

Audience publique du 27 janvier 2021

Recours formé par
Monsieur ..., ... (Allemagne),
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 42089 du rôle et déposée le 12 décembre 2018 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., demeurant à D-..., dirigée contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 27 novembre 2018, répertoriée sous le numéro C 25389 du rôle, ayant déclaré irrecevable, pour avoir été tardive, la réclamation lui adressée en date du 13 septembre 2018, dirigée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2016, émis le 21 février 2018 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 12 mars 2019 ;

Vu le mémoire en réplique de Monsieur ... déposé au greffe du tribunal administratif le 18 mars 2019 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale déferée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport à l'audience publique du 2 décembre 2020 et vu les remarques écrites de Monsieur ... du 30 novembre 2020 et celles de Monsieur le délégué du gouvernement Tom Kerschenmeyer du 1^{er} décembre 2020, produites, conformément à la circulaire du président du tribunal administratif du 22 mai 2020, avant l'audience.

En date du 21 février 2018, le bureau d'imposition Luxembourg Z de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de Monsieur ... le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2016.

Par courrier du 7 mai 2018, Monsieur ... s'adressa au bureau d'imposition dans les termes suivants :

« [...] als Anlage übersende ich Ihnen die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2017.

Mit Datum 21. Februar 2018 (Eingang bei mir am 26.02.2018) übersandten Sie mir den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2016.

Die Beträge der Werbungskosten weichen allerdings wie folgt ab :

Erklärung	... €
nach Prüfung	... €
Differenz	... €

In Ihrer Begründung geben Sie an, dass es sich bei den Übernachtungskosten und Spesen um Kosten des Privatlebens handelt und diese daher nicht absetzbar sind.

In dieser Darstellung muss ich Sie leider korrigieren, da diese Kosten im Rahmen meiner beruflichen Tätigkeit (Vermietung, Eigentümerversammlung, Wohnungsabnahme, Gespräche mit der Hausverwaltung und Erstkontakt mit Rechtsanwalt etc.) anfallen und von mir persönlich getätigt werden müssen und somit nicht als Kosten des Privatlebens bezeichnet werden können.

Ich bitte um Prüfung.

Für Ihre Bemühungen im Voraus herzlichen Dank. [...]».

Par courrier du 10 juillet 2018, le bureau d'imposition informa Monsieur ... qu'il n'était pas fait droit à sa demande en redressement du 7 mai 2018 et qu'en conséquence, le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2016 était maintenu.

Après plusieurs échanges de courriers entre Monsieur ... et le bureau d'imposition ayant porté sur la déductibilité des frais déclarés par le requérant et à travers lesquels celui-ci a continué à demander au bureau de redresser le bulletin d'imposition litigieux sur ce point, le requérant s'adressa finalement par courrier portant la date du 5 septembre 2018 et réceptionné le 13 septembre 2018, au bureau d'imposition dans les termes suivants :

« [...] nach Beendigung der Betriebsferien 2018 komme ich erst heute dazu, mich mit Ihren Kürzungen der Übernachtungskosten und Spesen auseinanderzusetzen, da Sie diese gestrichen haben und einfach behaupten, dass dies Kosten des Privatlebens sind.

Ich frage deshalb an, worauf Sie diese Aussage stützen, damit ich das Gegenteil beweisen kann.

Ich hatte mit den Mietern Herrn [...] und Frau [...] erhebliche Mietprobleme, d.h. dass diese trotz persönlicher Gespräche in Luxembourg bis heute ca. € ... schuldig geblieben sind, die ich dann einklagen musste (Anwaltsgespräch in Luxembourg mit Herrn [...], ..., und Herrn [...], um einen Teil des Geldes zu retten). Nachdem das Gericht, nach mehrmaliger Verlegung des Termins durch Herrn [...] (z.B. Anwaltswechsel kurz vor dem Termin etc.) mir diese Summe bestätigt hat, habe ich die Adresse in ... ausfindig gemacht und dem Anwalt übermittelt, so dass zugestellt werden konnte. Inzwischen haben diese aber ihren Wohnort nach Frankreich (kurz hinter Grenze Luxembourg) verlegt, so dass wir immer noch nicht unsere berechnete Forderung bezahlt bekommen haben. (Anlage)

Mit Schreiben vom 07.05.2018 habe ich Ihnen die weiteren persönlichen Kontakte mitgeteilt, so dass Sie daraus ersehen können, dass ich niemals privates und gewerbliches vermischt habe. Luxembourg ist zwar wunderschön, meine Familie und ich lieben aber das Wasser der Nordsee und des Lago Maggiore in Italien.

