

Audience publique du 24 février 2021

Recours formé par
Monsieur ..., ... (Belgique),
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 43220 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 3 juillet 2019 par Maître Marc Feyereisen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à B-..., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 2 avril 2019, référencée sous le numéro C25445, portant rejet de sa réclamation introduite contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2013 et « *pour autant que de besoin* » du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2013, émis en date du 11 juillet 2018 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 30 octobre 2019 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport à l'audience publique du 18 novembre 2020, et vu les remarques écrites de Maître Marc Feyereisen et de Monsieur le délégué du gouvernement Steve Collart du 17 novembre 2020, produites, conformément à la circulaire du président du tribunal administratif du 22 mai 2020, avant l'audience ;

Vu l'avis du tribunal administratif du 24 novembre 2020 prononçant la rupture du délibéré ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire et Monsieur le délégué du gouvernement Eric Pralong en sa plaidoirie à l'audience publique du 25 novembre 2020, et vu les remarques écrites de Maître Marc Feyereisen du 24 novembre 2020, produites, conformément à la circulaire du président du tribunal administratif du 22 mai 2020, avant l'audience.

Suite au dépôt par Monsieur ... de sa déclaration de l'impôt sur le revenu de l'année 2013, le bureau d'imposition Luxembourg X de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le bureau d'imposition », s'adressa à Monsieur ... à travers un courrier électronique du 2 mars 2015 pour solliciter la communication d'un document officiel de la Ville de Luxembourg attestant sa période de résidence à l'adresse

Par un deuxième courrier du 19 mars 2015, Monsieur ... se vit adresser un courrier l'invitant à transmettre audit bureau, pour le 20 avril 2015 au plus tard, les « [...] Document(s) établis par l'autorité (belge et espagnole) compétente d'attester que vous n'êtes pas propriétaire d'immeuble(s), ni en Belgique, ni en Espagne [...] ».

En l'absence de réponses de la part de Monsieur ... aux courriers des 2 et 19 mars 2015, le bureau d'imposition émit le 22 avril 2015 le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2013 à l'égard de celui-ci.

Le 3 juillet 2015, Monsieur ... introduisit une réclamation à l'encontre dudit bulletin auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur ». Cette réclamation fut réceptionnée par le directeur le 8 juillet 2015.

N'ayant pas reçu de réponse à sa réclamation de la part du directeur, Monsieur ... fit introduire, par requête déposée le 8 décembre 2016 au greffe du tribunal administratif, un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2013.

Par un jugement du 10 janvier 2018, inscrit sous le numéro 38821 du rôle, le tribunal administratif annula dans le cadre du recours en réformation le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2013 et renvoya le dossier en prosécution de cause devant ledit bureau d'imposition pour que ce dernier puisse informer Monsieur ... de l'ensemble des éléments de sa déclaration fiscale au sujet desquels l'administration des Contributions directes envisageait, conformément au paragraphe 205, alinéa (3) de la loi générale des impôts du 21 mai 1931 telle que modifiée, appelée « *Abgabenordnung* », ci-après désignée par « AO », de diverger de la déclaration du contribuable en défaveur de celui-ci.

Par un courrier du 7 juin 2018, le bureau d'imposition, en application du paragraphe 205, alinéa (3) AO et du jugement du tribunal administratif du 10 janvier 2018, erronément indiqué comme étant daté du 8 décembre 2016, informa Monsieur ... de son intention de procéder à l'imposition de ses revenus de l'année 2013 comme suit :

« [...] a) *revenu net de location* : - ... €. *Un amortissement de ... est à appliquer au lieu des ... € (base d'amortissement: ..., taux d'amortissement : 2,00 %, prorata temporis ; 8/12)*

b) *revenu net divers suite à une plus-value de cession d'immeuble du patrimoine privé* : ... euros. *Une plus-value de cession est à calculer comme l'immeuble vendu n'est pas la résidence principale du contribuable et ne pourra pas être assimilé à une résidence principale, tenu du fait que le contribuable est propriétaire d'un autre immeuble qui est à sa disposition qu'il occupe depuis juin 2007. La situation à l'étranger de la deuxième habitation n'a pas d'incidence sur le fait que cet immeuble est à sa disposition.*

Calcul de la plus de value de cession :

Prix de réalisation : ... €

%Prix d'acquisition réévaluée - ... €
... x 1,30 = ...

<i>Plus value dégagée :</i>	= ... €
<i>% frais d'obtention :</i>	... €
<i>% abattement suivant art. 130 (4) LIR</i>	- ... €
 <i>Revenu net divers à imposer à demi taux global art 132(2) LIR</i>	 = ... €

Par un courrier du 22 juin 2018, Monsieur ... prit position par rapport au courrier précité du 7 juin 2018.

Par un courrier du 4 juillet 2018, le bureau d'imposition informa Monsieur ..., en application du paragraphe 205, alinéa (3) AO, qu'il serait procédé à l'imposition de ses revenus comme suit :

« [...] a) *revenu net de location* : -... € ;
b) *revenu net divers* : ... € [...] ».

