

**Audience publique du 4 janvier 2020**

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

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 41692 du rôle, déposée en date du 11 septembre 2018 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 9 août 2018, référencée sous le n° C 23683, ayant rejeté sa réclamation introduite en date du 19 juillet 2017 contre le bulletin rectificatif du décompte annuel de l'année 2016, émis le 28 juin 2017 par le bureau RTS Luxembourg 2 de l'administration des Contributions directes ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 14 décembre 2018 ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur ... en ses explications et Monsieur le délégué du gouvernement Eric Pralong en sa plaidoirie à l'audience du 9 novembre 2020.

---

Le bureau d'imposition RTS Luxembourg 2 de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », émit le 28 juin 2017 à l'attention de Monsieur ... le bulletin rectificatif du décompte annuel de l'année 2016.

Monsieur ... formula auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », une réclamation contre ce bulletin rectificatif par lettre du 19 juillet 2017. A travers cette réclamation il contesta le fait que le bureau d'imposition avait refusé de prendre en considération des frais d'avocats à hauteur de ... euros et des frais bancaires à hauteur de 296,79 euros à titre de charges extraordinaires.

Cette réclamation fut rejetée comme non fondée par une décision directoriale du 9 août 2018, référencée sous le numéro du rôle C 23683 et motivée comme suit :

*« (...) Vu la requête introduite le 20 juillet 2017 par le sieur ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin rectificatif du décompte annuel de l'année 2016, émis le 28 juin 2017 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les §§ 212, 228, 235 n° 5 et 301 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 de la retenue sur traitements et salaires (RTS) de ne pas avoir considéré toutes les charges extraordinaires déclarées ;*

*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 qu'en vertu de l'article 127, alinéa 1<sup>er</sup> de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) le contribuable obtient sur demande un abattement de revenu imposable du fait de charges extraordinaires qui sont inévitables et qui réduisent d'une façon considérable sa faculté contributive pour autant que ces dépenses ne constituent ni des dépenses d'exploitation, ni des frais d'obtention ni des dépenses spéciales ; qu'une charge est réputée extraordinaire lorsqu'elle n'incombe pas à une majorité de contribuables se trouvant dans une condition analogue quant à la situation familiale et quant à l'importance des revenus et de la fortune (article 127, alinéa 2 L.I.R.) ; que cette définition élimine toutes charges qui ne sont pas extraordinaires par leur nature, lors même qu'importantes par leur montant ; qu'une charge est inévitable lorsque le contribuable ne peut s'y soustraire pour des raisons matérielles, juridiques ou morales (article 127, alinéa 3 L.I.R.) ;*

*Considérant d'abord que pour l'année litigieuse le réclamant a demandé un abattement pour charges extraordinaires d'un montant total de ... euros ; que ces charges comportent des frais d'avocat (...euros) et des frais bancaires (... euros) que le bureau d'imposition n'a pas pris en compte pour déterminer l'abattement pour charges extraordinaires en vertu de l'article 127 L.I.R. ;*

#### *Quant aux frais d'avocat*

*Considérant qu'en 2016, l'entreprise « ... » a remplacé sur ordre de la commune les tuyaux devant la maison du requérant ; que le jardinet du réclamant a été creusé par la prédite société pour poser les fils ; que selon les dires du réclamant, toutes ses plantes ont été endommagées pendant les prédits travaux et l'entreprise a refusé de payer les dégâts, de sorte que le requérant s'est vu obligé à déposer plainte contre la société « ... » ; que dans le cadre de ce litige, des honoraires d'avocat de ... euros sont incombés au requérant en 2016 ;*

*Considérant que l'article 127, alinéa 2 L.I.R. retient expressément que « ne sont toutefois pas à prendre en considération les charges et dépenses déductibles à titre de dépenses d'exploitation, de frais d'obtention ou de dépenses spéciales », ce qui souligne le caractère subsidiaire des charges extraordinaires par rapport à ces autres catégories de dépenses ;*

*Considérant qu'aux termes de l'article 105, alinéa 1<sup>er</sup> L.I.R. sont considérées comme frais d'obtention, les dépenses faites en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes ;*

