

Audience publique du 17 janvier 2018

Recours formé
par Monsieur ...et consort, ...,
contre deux *décisions* du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt foncier

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 38563 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 10 octobre 2016 par Maître Jean-Jacques Schonckert, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-..., et de Monsieur ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 8 juillet 2016, prise sur réclamation, ainsi que d'une décision, ainsi qualifiée, du même directeur du 30 août 2016 « *rejetant un recours en grâce formulé* » le 12 août 2016 ;

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

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 25 janvier 2017 par Maître Jean-Jacques Schonckert au nom de Monsieur ...et de Monsieur ..., préqualifiés ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les actes critiqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jean-Jacques Schonckert et Monsieur le délégué du gouvernement Eric Pralong en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 27 novembre 2017.

En date du 25 septembre 2014, le service des Evaluations immobilières de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le service des Evaluations immobilières », émit à l'égard de Monsieur ...et de Monsieur ..., ci-après désignés par « les consorts ...», un bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier, ci-après désigné par « le bulletin », en classant une partie des immeubles bâtis leur appartenant et situés à ..., commune de Betzdorf, inscrits au cadastre de la commune de Betzdorf sous les numéros ...et ..., dans la catégorie des « *constructions industrielles ou commerciales* ».

Par un courrier du 11 novembre 2014, Monsieur ...introduisit une réclamation contre ce bulletin.

Par décision du 8 juillet 2015, référencée sous le numéro C 20343, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », rejeta la

réclamation dans les termes suivants :

« Vu la requête introduite le 14 novembre 2014 par le sieur ..., au nom de la copropriété, avec siège social à L-..., pour réclamer contre le bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier au 1^{er} janvier 2014, émis en date du 25 septembre 2014 ;

Vu le dossier fiscal ;

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

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les formes (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition (en l'espèce le « Service des évaluations immobilières ») d'avoir qualifié les immeubles en cause, moyennant bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier au 1^{er} janvier 2014, bulletin portant notamment fixation spéciale au sens du §23 de la loi concernant l'évaluation des biens et valeurs (BewG) de « construction industrielle ou commerciale », conformément à la définition qu'en procure le point 2 de l'aliéna 1^{er} du § 32 de l'ordonnance d'exécution de la loi sur l'évaluation des biens et valeurs (BewDV) ad § 52 BewG; que le point 2 de l'alinéa 1^{er} du § 32 BewDV se lit comme suit : « Geschäftsgrundstücke - Als Geschäftsgrundstücke gelten solche bebauten Grundstücke, die zu mehr als 80 von Hundert unmittelbar eigenen oder fremden gewerblichen oder öffentlichen Zwecken dienen. » ;

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 s'exprime, par extraits, comme suit à l'endroit de la requête :

« Nous sommes cultivateurs et le hall agricole a été construit en zone verte pour nos propres besoins c.à.d. pour exécuter notre métier d'agriculteur.

Comme le hall se trouve en zone verte et non en zone industrielle, aucune location à une entreprise commerciale ou industrielle n'y est autorisée (sic), ni de la part de la commune ni du ministère de l'environnement.

De ce fait je vous prie de bien vouloir annuler la valeur unitaire et reclasser l'immeuble en hall agricole et non industriel et commercial. ».

Considérant tout d'abord et en matière de principe, que la classification d'une construction ou d'un bâtiment, au vœu de la loi concernant l'évaluation des biens et valeurs,

tout comme, par conséquence, en matière de l'impôt foncier (GrStG), ne dépend, contrairement aux affirmations du requérant, pas de la classification du territoire ou du domaine sur lequel est érigée la bâtisse litigieuse (comme p.ex. : la « zone verte », tel en l'espèce (cf. loi du 11 août 1982 concernant la protection de la Nature et des Ressources Naturelles)), mais, bien au contraire, de la nature et de la conception de l'immeuble même, et – ce qui est primordial – de son affectation effective ; qu'il s'impose dans ce contexte de rechercher, sur base de critères objectifs et inébranlables, quelle est l'utilisation effective des halls litigieux ;