Le 11 juillet 2018, le bureau d'imposition émit à l'égard de Monsieur ... le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2013, ledit bulletin renvoyant au courrier précité du 4 juillet 2018.

Par un courrier du 9 octobre 2018 de son litismandataire, Monsieur ... introduisit une réclamation auprès du directeur à l'encontre dudit bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2013.

Par décision du 2 avril 2019, référencée sous le numéro C 25445 du rôle, le directeur déclara la réclamation de Monsieur ... non fondée. Ladite décision est basée sur les considérations et motifs suivants :

« [...] *Vu la requête introduite le 9 octobre 2018 par Me Marc Feyereisen, au nom du sieur ..., demeurant à B-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2013, émis en date du 11 juillet 2018 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu le jugement du Tribunal administratif datant du 10 janvier 2018, répertorié sous le n° TA 38821, ayant abouti, selon la teneur du jugement, à l'annulation pure et simple du « bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2013, émis le 22 avril 2015 par le bureau d'imposition (...), de l'administration des Contributions directes » ; que le dit jugement a en outre renvoyé « le dossier en prosécution de cause devant ledit bureau d'imposition pour que ce dernier puisse informer Monsieur ... de l'ensemble des éléments de sa déclaration fiscale au sujet desquels l'administration des Contributions directes envisage, en défaveur du contribuable, de diverger de sa déclaration, conformément au paragraphe 205 (3) AO » ;

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

Considérant que le réclamant formule deux griefs à l'égard du bureau d'imposition, à savoir de ne pas avoir considéré son appartement sis à L-..., qu'il a vendu en 2013, comme sa résidence principale au sens de l'article 102bis de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), et de ne pas l'avoir imposé collectivement avec son épouse, tout en l'ayant rangé

dans la classe d'impôt 1, et de l'« avoir privé[, par ce biais,] du bénéfice de l'abattement de 100.000 euros de l'article 130(4) L.I.R. » ;

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

Considérant 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 ;

En ce qui concerne le respect des dispositions du 205, alinéa 3 AO

Considérant que selon le § 205, alinéa 3 AO des divergences notables par rapport à la déclaration du contribuable doivent, pour autant qu'elles soient en sa défaveur, lui être communiquées pour observation préalablement à l'émission du bulletin ; que le but du § 205, alinéa 3 AO, en tant que principe de bonne administration, consiste à vérifier les conclusions auxquelles tend une instruction en défaveur du contribuable et partant à éviter d'éventuels malentendus ; qu'afin de se conformer aux dispositions du § 205, alinéa 3 AO, le bureau d'imposition a fait parvenir deux missives au réclamant, l'une datée au 7 juin 2018 et l'autre datée au 4 juillet 2018 ; qu'elles se lisent comme suit :

« Afin de me conformer aux prescriptions du § 205(3) AO et du jugement du tribunal administratif du 08/12/2016, je vous signale préalablement à l'émission de votre bulletin pour l'année 2013 que le bureau d'imposition procédera à l'imposition de vos revenus comme suit :

a) revenu net de location : - ... €. Un amortissement de ... est à appliquer au lieu des ... € (base d'amortissement: ..., taux d'amortissement : 2,00 %, prorata temporis ; 8/12)

b) revenu net divers suite à une plus-value de cession d'immeuble du patrimoine privé : ... euros. Une plus-value de cession est à calculer comme l'immeuble vendu n'est pas la résidence principale du contribuable et ne pourra pas être assimilé à une résidence principale, tenu du fait que le contribuable est propriétaire d'un autre immeuble qui est à s[a] disposition qu'il occupe depuis juin 2007. La situation à l'étranger de la deuxième habitation n'a pas d'incidence sur le fait que cet immeuble est à sa disposition.

Calcul de la plus de value de cession :

Prix de réalisation : ... €

*%Prix d'acquisition réévalue
314.873,30 x 1,30 = ... - ... €*

Plus value dégagée : = ... €

% frais d'obtention : ... €

% abattement suivant art. 130 (4) LIR - ... €

Revenu net divers à imposer à demi taux
global art 132(2) LIR

= ... €

(...)

En me référant à votre lettre réceptionnée le 27 juin et afin de me conformer aux prescriptions du § 205(3) AO je vous signale préalablement à l'émission de votre bulletin pour l'année 2013 que le bureau d'imposition ne reverra pas sa position et procédera à l'imposition de vos revenus, à savoir :

a) revenu net de location : -... €

b) revenu net divers :... €

Veuillez noter qu'une réclamation au sens des §§ 228 et 235 de la loi générale des impôts (AO) peut être introduite contre cette décision auprès du Directeur de l'Administration des contributions directes, L-..., dans le délai de trois mois à partir du jour de la notification du bulletin d'imposition. La notification par simple pli postal est présumée accomplie le troisième jour ouvrable après la remise à la poste. » ;

que le bureau d'imposition s'est donc parfaitement tenu à son obligation d'informer le contribuable des divergences notables par rapport à la déclaration remise, de sorte qu'on ne saurait lui reprocher un quelconque manquement à ce sujet ;

En ce qui concerne l'appartement sis ...