Die sofortige Vermietung an die Herren [...] und [...] war schwierig und hat dann beim Auszug nach drei Jahren insofern Ärger bereitet, dass die Wohnung nicht im alten Zustand und besenrein übergeben wurde, was wiederum zur persönlichen Besichtigung/Besprechungen geführt hat.

Ich hoffe, dass ich nach vier Monaten Leerstand und Neuvermietung ab September 2017 mit dem neuen Mieter [...] (Bankangestellter aus Osteuropa) in Zukunft keine Schwierigkeiten haben werde.

Abschließend möchte ich darauf hinweisen, dass, da der Unterzeichner Jahrgang 1937 und der französischen Sprache nicht mächtig ist, diese langen Reisen nicht unbedingt ein Vergnügen sind und auch nicht in einem, manchmal auch nicht in zwei Tagen erledigt werden können.

Ich bitte deshalb um Korrektur und Anerkennung der Differenz von ... € als Werbungskosten. [...] ».

Par décision du 27 novembre 2018, répertoriée sous le n° C 25389 du rôle, le directeur rejeta comme non fondée la réclamation introduite par Monsieur ... dans les termes suivants :

« Nach Einsicht der am 13. September 2018 eingegangenen Rechtsmittelschrift mit welcher Herr ..., wohnhaft in D-..., den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2016, ergangen am 21. Februar 2018, anfiicht;

Nach Einsicht der Steuerakte;

In Erwägung, dass der angefochtene Bescheid am 21. Februar 2018 zur Post aufgegeben wurde;

dass gemäss §§228 und 246 der Abgabenordnung (AO), die Frist zur Einlegung eines Rechtsmittels gegen solche Bescheide, Ausschlussfrist gemäss § 83 AO, drei Monate beträgt und mit Ablauf des Tages beginnt, an dem der Bescheid dem Berechtigten zugestellt worden ist, im vorliegenden Fall am dritten Werktag nach Aufgabe zur Post, also am 26. Februar 2018;

dass demnach die Rechtsmittelschrift, datiert auf den 5. September 2018 und eingegangen am 13. September 2018, nicht innerhalb der Rechtsmittelfrist eingereicht wurde, welche am 28. Mai 2018 abgelaufen war;

In Erwägung, dass gemäß § 83 AO Fristen zur Einlegung eines Rechtsmittels Ausschlussfristen sind;

In Erwägung, dass keine Gründe ersichtlich sind, welche Nachsicht wegen Versäumung der Rechtsmittelfrist rechtfertigen würden (§§ 86 und 87 AO);

In Erwägung, dass gemäß § 252 AO verspätet eingelegte Rechtsmittel als unzulässig zu verwerfen sind;

AUS DIESEN GRÜNDEN

ENTSCHEIDET

Die Anfechtung wird als unzulässig zurückgewiesen. [...]».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 12 décembre 2018, Monsieur ... a introduit un recours non autrement qualifié contre la décision du directeur du 27 novembre 2018.

Il convient de prime abord de relever que si la requête introductive d'instance est formulée en langue allemande et que les articles 3 et 4 de la loi du 24 février 1984 sur le régime des langues prévoient dans le chef des administrations une obligation de répondre dans la mesure du possible dans la langue choisie par l'administré dans sa requête, cette obligation ne s'applique toutefois pas aux autorités juridictionnelles devant lesquelles s'applique le seul principe de la liberté dans le choix de la langue. Ainsi, le tribunal est libre de faire usage de la langue française qui est employée traditionnellement en matière de rédaction des actes de procédure, et notamment des jugements¹.