Considérant qu'une recherche sur le Registre de commerce et des sociétés (« RCS ») permet avec aisance de s'apercevoir que le réclamant, ensemble son frère, ont créé une société civile en date du 11 novembre 2005 portant la dénomination de « Travaux agricoles ...S.C. », dont le siège ainsi que les locaux de commerce effectifs sont justement situés dans les trois hangars en cause ; que l'objet de la dite société civile est « die Ausführung von landwirtschaftlichen Arbeiten für Dritte, im weitesten Sinne », de sorte que les hangars n'incombent non seulement à leurs besoins personnels en tant qu'agriculteurs ou cultivateurs, mais sont bel et bien destinés et utilisés à des fins clairement commerciales avec des personnes tierces ;

Considérant qu'il en découle que c'est donc à bon droit que le Service des évaluations immobilières a procédé à la qualification du complexe immobilier en cause en tant que « construction industrielle ou commerciale », conformément à la définition qu'en procure le point 2 de l'alinéa 1^{er} du § 32 BewDV ad § 52 BewG; que pour le surplus, les fixations retenues à travers le bulletin litigieux sont également conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas autrement contestées ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée ».

Le 12 août 2016, le litismandataire des consorts ...adressa au directeur un courrier qu'il qualifia de « *recours gracieux au sens de la loi* ».

Par courrier du 30 août 2016, le directeur s'adressa au litismandataire des consorts ...dans les termes suivants : « *En réponse à votre lettre précitée, je tiens à vous informer que je n'entends pas revenir sur la décision prise et je vous renvoie aux instructions sur les voies de recours figurant sur ladite décision.* »

Par une requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 10 octobre 2016, les consorts ...ont fait introduire un recours tendant à la réformation de la décision du directeur du 8 juillet 2016, ainsi que de la décision, ainsi qualifiée, du même directeur du 30 août 2016 « *rejetant un recours en grâce formulé* » le 12 août 2016.

Le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours pour autant qu'il est dirigé contre la décision, ainsi qualifiée, du directeur du 30 août 2016, en ce qu'elle porterait rejet du « *recours en grâce* » formulé par les requérants en date du 12 août 2016. Il s'agirait, en effet, d'une décision ne faisant pas grief puisque le directeur se contenterait de renvoyer à la décision directoriale du 8 juillet 2016. Comme la décision directoriale du 8 juillet 2016

ferait l'objet du présent recours, le recours dirigé contre la prétendue décision du directeur du 30 août 2016 sur recours gracieux serait irrecevable faute d'objet.

Dans leur mémoire en réplique, les consorts ...n'ont pas pris position par rapport au moyen d'irrecevabilité leur opposé.

Il résulte d'une lecture combinée des dispositions du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8, paragraphe (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après désignée par « la loi du 7 novembre 1996 », que le tribunal statue comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin d'impôt.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation pour autant qu'il est dirigé contre la décision directoriale du 8 juillet 2016 prise sur réclamation, recours qui est encore à déclarer recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

En ce qui concerne la recevabilité du recours pour autant qu'il est dirigé contre la décision, ainsi qualifiée, du directeur du 30 août 2016, il convient de souligner qu'en la présente matière, le contribuable, confronté à un bulletin combiné de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier, dispose de recours spécifiques au droit fiscal, régis par des dispositions spéciales. C'est ainsi que le contribuable dispose notamment, en vertu du paragraphe 94, alinéa 1^{er}, AO de la possibilité de faire retirer ou modifier son bulletin combiné de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier, à condition toutefois qu'il ne soit pas forclos dans le cadre d'un recours contentieux, possibilité communément considérée comme « *recours gracieux* » en ce sens que la demande afférente est adressée à l'autorité ayant pris la décision attaquée, à savoir, en l'espèce, le service des Evaluations immobilières. Il peut ensuite déposer endéans un délai de trois mois une réclamation contre ledit bulletin devant le directeur sur base du paragraphe 228 AO, le contribuable étant même obligé lorsqu'il veut soumettre la valeur unitaire et base d'assiette lui opposées au juge du fond, sous peine d'irrecevabilité de son recours contentieux ultérieur, de soumettre préalablement une telle réclamation au directeur.