Considérant que suite à sa nomination à un poste auprès de la Cour de Justice de l'Union européenne en date du 16 janvier 1992, le réclamant s'est installé au Grand-Duché de Luxembourg ; qu'en date du 3 juillet 1998, il a acquis le dit appartement qu'il a habité depuis lors ; qu'en février 2007, suite à sa propre mutation et à celle de son épouse à des postes auprès de la Commission européenne à Bruxelles, ils ont quitté l'immeuble litigieux ; qu'à partir du mois de juin 2007, l'appartement fut donné en location pour une période de 6 ans qui a pris fin en juin 2013 ; que l'immeuble en cause a été vendu en date du 9 septembre 2013 ; que le bureau d'imposition a procédé à l'imposition au sens de l'article 99ter L.I.R. de la plus-value de ... euros dégagée lors de cette vente, tout en accordant au réclamant, conformément à l'article 130, alinéa 4 L.I.R., un abattement de 50.000 euros ;

Considérant, du point de vue légal et à titre explicatif, que le bénéfice de cession au sens de l'article 99ter L.I.R. n'est pas imposable lorsque l'immeuble qui est aliéné constitue, au sens de l'article 102bis L.I.R., la résidence principale du contribuable ; que l'article 102bis, alinéa 1^{er} L.I.R. définit les conditions dans lesquelles un immeuble occupé par le contribuable au moment de la vente est à considérer comme sa résidence principale ; qu'en l'espèce, le réclamant n'ayant pas occupé l'immeuble litigieux au moment de la vente en date du 9 septembre 2013, l'alinéa 1^{er} de l'article 102bis L.I.R. est à écarter d'office pour cause de non applicabilité ; que s'y juxtapose l'article 102bis, alinéa 3 L.I.R. qui prévoit l'assimilation à une résidence principale au sens de l'article 102bis, alinéa 1^{er} L.I.R. d'une habitation antérieurement occupée par le contribuable ; que l'assimilation prévue par l'alinéa 3 de l'article 102bis L.I.R. exige toutefois que la réalisation de cette habitation intervienne au plus tard au cours de l'année qui suit le transfert dans une nouvelle habitation ; que ceci n'est d'ailleurs pas non plus le cas en l'espèce, étant donné que le

réclamant a quitté son appartement en février 2007, et qu'il ne l'a vendu qu'en date du 9 septembre 2013, donc pas au cours de l'année qui a suivi le transfert dans sa nouvelle habitation ;

Considérant que le réclamant, bien au courant des dispositions légales applicables en la matière, invoque dorénavant l'alinéa 2 de l'article 102bis L.I.R. afin de se voir exonérer la plus-value au sens de l'article 99ter L.I.R., mise en cause ; que l'alinéa 2 de l'article 102bis L.I.R. retient qu'une habitation appartenant au contribuable et qui n'est pas occupée par lui est toutefois assimilée à une résidence principale, lorsque le contribuable l'a occupée à la suite de l'acquisition ou de l'achèvement, qu'il n'est pas propriétaire d'une autre habitation et que l'abandon de cette habitation a été motivé par des raisons d'ordre familial ou par un changement de résidence en rapport avec la profession du contribuable, de son conjoint ou de son partenaire ;

Considérant que dans le cas du réclamant, la première et la troisième condition de l'alinéa 2 de l'article 102bis L.I.R. sont indéniablement remplies, étant donné qu'il a habité l'appartement depuis l'acquisition, et que l'abandon de l'habitation a été motivé par des raisons en rapport direct avec sa profession et celle de son épouse, les deux conjoints ayant été mutés à Bruxelles au courant de l'année 2007 ; que le différend qui sépare le réclamant et le bureau d'imposition porte en effet sur la deuxième condition, notamment celle qu'au moment de la vente, le contribuable ne doit pas être propriétaire d'une autre habitation ;

Considérant que l'idée principale à la base de l'article 102bis L.I.R. est de faciliter aux contribuables de changer de résidence principale, sans être grevés par l'imposition de la plus-value dégagée par la vente de la première résidence (principale) ; que le commentaire des articles de l'article 102bis L.I.R., introduit par la loi du 27 juillet 1978 (voir dossier parlementaire n ° 2078) est libellé comme suit : « L'article 102bis est inspiré par la récente législation française sur l'imposition des plus-values. (...) L'imposition de la plus-value réalisée par l'aliénation de la résidence principale rendrait plus difficile l'acquisition d'une autre résidence. (...) Il arrive souvent qu'une personne qui possède une habitation et qui doit changer de résidence passagèrement pour des raisons notamment professionnelles, abandonne son habitation propre pour une habitation louée, dans l'intention de réintégrer plus tard sa propre habitation. Il n'est pas exclu qu'en raison de changements imprévisibles cette personne soit néanmoins amenée à aliéner cette habitation. Le second alinéa (article 102bis, alinéa 2 L.I.R.) permet, dans cette hypothèse, l'exonération. ».