*Considérant qu'en vertu de l'article 105, alinéa 4 L.I.R. les frais d'obtention sont déductibles dans la catégorie de revenus à laquelle ils se rapportent ;*

*Considérant, en matière de principe, que la loi concernant l'impôt sur le revenu 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<sup>er</sup>, numéro 5 L.I.R. et du règlement grand-ducal du 12 juillet 1968, dans leur version applicable à l'année d'imposition litigieuse; 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 ... euros et à 6 % de la tranche de cette valeur unitaire dépassant ... euros ;*

*Considérant que les frais en relation avec une habitation occupée par le contribuable et pour laquelle une valeur locative forfaitaire au sens de l'article 98, alinéa 1<sup>er</sup> numéro 5 L.I.R. est fixée dans son chef, sont de par leur nature à considérer comme frais d'obtention au sens de l'article 105 L.I.R. ;*

*Considérant qu'il n'est pas contesté que les frais d'avocat dépensés dans le cadre du litige concernant le jardinier du réclamant sont directement en relation avec son habitation et, partant, avec la valeur locative forfaitaire afférente ; que, dès lors, ces frais, constituant de par leur nature des frais d'obtention au sens de l'article 105 L.I.R., ne peuvent pas donner lieu à un abattement de revenu imposable du fait de charges extraordinaires au sens de l'article 127 L.I.R. ;*

*Considérant que l'article 4 alinéa 2 du règlement en question précise toutefois que la valeur locative ainsi déterminée ne peut être réduite qu'à concurrence des intérêts passifs déductibles comme frais d'obtention ; que la déduction d'autres frais en relation avec l'habitation occupée par le propriétaire au sens des dispositions qui précèdent est donc exclue;*

*Considérant qu'il ressort de tout ce qui précède que les frais d'avocat litigieux ne constituent pas des charges extraordinaires au sens de l'article 127 L.I.R. mais des frais d'obtention non déductibles ;*

#### *Quant aux frais bancaires*

*Considérant que les frais bancaires de ... euros se composent de frais de dépôt, droits de garde et frais administratifs et sont en relation avec des capitaux mobiliers du requérant ; qu'il s'ensuit que ces frais constituent des frais d'obtention déductibles en rapport avec un revenu provenant de capitaux mobiliers ;*

*Considérant qu'en application de l'article 97, alinéa 5 L.I.R. les pertes se dégagant d'un revenu visé au présent article sont compensables avec des revenus positifs se dégagant de ce même article ; que par dérogation à l'article 7, alinéa 2 L.I.R., l'excédent de perte n'est cependant pas compensable avec les revenus nets d'autres catégories de revenus ;*

*Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas autrement contestée ;*

*PAR CES MOTIFS*

*reçoit la réclamation en la forme,*

*la rejette comme non fondée. (...); ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 11 septembre 2018, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant à la réformation de la décision directoriale ci-avant visée du 9 août 2018.

Le paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « AO », ensemble l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, instaurant un recours au fond contre les décisions du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation introduite par un contribuable à l'encontre d'un bulletin d'imposition, telles que la décision directoriale critiquée, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit par le demandeur. Ledit recours est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, Monsieur ... explique que des travaux de creusement du trottoir devant sa maison, en raison de travaux de renouvellement de différents réseaux, auraient causé des dégâts aux végétations de son jardin. Monsieur ... verse à l'appui de cette affirmation une assignation des sociétés qu'il estime responsable des dégâts devant le juge des référés en vue de la nomination d'un expert. Il estime que ce serait à tort que le directeur n'aurait pas pris en compte les honoraires d'avocat en rapport avec les dommages en tant que charge extraordinaires, étant donné qu'ils ne constitueraient ni des frais d'exploitation ni des frais d'obtention.

Le délégué du gouvernement reprend, en substance, la motivation de la décision directoriale précitée et conclut au rejet du recours.