En l'espèce, le litismandataire des consorts ...a adressé le 12 août 2016 au directeur un courrier dont il a précisé qu'il s'agissait d'un « *recours gracieux au sens de la loi* » qui serait dirigé contre la décision directoriale sur réclamation du 8 juillet 2016.

Tel que relevé ci-avant, la matière des impôts directs dispose de plusieurs recours spécifiques au droit fiscal et notamment de la possibilité d'adresser un recours gracieux à l'autorité qui a émis le bulletin combiné de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier. En revanche, conformément à une lecture combinée des dispositions du paragraphe 228 AO et de l'article 8, paragraphe (3) 1. de la loi du 7 novembre 1996, lorsque, comme en l'espèce, le contribuable a réclamé contre ledit bulletin devant le directeur et que celui-ci a pris une décision sur réclamation, la seule voie de recours lui ouverte par la loi contre cette décision directoriale sur réclamation est celle d'un recours contentieux à introduire endéans un délai de trois mois devant le tribunal administratif. Par contre, aucune possibilité de recours gracieux contre la décision directoriale sur réclamation n'est prévue par les dispositions légales régissant la présente matière.

Dans la mesure où aucun recours gracieux n'a pu être dirigé contre la décision directoriale du 8 juillet 2016, aucune décision directoriale n'a pu être prise sur un tel recours gracieux, le courrier afférent du directeur s'analysant plutôt en une information à l'adresse des consorts ...leur rappelant les voies de recours ouvertes contre la décision directoriale du 8 juillet 2016.

Il s'ensuit que le recours sous analyse, en ce qu'il est dirigé contre une prétendue décision du directeur qui serait intervenue sur recours gracieux doit être déclaré irrecevable pour défaut d'objet.

A l'appui de leur recours et en fait, les demandeurs expliquent qu'après avoir acquis en 1999 un immeuble d'une superficie de 0,25 hectares, sis à ..., sur des parcelles inscrites au cadastre sous les numéros ... et ..., ils y auraient érigé un hall pour y stocker leurs engins et véhicules agricoles. Ils soulignent que le terrain en question serait classé en zone verte.

Les demandeurs ajoutent que, parallèlement et en 2005, ils auraient fondé une société civile sous la dénomination «...» dont l'objet social serait l'exécution de travaux agricoles pour le compte de tiers au sens large, les tiers en question étant pour la plupart des organismes publics et notamment des communes. Ils expliquent, par ailleurs, que les engins entreposés dans le hall serviraient avant tout à leurs propres besoins dans le cadre de l'exploitation de leur ferme et que la mise à disposition des engins et de leur travail ne se ferait que de manière accessoire lorsque leur temps le leur permettrait.

En droit, les demandeurs font valoir que depuis la construction du hall en question et de son exploitation par eux-mêmes à des fins agricoles propres et par la société civile «...», ledit immeuble aurait toujours été évalué sous la qualification d'immeuble agricole-sylvicole et que ce ne serait qu'à partir du 1^{er} janvier 2014 que l'immeuble aurait été reclassé comme construction industrielle et commerciale, sans toutefois qu'il n'y ait eu un quelconque changement d'affectation de leur part au moment de cette requalification.

Les demandeurs donnent ensuite à considérer que ce serait à tort que le directeur aurait retenu que la classification d'un bâtiment ne dépendrait pas de la classification du territoire du domaine sur lequel est érigée la bâtisse en question, alors qu'en l'espèce, il serait un fait que ladite construction serait érigée sur un terrain classé en zone verte, ce qui exclurait dès lors *per se* son affectation à des fins industrielles et commerciales. L'argumentation afférente du directeur tomberait dès lors à faux.