Considérant que l'article 102bis L.I.R. vise ainsi essentiellement à exonérer la plus-value réalisée lors de la vente de l'immeuble qui constitue la résidence habituelle du contribuable et qui est occupé par ce dernier au moment de la vente ; qu'un immeuble qui n'est plus occupé par le contribuable ne peut, en principe, pas être considéré comme sa résidence principale, vu qu'il ne constitue pas l'habitation habituelle du contribuable ; que les alinéas 2 et 3 de l'article 102bis L.I.R. y dérogent néanmoins en permettant, aux fins de bénéficier de l'exonération de la plus-value résultant lors d'une vente ultérieure, de maintenir le caractère de résidence principale de l'immeuble abandonné pendant un certain délai ; que contrairement à ce qui est le cas pour l'article 102bis, alinéa 3 L.I.R., l'assimilation à une résidence principale suivant l'article 102bis, alinéa 2 L.I.R., n'est pas limitée dans le temps, tant que les conditions visées par l'article en question sont simultanément remplies ; que se trouve là l'explication pourquoi le champ d'application de la disposition afférente est très restreint et exige le respect des trois conditions précitées à tout moment précédant la réalisation ; qu'avec la condition de ne pas être propriétaire d'une

autre habitation, le législateur a entendu écarter du bénéfice de l'exonération les contribuables qui sont propriétaires d'un autre immeuble qu'ils peuvent utiliser, voire qu'ils utilisent, en tant que résidence principale ;

Considérant que le fait d'être propriétaire d'un ou de plusieurs immeubles affectés au logement locatif, n'est toutefois pas nuisible : « Il y a lieu de noter que la condition liée à la non possession d'une autre habitation n'est pas à interpréter en ce sens qu'elle vise tout immeuble destiné à des fins de logement. Il faut qu'il s'agisse d'une habitation au sens de l'article 102bis L.I.R. qui est donc utilisée par le contribuable lui-même pour ses besoins personnels de logement. Une résidence secondaire, par exemple une maison de campagne, rentre dans cette définition. Si donc dans l'exemple qui précède le contribuable avait été propriétaire d'une résidence secondaire, la réalisation de la maison d'habitation aurait déclenché une imposition au titre de l'article 99ter L.I.R. En revanche, la possession d'une maison de rapport donnée en location n'aurait pas affecté l'exonération de l'opération de cession. » (voir étude fiscale « Régime d'imposition des plus-values générées par la réalisation de biens du patrimoine privé » par Paul Lauterbour, page 53) ;

Considérant que l'exonération de la plus-value résultant de la vente d'un immeuble antérieurement utilisé par le contribuable en tant qu'habitation personnelle habituelle, sans limitation dans le temps et nonobstant le fait que ce dernier ait à sa disposition un autre ou même plusieurs immeubles pour ses besoins personnels d'habitation, serait contraire à l'intention même du législateur, étant donné que l'idée fondamentale de l'article 102bis L.I.R. est de permettre de pouvoir changer de résidence principale et d'être en mesure d'utiliser le montant de la plus-value dégagée lors de la vente de l'ancienne résidence principale pour l'acquisition de la nouvelle résidence principale ;

Considérant qu'en l'espèce, le bureau d'imposition, via une missive datée au 19 mars 2015, a demandé au réclamant de compléter sa déclaration d'impôt en fournissant des documents des autorités belges et espagnoles compétentes qui, le cas échéant, attestent qu'il n'est pas propriétaire d'immeubles, ni en Belgique, ni en Espagne ; que cette manière de procéder est critiquée par le réclamant, qui invoque ce qui suit : « L'exigence de l'absence d'une autre propriété prévue par l'article 102bis (2) L.I.R., ne saurait valoir que sur le territoire où se situe l'immeuble imposable en question et où les autorités fiscales exercent leurs compétences, c'est-à-dire le Grand-Duché de Luxembourg. Exiger du contribuable des documents attestant qu'il n'est pas propriétaire d'immeubles dans son pays d'origine ni dans son nouveau pays d'accueil est contraire à l'esprit et à la lettre de l'article précité. (...) L'hésitation de l'administration se perçoit aisément dans sa demande tendant uniquement à obtenir la confirmation que le requérant n'est pas propriétaire d'un immeuble en Espagne et en Belgique ce qui ne donne pas de sens : si l'article 102bis (2) devait viser la possession d'un immeuble en soi, non situé sur le territoire luxembourgeois, l'administration aurait dû exiger des documents attestant qu'il n'est pas propriétaire d'immeubles dans toute l'Union européenne, voir dans le monde entier. » ;

Considérant encore que bien que le libellé de l'article 102bis, alinéa 2 L.I.R. ne donne pas davantage de précisions quant à la notion d'« habitation », ni quant à l'affectation de l'habitation (il a été répondu à ce problème ci-avant) ni quant à la localisation de l'habitation, il peut toutefois être valablement admis que le législateur n'a pas visé à exclure du bénéfice de l'exonération de la plus-value une personne en provenance d'un pays lointain, qui s'est installée au Grand-Duché pour y travailler sur base d'un contrat à durée

indéterminée et qui a, pour une raison ou une autre, toujours en sa possession son ancienne habitation habituelle située dans son pays d'origine ;

