'existence ou non de salariés non-associés ne devrait constituer qu'un indice qui, additionné à d'autres, pourrait établir un faisceau de circonstances qui rendent une distribution probable. En conséquence, la seule et unique circonstance qu'un avantage communément attribué à des salariés (ex. : voitures, chèque-repas, etc.) est octroyé à un salarié unique, qui a également la qualité d'actionnaire, ne devrait pas en elle-même permettre de présumer que cet avantage constitue une distribution cachée de bénéfices.

C'est ce que semble confirmer la Cour administrative dans la Première Affaire et la Seconde Affaire en ces termes : « Il y a partant lieu de conclure que **l'avantage de la mise à disposition d'une voiture de service** à Monsieur [...] également pour ses déplacements privés [...] **doit être examiné dans le cadre de l'imposition de l'appelante au regard des critères d'une distribution cachée posés par l'article 164, alinéa (3), LIR et peut, le cas échéant, être imputé à Monsieur [...] en tant que revenu de capitaux mobiliers** ». Ainsi, la Cour administrative n'affirme pas qu'à défaut de constituer un revenu d'une occupation salariée, il s'agit d'office d'une distribution cachée de bénéfices. Tout au plus, elle se contente de conclure que l'avantage doit être examiné « au regard des critères d'une distribution cachée posés par l'article 164 » et

« peut, le cas échéant » être imputé en tant que revenu de capitaux mobiliers. Si cette conclusion de la Cour doit être approuvée sur ce point dans son principe, elle nous ramène néanmoins en pratique au paradoxe selon lequel la Cour a précisément refusé la déduction de l'avantage octroyé par la société à son administrateur/actionnaire parce qu'il relèverait « des relations entre la société et ses actionnaires ».

IV. CONCLUSION

Une interprétation des deux arrêts commentés semble, *a priori*, permettre de conclure que dès lors qu'un avantage en nature n'est pas octroyé de manière analogue à un salarié non-associé/actionnaire, l'avantage octroyé aux associés/actionnaires assumant également la gestion journalière de la société devrait être qualifié de distribution cachée de dividendes. Cependant, une telle interprétation de cette jurisprudence nous semble erronée dans la mesure où elle serait, à notre avis, contraire aux textes des articles 95, 97 et 164 de la L.I.R., et créerait une différence de traitement non justifiée contraire au principe de l'égalité devant la loi. À certains égards, une application aveugle de la Circulaire... entraînerait les mêmes différences de traitement arbitraire.

Tout au plus, cette jurisprudence confirme, à notre avis, que pour rapporter la preuve de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices dont la charge lui incombe, l'administration des contributions directes peut considérer l'existence ou non de salariés non-associés comme un indice qui, additionné à d'autres éléments, permettrait d'établir un faisceau de circonstances rendant une distribution probable et, en conséquence, refuser sa déduction dans le chef de la société qui l'attribue. ■