Le demandeur n'ayant pas qualifié son recours, il y a lieu d'admettre qu'il a entendu introduire le recours prévu par la loi.

Etant donné que conformément aux dispositions combinées 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), point 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 », le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par le contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur le mérite d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu, il échet dès lors de retenir que Monsieur ... a entendu introduire un recours en réformation contre la décision du directeur du 27 novembre 2018.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement, tout en s'appuyant sur les dispositions de l'article 57 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après désignée par « la loi du 21 juin 1999 », conclut à l'irrecevabilité du recours sous analyse à défaut pour Monsieur ..., dont il est constant en cause qu'il demeure à l'étranger, d'avoir procédé à une élection de domicile au Luxembourg.

Il souligne que si certes la requête introductive mentionnait à titre de domicile élu « *Monsieur ..., ..., L-...* », il n'en resterait pas moins que la personne en question aurait retourné un courrier lui adressé en indiquant que Monsieur ... n'avait pas élu domicile à son adresse et qu'il n'avait pas connaissance de l'affaire sous rubrique.

Il s'ensuivrait que l'élection de domicile indiquée dans le recours serait fictive et donc inexistante.

Dans son mémoire en réplique, Monsieur ... prend position par rapport au moyen d'irrecevabilité lui opposé en expliquant qu'en lisant les voies de recours mentionnées dans la décision directoriale, il aurait compris que la « *Benennung eines Zustellungsvertraters im*

¹ Trib. adm. 14 juillet 2003, n°15882 du rôle, Pas. adm. 2020, V° Langues, n° 3, et les autres références y citées.

Inland » exigerait seulement de sa part d'indiquer une adresse postale au Luxembourg eu égard au fait qu'il était domicilié en Allemagne.

Il précise qu'il serait exact que Monsieur ..., dont l'adresse est indiquée sur la requête introductive d'instance, n'aurait pas été au courant de l'affaire actuellement pendante devant le tribunal administratif et qu'il avait uniquement été dans son intention d'utiliser l'adresse postale de celui-ci afin que Monsieur ... puisse lui continuer les éventuels écrits en relation avec son affaire.

Afin d'éviter à l'avenir tout autre malentendu, il demande au tribunal d'envoyer tout autre écrit exclusivement à son adresse personnelle à ..., en Allemagne.

Avant d'examiner le bien-fondé du recours sous analyse, cet examen impliquant notamment de procéder à la qualification du courrier adressé par Monsieur ... le 7 mai 2018 au bureau d'imposition et dont le requérant se prévaut pour contester la tardivité de sa réclamation telle que lui opposée par le directeur dans sa décision du 27 novembre 2018, il appartient tout d'abord au tribunal d'analyser sa régularité d'un point de vue formel.

Force est, à cet égard, au tribunal de relever que l'article 57 de la loi du 21 juin 1999 impose à toute requête introductive d'instance déposée en matière fiscale soit par le requérant lui-même, soit par son mandataire, de contenir, « *outre les indications prévues à l'article 1^{er}* », de la même loi, « *une élection de domicile au Grand-Duché lorsque le requérant ou son mandataire demeurent à l'étranger* », cet ajout aux exigences contenues à l'article 1^{er} de la loi du 21 juin 1999 étant, en effet, indispensable, étant donné qu'en matière fiscale, le ministère d'un avocat inscrit à la liste I des tableaux dressés par les conseils des Ordres des avocats qui, lui, réside nécessairement au Grand-Duché de Luxembourg, n'est pas nécessaire.

Ainsi, il incombe au requérant demeurant à l'étranger et qui ne se fait pas représenter par un avocat de la liste I, d'élire domicile au Luxembourg et de l'indiquer dans le corps de sa requête introductive d'instance².