Considérant qu'aux fins de l'application de l'article 102bis, alinéa 2 L.I.R., il est sans importance si la nouvelle habitation appartenant au contribuable se situe à l'étranger ou non, étant donné que les dispositions de l'article 102bis L.I.R. visent exclusivement à déterminer si la plus-value dégagée par la vente d'un immeuble qui est situé sur le territoire du Grand-Duché et qui constitue ou qui a constitué la résidence principale du contribuable est à exonérer de l'impôt sur le revenu, et ne se réfèrent nullement à une quelconque condition de localisation de la nouvelle habitation, ou à une éventuelle imposition future d'une plus-value qui sera dégagée par la vente de ladite habitation, située ou bien sur le territoire du Grand-Duché de Luxembourg ou bien ailleurs ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que l'argument du réclamant que la deuxième condition de l'article 102bis, alinéa 2 L.I.R. serait remplie dès lors que le contribuable n'est pas propriétaire d'une autre habitation située sur le territoire du Grand-Duché laisse d'être fondé ; qu'il est en effet sans le moindre conteste que suite à leur mutation à ..., le réclamant et son épouse se sont portés acquéreurs d'un immeuble sis à ... (B), à proximité de leur lieu de travail, qu'ils ont depuis lors utilisé en tant que résidence habituelle ; que le bénéfice de cession réalisé lors de la vente de l'immeuble situé au Luxembourg est imposable en vertu des dispositions de l'article 99ter L.I.R. ; que l'instance contentieuse a par ailleurs vérifié l'ensemble des calculs effectués par le bureau d'imposition qui, a posteriori, sauront être qualifiés de parfaitement justes ;

En ce qui concerne la classe d'impôt dans laquelle range le réclamant

Considérant que pendant l'année litigieuse 2013, le réclamant et son épouse, tous les deux des résidents belges, tombent en principe sous l'application des dispositions spécifiques applicables aux contribuables non résidents, prévues aux articles 156 à 157ter L.I.R. ; que l'article 157bis L.I.R. prévoit, sous certaines conditions, l'application de la classe d'impôt 2 dans le chef des contribuables non résidents mariés, réalisant au Grand-Duché un revenu professionnel imposable au sens de l'article 10, numéros 1 à 5 L.I.R. ; que lorsque les deux époux réalisent chacun des revenus de l'espèce au Grand-Duché et s'ils y réalisent plus de 50% des revenus professionnels de leur ménage, l'application de la classe d'impôt entraîne leur imposition collective (article 157bis, alinéa 3 L.I.R.) ;

Considérant qu'en l'occurrence, l'épouse du réclamant n'a cependant réalisé aucun revenu professionnel au Grand-Duché en 2013, le seul revenu indigène réalisé par le réclamant, mis à part le minuscule revenu de location négatif de -... euros, étant la plus-value immobilière litigieuse qui, appartenant à la catégorie des revenus nets divers spécifiés à l'article 99 L.I.R., ne constitue donc pas un revenu professionnel au sens de l'article 157bis, alinéa 1^{er} L.I.R. ; qu'il s'ensuit que l'article 157bis L.I.R. n'est pas applicable aux époux ; que suivant l'article 130, alinéa 4 L.I.R., la somme des revenus visés aux articles 99ter à 101 L.I.R. est diminuée d'un abattement de 50.000 euros porté à 100.000 euros dans le chef des époux imposables collectivement ;

Considérant que suivant l'article 157, alinéa 5 L.I.R. les contribuables non résidents qui ne rentrent pas dans les prévisions de l'article 157bis L.I.R. sont rangés, en vue de l'imposition de leurs revenus non soumis à la retenue à la source (dont fait partie le bénéfice de cession au sens de l'article 99ter L.I.R.) dans la classe d'impôt 1 ; que l'état civil d'un

contribuable n'influe pas sur la classe d'impôt à appliquer en vertu des dispositions de l'article 157, alinéa 5 L.I.R. qui, de son côté, ne contient aucune disposition qui aurait trait à l'imposition collective et à l'application de la classe d'impôt 2 et que, dès lors, chaque contribuable réalisant un revenu tombant sous la coupe de l'article 157 L.I.R. est imposable individuellement dans la classe d'impôt 1 ;

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 3 juillet 2019, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision directoriale précitée du 2 avril 2019 portant le numéro du rôle C 25445 et « *pour autant que de besoin* » du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2013.

A la suite d'un avis du 24 novembre 2020 par lequel le tribunal a prononcé la rupture du délibéré afin de permettre à la partie demanderesse de clarifier la question de savoir si le recours doit être entendu comme étant dirigé à la fois contre la décision directoriale du 2 avril 2019 et le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2013, le litismandataire du demandeur a, à travers une note datée du 24 novembre 2020, censée remplacer les plaidoiries orales conformément à la circulaire du président du tribunal administratif du 22 mai 2020, fait valoir que le recours sous analyse est dirigé contre la décision directoriale du 2 avril 2019, et que la précision selon laquelle le recours est dirigé « *pour autant que de besoin* » contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2013 serait à interpréter dans le sens qu'il voulait souligner, à titre superfétatoire, que le dépôt du recours aurait comme effet de déférer au juge l'intégralité du cas d'imposition circonscrit par le contenu décisionnel du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2013, tout en se référant, à cet égard, à deux arrêts de la Cour administrative du 6 mars 2018, inscrits sous les numéros 39372C et 39408C du rôle.