Ensuite, les demandeurs mettent en avant que le directeur, tout en concédant, d'un côté, lui-même qu'ils exploiteraient le hangar litigieux pour leurs propres besoins en tant qu'agriculteurs et cultivateurs, argumenterait, de l'autre côté, que les immeubles en cause seraient «*bel et bien destinés à être utilisés à des fins clairement commerciales avec des personnes tierces*». Les consorts ...insistent toutefois sur le fait que cette activité commerciale pour compte de tiers serait plus qu'accessoire et que, qui plus est, les tiers en question seraient des collectivités publiques. Il ne pourrait dès lors, selon eux, pas être valablement soutenu qu'ils exerceraient dans les immeubles litigieux une activité commerciale ou industrielle à titre principal.

Finalement, les demandeurs relèvent que leurs activités, mêmes celles accessoires, seraient et resteraient des travaux agricoles et non pas des activités commerciales ou industrielles.

La partie étatique conclut, quant à elle, au rejet du recours pour ne pas être fondé.

Elle fait plus particulièrement valoir que ce serait à bon droit que le directeur aurait retenu que le service des Evaluations immobilières avait pu qualifier le complexe immobilier litigieux de « *construction industrielle ou commerciale* », conformément à la définition donnée au point 2 de l'alinéa 1^{er} du paragraphe 32 de l'ordonnance d'exécution de la loi sur l'évaluation des biens et valeurs, en abrégé « BewDV », concernant le paragraphe 52 de la loi concernant l'évaluation des biens et valeurs, en abrégé « BewG ».

La partie étatique estime, en effet, que la classification d'une construction ou d'un bâtiment, au vœu de la loi concernant l'évaluation des biens et valeurs et, par conséquent, en matière d'impôt foncier, ne dépendrait pas de la classification du territoire ou du domaine sur lequel est érigée la bâtisse litigieuse, mais de la nature et de la conception de l'immeuble-même et de son affectation effective. Ce serait dès lors à bon droit que le directeur aurait recherché sur base de critères objectifs quelle était l'utilisation effective des halls litigieux.

Or, il se dégagerait des mentions portées au registre de commerce et des sociétés que les demandeurs ont créé une société civile le 11 novembre 2005 portant la dénomination « ... » dont le siège, ainsi que les locaux de commerce effectifs seraient justement situés dans les trois hangars en cause et que l'objet de ladite société civile serait l'exécution de travaux agricoles au sens large, ce que les consorts ...admettraient d'ailleurs dans le cadre de leur recours.

Il s'ensuivrait que les hangars en cause ne seraient pas dévolus aux besoins personnels des demandeurs en tant qu'agriculteurs et cultivateurs, mais qu'ils seraient, en réalité, destinés et utilisés à des fins clairement commerciales avec des personnes tierces. A cela s'ajouterait que les demandeurs admettraient se livrer à de tels travaux pour compte d'organismes publics et en particulier pour compte de communes, de sorte que le caractère accessoire d'une telle activité ne serait pas établi.

Dans leur mémoire en réplique, les demandeurs font valoir que si la partie étatique affirmait que le siège et les locaux de commerce effectifs de leur société civile seraient situés dans les trois hangars litigieux pour en conclure que lesdits hangars ne seraient pas dévolus à leurs besoins personnels en tant qu'agriculteurs ou cultivateurs, cet argument serait à rejeter pour défaut de pertinence alors qu'il s'agirait d'une affirmation purement gratuite.

Ils insistent sur le fait que seulement certains travaux seraient effectués pour compte de tiers, mais que la majorité des travaux seraient d'ordre privé et que les mêmes machines agricoles entreposées dans les hangars serviraient aussi et surtout à l'exploitation personnelle de leur ferme.

Finalement, les demandeurs sont d'avis qu'il ne leur appartiendrait pas de prouver le caractère accessoire de leur activité commerciale, mais que la charge de la preuve de leur activité commerciale appartiendrait à l'Etat.