En l'espèce, tel que relevé ci-avant, la requête sous analyse a été introduite par Monsieur ... dont il est constant en cause qu'il est résident allemand. Si le requérant a, dans sa requête introductive d'instance, indiqué en tant que « *Zustellungsvertreter* » au Luxembourg, les coordonnées postales du dénommé ..., demeurant à L-..., force est tout d'abord de constater, à l'instar de la partie étatique, que le courrier du 25 février 2019 que le greffe du tribunal administratif a voulu envoyer à Monsieur ... afin de l'informer sur les règles procédurales applicables devant les juridictions administratives et qui a été expédié à l'adresse indiquée dans la requête comme étant celle du domicile élu de Monsieur ... au Luxembourg, a été retourné le 5 mars 2019 au greffe par Monsieur ... qui a expliqué certes connaître Monsieur ..., mais n'être absolument pas au courant de l'affaire en relation avec laquelle il s'était vu adresser un courrier par le tribunal administratif. Il échet encore de relever qu'après avoir réceptionné le courrier en question émanant de la part de Monsieur ..., le greffe du tribunal administratif s'est adressé par courrier à Monsieur ... afin de l'inviter à vérifier l'adresse de son domicile élu au Luxembourg, tout en l'informant du fait que Monsieur ... avait expliqué qu'il n'avait aucune connaissance de l'affaire pendante devant le tribunal et en relation avec laquelle il s'était vu adresser un courrier au nom et pour compte du requérant.

² En ce sens notamment : Trib. adm. 9 juillet 2018, n°40223 du rôle, disponible sous www.jurad.etat.lu.

Le tribunal constate ensuite que le demandeur a lui-même admis dans son mémoire en réplique que Monsieur ... n'est pas au courant de l'affaire sous rubrique et qu'il a lui-même pris l'initiative, sans concertation avec Monsieur ..., d'indiquer l'adresse de celui-ci pour que le tribunal puisse y adresser les courriers relatifs à son affaire (« *Es ist völlig korrekt, dass Herr ... keine Kenntnis von dieser Angelegenheit hat, seine Anschrift sollte lediglich für Ihre Postzustellung genutzt werden, so dass dann durch Herrn ... eine Weiterleitung an Herrn ... erfolgen kann.* »).

Il se dégage dès lors sans équivoque des éléments du dossier que Monsieur ... n'a jamais eu l'intention de permettre à Monsieur ... d'élire domicile chez lui.

Or, malgré le fait que Monsieur ... ait été confronté à la position de Monsieur ... par le biais du greffe du tribunal administratif, tout en s'étant, par ailleurs, vu opposer dans le cadre de la procédure contentieuse un moyen d'irrecevabilité afférent par la partie étatique, Monsieur ... n'a pas transmis au tribunal des éléments permettant de conclure que Monsieur ... lui aurait finalement tout de même permis d'élire domicile chez lui, Monsieur ... ayant, au contraire, et en réaction à la position de Monsieur ..., exprimé dans le cadre de son mémoire en réplique son souhait de se voir envoyer toute correspondance émanant du tribunal à son adresse privée sise en Allemagne.

Le tribunal est dès lors amené à constater qu'alors même que la nécessité d'une élection de domicile au Luxembourg avait été expressément indiquée dans le cadre de l'indication des voies de recours figurant au *verso* de la décision directoriale déferée, Monsieur ..., dont il n'est pas contesté qu'il est domicilié en Allemagne, n'a pas fait d'élection de domicile au Luxembourg.

Il s'ensuit qu'à défaut d'élection de domicile par Monsieur ... au Luxembourg telle que requise par l'article 57, précité, de la loi du 21 juin 1999, et sans qu'il n'y ait lieu de statuer plus en avant, le recours doit être déclaré irrecevable à ce titre.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours en réformation irrecevable ;

met les frais et dépens à charge du demandeur.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 27 janvier 2021 par :

Annick Braun, vice-président,
Alexandra Castegnaro, premier juge,
Alexandra Bochet, juge,

en présence du greffier Luana Poiani.

s. Luana Poiani

s. Annick Braun

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 27 janvier 2021
Le greffier du tribunal administratif