Au vu de ces explications, il y a dès lors lieu d'admettre que le recours en réformation, sinon en annulation sous analyse est dirigé uniquement contre la décision directoriale du 2 avril 2019.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO, et de l'article 8, paragraphe (3), point 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, dénommée ci-après « la loi du 7 novembre 1996 », le tribunal administratif est compétent pour statuer 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 de l'impôt sur le revenu.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation dirigé contre la décision du directeur du 2 avril 2019, recours qui est encore recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a dès lors pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours et en fait, le demandeur explique qu'il se serait installé le 16 janvier 1992 au Grand-Duché de Luxembourg pour entrer au service d'une institution européenne. En septembre 1998, il serait devenu propriétaire d'un appartement sis au ..., à L-... qui aurait constitué sa résidence principale depuis cette date et qu'il y aurait habité ensemble avec son épouse, Madame ..., également fonctionnaire européen et ses deux enfants jusqu'au mois de février 2007 où il aurait dû quitter le Luxembourg ensemble avec son épouse et ses enfants pour des raisons exclusivement professionnelles puisque tant lui que son épouse auraient été mutés à un autre emploi auprès de la Commission européenne à Bruxelles par des décisions de mutation respectivement du 6 décembre 2006 avec effet au 1^{er} février 2007 et du 19 mars 2007 avec effet au 16 avril 2007. En raison de ces mutations prévisibles, il aurait acquis une maison d'habitation dans la commune ..., ..., par acte notarié du 28 décembre 2006, pour le prix de- euros, qui aurait été libre d'habitation à partir du 14 janvier 2007.

Toutefois, au vu d'une situation difficilement prévisible au niveau de son affectation professionnelle géographique ainsi que de celle de son épouse et en présence de ses deux enfants en bas âge qui seraient de nationalité luxembourgeoise, il ne se serait pas vu habilité à procéder selon le « *schéma traditionnel* » consistant dans la vente de son logement principal pour en acquérir immédiatement un autre destiné à l'habitation principale, mais il aurait opté pour une situation « *intermédiaire* » qui lui aurait permis, au vu de son évolution professionnelle incertaine, ainsi que de celle de son épouse, de rester propriétaire de l'appartement à Luxembourg avec l'expectative d'y retourner avec sa famille en cas de nouvelle affectation, tout en finançant une propriété à Uccle moyennant recours à un prêt immobilier. Dans cette expectative, l'appartement situé à Luxembourg aurait été mis en location en juin 2007 pour une durée de 6 ans, le locataire ayant résilié le contrat de bail en juin 2013. Le demandeur ajoute que ledit appartement aurait été vendu en septembre 2013, à un moment où sa propre situation professionnelle, ainsi que celle de son épouse auraient pu être qualifiées de « *stabilisée[s] à ...* ».

Ainsi, dans le cadre de sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2013, il aurait demandé l'application de l'article 102bis de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR », en relation avec l'article 99ter LIR qui prévoirait la non-imposition de la résidence principale du contribuable.

Le demandeur fait ensuite valoir que le contrôleur adjoint du bureau d'imposition lui aurait demandé par message électronique du 2 mars 2015 de « *faire parvenir un document officiel de la ville de ... attestant sa période de résidence au ... (7/1998 - 6/2007)* » et que par courrier du bureau d'imposition du 19 mars 2015, il lui aurait été demandé de « *compléter sa déclaration d'impôt et de fournir des documents des autorités compétentes attestant qu'il n'est pas propriétaire d'immeubles, ni en Belgique, ni en Espagne.* ». Or, ni le mobile ni les raisons de ces demandes n'auraient été expliqués par le bureau d'imposition, ni, par ailleurs, les dispositions légales ou ses intentions réelles.

Il explique à cet égard qu'étant donné qu'il serait propriétaire d'une maison à Bruxelles, qui constituerait sa résidence principale, il n'aurait pas été en mesure de produire l'attestation demandée, tout en insistant sur le fait que cette impossibilité n'équivaldrait pas à une quelconque reconnaissance que celle-ci puisse être considérée comme étant une « *autre habitation* » au sens de l'article 102bis, paragraphe (2) LIR, et ce, eu égard au fait qu'elle n'est pas située au Luxembourg.

Le demandeur précise encore qu'il y aurait néanmoins lieu de relever, pour être tout à fait complet, qu'il ne serait propriétaire d'aucun autre immeuble dans aucun autre pays du monde.

Il retrace ensuite les faits et rétroactes à la base du présent litige, tel que repris ci-avant, tout en reprochant à l'administration des Contributions directes (i) de ne pas s'être prononcée dans son courrier du 7 juin 2018 sur la question de la taxation de la plus-value à sa charge comme seul contribuable non résident au taux le plus élevé, tout en n'ayant pas tenu compte de son épouse qui serait pourtant une résidente fiscale luxembourgeoise en vertu de l'article 13 du Protocole des privilèges et immunités de l'Union européenne et (ii) de ne pas lui avoir accordé l'abattement suivant l'article 130, paragraphe (4) LIR à hauteur de 50.000.-euros. Le courrier du 7 juin 2018 précité ne correspondrait, par ailleurs, pas aux exigences du paragraphe 205, alinéa 3 AO.