Il se dégage du dossier fiscal et du dossier contentieux que les consorts ...sont les propriétaires de deux parcelles sises à ... inscrites au cadastre sous les numéros ...et

Il ressort ensuite des pièces des dossiers fiscal et contentieux, qui n'ont pas fait l'objet de contestations de la part des demandeurs alors même que lesdits dossiers ont été déposés par la partie étatique au greffe du tribunal administratif en date du 9 janvier 2017 où les demandeurs ont pu en prendre connaissance, que sur ces deux parcelles se situent un certain nombre de constructions leur appartenant, à savoir un hall agricole d'un volume de 10.348 m³, un auvent d'une surface de 160 m², un atelier d'un volume de 560 m³, un hall commercial d'un volume de 4.320 m³, un hall commercial d'un volume de 5.376 m³, un hall agricole d'un volume de 4.312 m³, un hall agricole d'un volume de 1.845 m³, un auvent d'une surface de 400 m², ainsi qu'un auvent d'une surface de 360 m².

Il se dégage, à cet égard, également des dossiers fiscal et contentieux que le service des Evaluations immobilières de l'administration des Contributions directes a considéré que si la propriété bâtie des demandeurs englobe diverses constructions, à savoir 5 halls, 1 atelier et 3 auvents, seule une partie des immeubles bâtis, à savoir celle accueillant les deux halls d'un volume respectif de 4.320 m³ et 5.376 m³, ainsi que l'auvent d'une surface de 400 m², étaient à considérer comme étant utilisés à des fins commerciales pour être rattachés aux activités de la société civile «...», tandis que les autres constructions ont été considérées comme étant toujours rattachées à l'usage agricole propre des conjoints

En effet, il se dégage plus particulièrement de la feuille d'établissement de la valeur unitaire litigieuse, telle qu'établie par le service des Evaluations immobilières, que pour le calcul de la valeur normale de la construction, le volume bâti pris en compte s'est élevé à 9.696 m³, ce qui correspond à la somme du volume bâti des deux halls de 4.320 m³ et 5.376 m³. Au montant de- euros qui a été retenu au titre de la valeur normale de ces deux halls a ensuite été ajouté le montant de- euros à titre de valeur des terrains, le total de ces montants, à savoir la somme de- euros, ayant finalement été majoré d'un montant de- euros du chef de l'auvent d'une surface de 400 m², de sorte que le montant de la valeur réelle retenue s'est élevé à-euros. Après l'application à ce montant d'un correctif de 70%, le montant de la valeur unitaire des immeubles litigieux a été arrêté à un montant arrondi de- euros.

Le directeur a, quant à lui, également analysé la réclamation des demandeurs par rapport à la situation de trois constructions se situant sur les parcelles leur appartenant et non par rapport à l'ensemble du complexe immobilier leur appartenant, pour retenir que le siège de la société civile «...», ainsi que les locaux de commerce effectifs de celle-ci seraient «*justement situés dans les trois hangars en cause*».

Il y a dès lors lieu de retenir que seule une partie de la propriété bâtie des demandeurs est concernée par la qualification, moyennant le bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier du 25 septembre 2014, de «*construction commerciale et industrielle*», à savoir celle accueillant les trois constructions décrites ci-avant.

Ces premiers constats ayant été faits, il y a lieu de relever que le paragraphe 32 BewDV relatif au paragraphe 52 du BewG distingue entre cinq groupes d'immeubles bâtis (*Grundstückshauptgruppen*), à savoir les maisons de rapport (*Mietwohngrundstücke*), définies comme étant des «*Grundstücke die zu mehr als 80 von 100 zu Wohnzwecken dienen, mit Ausnahme der Einfamilienhäuser (Ziffer 4)*», les constructions commerciales (*Geschäftsgrundstücke*) définies comme étant les immeubles bâtis «*die zu mehr als 80 von 100 unmittelbar eigenen oder fremden gewerblichen oder öffentlichen Zwecken dienen*», les constructions à usage mixte (*gemischt genutzte Grundstücke*) qui sont définies comme étant