Aux termes de l'article 127 de la loi sur l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR », « *Sur demande le contribuable obtient un abattement de revenu imposable du fait de charges extraordinaires qui sont inévitables et qui réduisent d'une façon considérable sa faculté contributive.*

*Le contribuable est censé avoir des charges extraordinaires lorsqu'il a des obligations qui n'incombent normalement pas à la majorité des contribuables se trouvant dans une condition analogue quant à la situation familiale et quant à l'importance des revenus et de la fortune.*

*Ne sont toutefois pas à prendre en considération les charges et dépenses déductibles à titre de dépenses d'exploitation, de frais d'obtention ou de dépenses spéciales.*

*Une charge extraordinaire est inévitable au sens du présent article, lorsque le contribuable ne peut s'y soustraire pour des raisons matérielles, juridiques ou morales. (...).* ».

Il suit de l'article précité que pour qu'un contribuable puisse faire valoir l'abattement y prévu, trois conditions de fond doivent être remplies cumulativement, à savoir a) la charge doit être extraordinaire, b) elle doit être inévitable et c) elle doit réduire la faculté contributive

du contribuable de façon considérable<sup>1</sup> et qu'à partir du moment où une charge rentre dans la catégorie des dépenses d'exploitation, des frais d'obtention ou des dépenses spéciales, elle ne saurait *a priori* être considérée comme constituant une charge extraordinaire<sup>2</sup>. Il échet de constater que ni le directeur ni le délégué du gouvernement n'ont pris position sur la question de savoir si les trois conditions citées ci-avant sont remplies, de sorte que l'examen du tribunal se limitera à l'analyse de la question de savoir si les charges dont se prévaut le demandeur peuvent être rangées dans la catégorie des dépenses d'exploitation, des frais d'obtention ou des dépenses spéciales.

En l'espèce, le demandeur ne conteste pas que les frais d'avocat à hauteur de ... euros engagés par lui sont en relation avec sa maison d'habitation, de sorte à devoir être qualifiés comme frais d'obtention liés à la catégorie de revenus provenant de la location de biens conformément à l'article 105, alinéa 1<sup>er</sup> et 4 LIR<sup>3</sup>.

Or, selon l'article 98 LIR « [e]st considéré comme revenu provenant de la location de biens le revenu provenant : (...) [de] la valeur locative de l'habitation occupée par le propriétaire, y compris celle des dépendances ». Selon l'article 4 du règlement grand-ducal modifié du 12 juillet 1968 concernant la fixation de la valeur locative de l'habitation occupée en vertu du droit de propriété ou occupée à titre gratuit ou en vertu d'un droit de jouissance viager ou légal, ci-après désigné par « le règlement grand-ducal du 12 juillet 1968 », « [l]a valeur locative annuelle est fixée à 4% de la tranche de valeur unitaire correspondant à l'habitation ne dépassant pas ... euros et à 6% de la tranche de cette valeur unitaire dépassant ... euros. La valeur locative ainsi déterminée ne peut être réduite qu'à concurrence des intérêts passifs déductibles comme frais d'obtention. Les intérêts passifs ne sont déductibles qu'à concurrence de la valeur locative. (...) ».

Il en résulte que la valeur locative déterminée ne peut être réduite qu'à concurrence des intérêts passifs déductibles comme frais d'obtention et que la déduction d'autres frais en relation avec l'habitation occupée par le propriétaire, tels qu'en l'espèce, les frais d'avocats litigieux, est exclue.

Or, étant donné que ne sont exclues du régime des charges extraordinaires que les charges et dépenses qui sont *déductibles* sous l'une des trois qualifications ou de dépenses spéciales, de manière qu'il faut en conclure que les charges et dépenses qui pourraient en principe rentrer dans l'une de ces trois catégories mais qui ne sont pas effectivement déductibles comme telles, notamment en raison de leur relation avec des revenus exonérés ou hors champ, ne tombent pas dans le champ de cette exclusion<sup>4</sup>, les frais d'avocats engagés par Monsieur ..., qui certes seraient *a priori* à ranger parmi les frais d'obtention en relation avec son habitation mais qui ne sont pas effectivement déductibles comme tels, ne sont donc pas à exclure du champ des charges extraordinaires sous cet angle.

---

<sup>1</sup> Trib.adm. 15 juin 2000, n° 11340 du rôle, Pas.adm. 2020, V° Impôts, n° 368 et les autres références y citées.

<sup>2</sup> Trib. adm. 26 août 2009, n° 23523 du rôle, Pas. adm. 2020, V° Impôts, n° 369 et l'autre référence y citée.