En droit, Monsieur ... conclut tout d'abord à la nullité du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2013 pour non-respect des dispositions des paragraphes 205, alinéa (3) et 211 AO. Il considère à ce sujet que l'administration des Contributions directes, malgré sa demande formelle d'être entendu, n'y aurait pas fait droit.

En se référant à deux arrêts de la Cour administrative des 14 et 29 juillet 2015, inscrits sous les numéros 35428C, respectivement 35360C du rôle, le demandeur fait valoir que le droit du contribuable d'être entendu avant la prise d'une décision administrative lui fixant une obligation patrimoniale plus lourde que celle par lui escomptée à travers sa déclaration, devrait être considéré comme un droit élémentaire face à l'administration fiscale, destiné à protéger les droits de la défense du contribuable. Il soutient que dans la mesure où la violation de ce droit serait invoquée et prouvée devant le tribunal dans le cadre d'un recours ayant pour objet une cote d'impôt ou le principe d'imposabilité, elle entraînerait « *l'annulation des bulletins d'impôt émis* » au terme de la procédure ainsi viciée.

En se référant au paragraphe 211 AO et, plus particulièrement, à son alinéa (2), le demandeur soutient que le bulletin litigieux n'indiquerait pas la base d'imposition, de sorte qu'il ignorerait, jusqu'à l'heure actuelle, si le bureau d'imposition avait analysé et rejeté sa déclaration d'impôt sous l'angle de l'article 102bis, paragraphe (1) LIR ou bien de l'article 102bis, paragraphe (2) LIR, et ce alors même que ces deux articles comporteraient des différences fondamentales au niveau des exigences y prévues aux fins de déterminer si une habitation est à considérer à titre de « *résidence principale* », le demandeur estimant que le directeur ne pourrait « *préciser des éléments* » qui auraient dû figurer dans le bulletin d'impôt.

A cela s'ajouterait que même s'il était exact que le préposé du bureau d'imposition a initialement révélé dans sa lettre du 7 juin 2018 ses intentions d'imposition, il n'en resterait pas moins que le bulletin de l'impôt sur le revenu émis le 11 juillet 2018 se limiterait à indiquer « *Imposition suivant lettre du 04/07/2018.* ».

En citant ensuite le courrier du bureau d'imposition du 4 juillet 2018, tel que repris *in extenso* ci-avant, le demandeur fait valoir que le bulletin n'indiquerait pas à suffisance de droit les points sur lesquels l'imposition a divergé par rapport à la déclaration fiscale conformément au paragraphe 211, alinéa (2), point 4 AO, tout en insistant sur le fait que la décision directoriale ne se prononcerait pas sur le non-respect de cette obligation.

Au vu de ces développements, le demandeur estime qu'il y aurait lieu de réformer la décision directoriale pour avoir rejeté à tort sa réclamation comme non fondée, tout en annulant par voie de conséquence le bulletin de l'impôt 2013 émis le 11 juillet 2018 pour violation des formes destinées à protéger les administrés.

En ordre subsidiaire, et si le tribunal ne constatait pas de violation des formes destinées à protéger ses intérêts privés ou encore de ses droits de la défense, le demandeur estime qu'il remplirait toutes les conditions de l'article 102bis, paragraphe (1) LIR, alors que l'appartement sis au ..., à L-... aurait été habité exclusivement par sa famille entre septembre 1998, date de son acquisition, et février 2007, soit pendant presque neuf ans.

Le demandeur soutient que s'il est vrai que cette habitation n'aurait pas constitué sa résidence principale pendant les cinq années ayant précédé sa vente qui n'aurait été opérée que le 9 septembre 2013, il ressortirait toutefois de la deuxième phrase de l'article 102bis, paragraphe (1) LIR que cette condition de durée ne devrait pas être remplie lorsque l'habitation est réalisée pour des motifs d'ordre familial ou en vue d'un changement de résidence en rapport avec la profession du contribuable, de son conjoint ou de son partenaire.

Or, selon le demandeur, compte tenu des pièces déposées, il ne saurait faire le moindre doute que l'habitation aurait justement été réalisée pour des motifs de changement de résidence en rapport non seulement avec sa profession, mais aussi avec celle de son épouse, le demandeur précisant, à cet égard, que l'habitation n'aurait pas été vendue plus tôt afin de tenir compte d'un éventuel retour au Grand-Duché si leur « *expérience* » en Belgique n'avait pas été satisfaisante, respectivement d'une éventuelle réaffectation au Luxembourg pour des motifs liés au fonctionnement du service.