des « Grundstücke, die teils Wohnzwecken, teils unmittelbar eigenen oder fremden gewerblichen oder öffentlichen Zwecken dienen und weder nach Ziffer 1 als Mietwohngrundstücke noch nach Ziffer 2 als Geschäftsgrundstücke, noch nach Ziffer 4 als Einfamilienhäuser anzusehen sind. », les maisons unifamiliales (Einfamilienhäuser) définies comme étant des « Wohngrundstücke, die nach ihrer baulichen Gestaltung nicht mehr als eine Wohnung enthalten [...] », et, enfin, les immeubles bâtis à autres usages définis comme étant « die nicht unter die Ziffern 1 bis 4 fallenden bebauten Grundstücke ».

En l'espèce, tel que relevé ci-avant, une partie des immeubles bâtis appartenant aux demandeurs a été considérée comme faisant partie de la catégorie des « Geschäftsgrundstücke » au sens du point 2 de l'alinéa 1^{er} du paragraphe 32 BewDV, aux termes duquel sont réputées constructions commerciales, les immeubles bâtis qui sont affectés directement pour plus de 80 % à des fins commerciales propres ou étrangères ou à des fins publiques. Les demandeurs sont, quant à eux, d'avis que les immeubles bâtis qui ont été classés en tant que construction commerciale et industrielle devraient être reclassés en constructions de nature agricole et sylvicole.

Tel que l'a relevé le directeur dans la décision litigieuse, la classification des immeubles bâtis dans l'un ou l'autre de ces cinq groupes dépend de leur destination à la date clé de la fixation¹ ; c'est dès lors l'utilisation faite de l'immeuble bâti à la date clé d'évaluation qui est déterminante², le point 2 du paragraphe 32 BewDV, précité employant le terme de « dienen ».

Il s'ensuit que la seule circonstance, non contestée, que les immeubles bâtis litigieux se situent en zone verte ne permet pas à elle seule de tirer une quelconque conclusion quant à l'affectation effective du complexe immobilier en cause, ni plus particulièrement d'exclure toute affectation commerciale ou industrielle, tel que l'affirment les demandeurs, étant souligné qu'il n'est pas soutenu que les consorts ...utiliseraient toutes les constructions situées sur leurs terrains à des fins commerciales, seules trois d'entre elles ayant, en effet, fait l'objet de la classification litigieuse. Or, tel que le relèvent le directeur et la partie étatique, pour classer un immeuble bâti dans l'un ou l'autre des cinq groupes d'immeubles précités, le service des Evaluations immobilières ne saurait s'arrêter à la situation théorique de l'immeuble par rapport à la zone dans laquelle il est érigé, mais il lui appartient d'examiner sur base de critères clairs et objectifs, l'utilisation effective des bâtiments en cause au regard des critères fixés par le paragraphe 32 BewDV.

En l'espèce, il ressort des explications de la partie étatique et des dossiers fiscal et contentieux qu'en date du 11 novembre 2005, les consorts ...ont constitué une société civile dénommée ... », dont l'objet social consiste dans la prestation de travaux agricoles pour compte de tiers au sens large (« die Ausführung von landwirtschaftlichen Arbeiten für Dritte, im weitesten Sinne. »), donc *a priori* des prestations de nature commerciale.

Il se dégage ensuite d'une note manuscrite figurant sur la description des trois bâtiments classés par le service des Evaluations immobilières en tant que constructions de nature commerciale, document dont le contenu n'a été ni énoncé ni discuté par les demandeurs, que lors d'un entretien avec ledit service, Monsieur ...a expliqué que les deux halls agricoles d'un volume respectif de 4.320 m³ et de 5.376 m³, ainsi que l'auvent d'une

¹ Etudes fiscales n° 55 « L'évaluation des biens et droits II », commentaire des paragraphes 27 à 56 BewG.