<sup>3</sup> Article 105 LIR « 1. Sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites directement en ,4° vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes.(...) »

4. Les frais d'obtention sont déductibles dans la catégorie de revenus à laquelle ils se rapportent. Ils n'entrent en ligne de compte que dans la mesure où ils sont en rapport avec des revenus imposables et ne sont pas la contrepartie de revenus exemptés d'après l'article 115. (...) ».

<sup>4</sup> Cour adm. 9 août 2017, n° 39420C du rôle, Pas. adm. 2020, V° Impôts, n° 369.

Il s'ensuit que c'est à tort que l'administration des Contributions directes a retenu que les frais d'avocat seraient à exclure du champ des charges extraordinaires en raison du fait qu'ils seraient potentiellement déductibles comme frais d'obtention.

Quant aux frais bancaires, il échet de constater que le demandeur n'a pas pris position quant au volet de la décision visant les frais bancaires, de sorte qu'il doit être considéré comme n'ayant pas contesté l'argumentation de la partie étatique selon laquelle ces frais sont des frais d'obtention déductibles et dès lors exclus du régime des charges extraordinaires.

Il s'ensuit et afin de permettre à l'administration des Contributions directes d'analyser les autres conditions de l'article 127 LIR, que la décision directoriale déferée encourt l'annulation partielle dans le cadre du recours en réformation, étant rappelé que dans la mesure où il était dans l'intention du législateur de ne pas faire du tribunal un « *taxateur* » et de ne pas l'amener à « *s'immiscer dans le domaine de l'administration* » sous peine de « *compromettre son statut judiciaire* »<sup>5</sup>, son rôle consiste à dégager les règles de droit et à opérer les qualifications nécessaires à l'application utile de la législation fiscale, sans pour autant porter sur l'intégralité de l'imposition, ni aboutir à fixer nécessairement une nouvelle cote d'impôt<sup>6</sup>.

S'agissant, enfin, de la demande de Monsieur ... de voir condamner l'administration des Contributions directes au paiement du montant de ... euros, telle que formulée à travers le dispositif de la requête introductive d'instance et correspondant à la note d'honoraires de son avocat relative au « *Antrag auf Entschädigung durch Schnellverfahren* », force est au tribunal de constater qu'il est en tout état de cause, tel que cela a été soulevé à juste titre par le délégué de gouvernement, incompetent pour connaître d'une demande tendant à la condamnation au paiement d'une somme d'argent.

Le demandeur sollicite encore la condamnation de l'Etat à une indemnité de procédure de ... euros sur base de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives. Cette demande est toutefois à rejeter étant donné qu'il n'est pas établi à suffisance qu'il serait inéquitable de laisser à sa charge les frais non compris dans les dépens.

### **Par ces motifs ;**

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

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare partiellement justifié, partant, dans le cadre du recours en réformation, annule la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 9 août 2018 dans l'unique mesure où elle conclut que les frais d'avocat litigieux ne constituent pas des charges extraordinaires au sens l'article 127 LIR, mais des frais

---

<sup>5</sup> doc. Parl. 3940<sup>2</sup> p. 11, ad (3) 8. et doc. parl. 3940A<sup>4</sup>, avis complémentaire du Conseil d'Etat, p. 7, ad amendement 5.

<sup>6</sup> trib. adm. 29 mars 1999, n° 10428, confirmé par Cour adm. 11 janvier 2000, n° 11285C, Pas. adm. 2020, V° Impôts, n° 1163 et les autres références y citées.

d'obtention non déductibles et renvoie l'affaire en prosécution de cause au directeur de l'administration des Contributions directes.

se déclare incompétent pour connaître de la demande du demandeur en condamnation de l'Etat au montant de ... euros ;

rejette la demande tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de ...- euros, telle que formulée par le demandeur ;

condamne l'Etat aux frais et dépens.

Ainsi jugé par :

Françoise Eberhard, vice-président,  
Daniel Weber, premier juge,  
Michèle Stoffel, premier juge

et lu à l'audience publique du 4 janvier 2021 par le vice-président, en présence du greffier Lejila Adrovic.

s. Lejila Adrovic

s.Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original  
Luxembourg, le 4 janvier 2021  
Le greffier du tribunal administratif