² Gürsching/Stenger « BewG ErbStG », sub paragraphe 181, Anmerkung 10.

surface de 400 m² situés sur une partie de leur propriété bâtie étaient utilisés par la société «...» et que celle-ci effectuait des travaux agricoles pour différents agriculteurs et entrepreneurs dans les domaines agricoles et travaux publics.

Au vu des considérations qui précèdent, le tribunal est amené à retenir, à l'instar du directeur, que sur base des éléments à sa disposition, le service des Evaluations immobilières a pu partir du principe que, par opposition aux autres bâtiments faisant partie de la propriété bâtie des demandeurs, les trois constructions en cause étaient destinées et utilisées uniquement par la société « ... » pour réaliser des prestations de nature commerciale, de sorte à avoir pu qualifier la partie des immeubles accueillant les deux halls agricoles et l'auvent prédécrits, en tant que « *construction industrielle ou commerciale* », conformément à la définition qu'en procure le point 2, de l'alinéa 1^{er} du paragraphe 32 BewDV ad paragraphe 52 BewG.

Il appartient, par conséquent, aux consorts ..., conformément à l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, d'apporter la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la côte d'impôt.

Or, en l'espèce, hormis l'invocation de la situation théorique des immeubles bâtis en zone verte, dont il vient d'être retenu ci-avant qu'il ne saurait en être tiré aucune conclusion par rapport à l'utilisation effective des trois bâtiments litigieux au sens du point 2, de l'alinéa 1^{er} du paragraphe 32 BewDV ad paragraphe 52 BewG, les consorts ...admettent qu'ils exécuteraient, notamment à l'aide des engins entreposés dans les hangars en cause, des activités commerciales sous forme de travaux agricoles pour compte de tiers, et en particulier pour compte d'organismes publics, tout en soutenant qu'il ne s'agirait toutefois que d'une activité commerciale « *plus qu'accessoire* ». Outre le fait que l'affirmation tenant au caractère accessoire de cette activité commerciale n'est soutenue par aucun élément tangible, de sorte à rester à l'état de pure allégation, il y a également lieu de souligner que le caractère accessoire de cette activité est à apprécier non pas par rapport à l'ensemble du complexe immobilier des demandeurs, tel que ceux-ci semblent le plaider, mais par rapport aux seules constructions dont la classification est actuellement litigieuse.

Force est finalement de constater que les demandeurs se contredisent eux-mêmes en admettant, d'un côté, exercer une activité commerciale, bien qu'à titre seulement accessoire, tout en soutenant, d'un autre côté, qu'au vu de leur nature agricole, les travaux qu'ils presteraient, même ceux à titre accessoire pour compte de tiers, ne pourraient pas être qualifiés d'activités commerciales. Au-delà de ce constat, il y a lieu de relever que la nature agricole des travaux prestés ne saurait enlever à ces prestations leur caractère commercial à partir du moment où les travaux agricoles sont prestés contre rémunération pour compte de tiers. Or, il n'est pas soutenu, voire même allégué que les travaux agricoles prestés pour compte de tiers à partir des bâtiments litigieux le seraient sans contrepartie financière.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent, et à défaut d'autres moyens, que la décision directoriale, en ce qu'elle a retenu que c'était à bon droit que le service des Evaluations immobilières avait qualifié le complexe immobilier litigieux en tant que « *construction industrielle ou commerciale* » conformément à la définition qu'en procure le point 2, de l'alinéa 1^{er} du paragraphe 32 BewDV ad paragraphe 52 BewG, n'encourt aucune critique, de sorte que le recours est à rejeter pour ne pas être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours irrecevable en ce qu'il est dirigé contre une décision, ainsi qualifiée, du directeur de l'administration des Contributions directes du 30 août 2016 ;

pour le surplus, reçoit le recours en réformation en la forme en ce qu'il est dirigé contre la décision directoriale du 8 juillet 2016 ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 17 janvier 2018 par :

Annick Braun, vice-président,
Alexandra Castegnaro, premier juge,
Hélène Steichen, juge,

en présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Michèle Hoffmann

s. Annick Braun

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 18/1/2018

Le Greffier du Tribunal administratif