Ainsi, en présence d'un changement de résidence en rapport avec la profession du contribuable ou de son conjoint, le fait que l'appartement n'aurait pas été vendu dans les cinq ans, mais après un délai de six ans, n'aurait pas d'incidence sur l'applicabilité de l'article 102, paragraphe (1) LIR

Il fait ensuite valoir que l'esprit de spéculation et de lucre, qui serait à imposer d'après les concepteurs de l'article 99ter LIR, serait totalement étranger à son comportement qui aurait été exclusivement motivé par l'intention de procurer un logement décent à sa famille dans une situation peu prévisible.

Le demandeur poursuit que l'exigence inscrite à l'article 102bis, paragraphe (2) LIR suivant laquelle le contribuable ne doit pas être propriétaire d'une autre habitation pour qu'une habitation lui appartenant et qui n'est pas occupée par lui soit assimilée à une résidence principale, ne saurait valoir que sur le territoire où se situe l'immeuble imposable en question et où les autorités fiscales exerceraient leurs compétences, soit en l'espèce le Grand-Duché de Luxembourg.

Il estime dès lors que le fait d'exiger de sa part des documents attestant qu'il n'est pas propriétaire d'immeubles dans son pays d'origine ni dans son pays d'accueil ou dans son pays natal ou n'importe où dans le monde serait contraire à l'esprit et à la lettre de l'article 102bis LIR et impliquerait une interprétation large et extensive de celui-ci, ce qui serait incompatible avec les principes généraux du droit dans le domaine des contributions et impôts.

Le demandeur rappelle, dans ce contexte, que le droit fiscal étant un droit de prélèvement, c'est-à-dire d'exception, il devrait être interprété au sens le plus strict, de sorte qu'on ne saurait tolérer aucune imposition qui n'est pas prescrite par un texte.

Ainsi, comme il aurait, dès lors, vendu sa propriété au Luxembourg et qu'il ne posséderait aucun autre immeuble au Luxembourg, il y aurait lieu de réformer la décision directoriale en ce qu'elle n'aurait pas admis l'applicabilité de l'article 102bis, paragraphe (2) LIR.

De façon surabondante, le demandeur insiste sur le fait que s'il est certes vrai qu'il est propriétaire d'une maison en Belgique qu'il occupe ensemble avec sa famille, il n'en demeurerait pas moins que la possession du « *deuxième* » immeuble n'aurait constitué qu'une situation passagère provoquée par des raisons professionnelles, situation qui aurait été apurée au moment où sa situation professionnelle aurait pu être considérée comme « *stable* ».

Le demandeur revendique ensuite son classement, pour l'année d'imposition litigieuse, dans la classe d'impôt 2, en affirmant qu'il serait marié et père de deux enfants.

Il ajoute que « *le recours à cette méthode* » lui enlèverait la possibilité d'être imposé collectivement avec son épouse, ce qui l'exclurait du bénéfice de l'abattement de ... euros sur le fondement de l'article 130, paragraphe (4) LIR.

Le demandeur fait enfin valoir que l'administration des contributions directes procèderait à une discrimination incompatible avec les articles 21 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), 45 TFUE et 49 TFUE telle qu'elle serait notamment dégagée par la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) dans les affaires C-269/09 du 12 juillet 2012, Commission contre Espagne et C-127/12 du 3 septembre 2014, Commission contre Espagne.

Le délégué du gouvernement conclut, quant à lui, au rejet du recours pour ne pas être fondé.

En droit, il fait tout d'abord valoir que le paragraphe 205, alinéa (3) AO imposerait l'information préalable du contribuable avec une possibilité de prise de position sans pour autant exiger que le bureau fasse droit à une demande d'entrevue, de sorte que le courrier de l'administration des Contributions directes du 7 juin 2018 satisferait à cette exigence, tout en insistant sur le fait que le contribuable aurait fait part de sa position à travers sa réponse du 22 juin 2018.

Il ajoute que s'il était vrai que le bureau doit, en application du paragraphe 211, alinéa (2), point 2. AO, indiquer la base d'imposition, il ne serait toutefois pas obligé d'indiquer les dispositions légales ou réglementaires sur lesquelles il se base pour justifier la fixation d'une base d'imposition divergente, le délégué se référant, à cet égard, à un jugement du tribunal administratif du 22 juin 2006, inscrit sous le numéro 20090 du rôle.

En ce qui concerne le paragraphe 211, alinéa (2), point 4. AO, le délégué du gouvernement donne à considérer que l'imposition divergente aurait été faite conformément au courrier du 4 juillet 2018 faisant suite à l'échange de courriers des 7 et 22 juin 2018 qui

auraient été basés sur le paragraphe 205, alinéa (3) AO et dans lesquels il aurait été clairement indiqué que la plus-value résultant de la cession immobilière litigieuse sera considérée comme revenu net divers alors que, contrairement à l'avis du demandeur, la cession n'aurait pas concerné sa résidence principale, de sorte que le demandeur n'aurait pas pu se méprendre à cet égard.

Ensuite et quant à l'article 102bis, paragraphe (1) L.I.R, le délégué du gouvernement met en exergue que le demandeur n'aurait pas occupé l'immeuble lors de la vente, de sorte que cette disposition légale ne trouverait pas application en l'espèce.

Il donne ensuite à considérer que l'exonération prévue à l'article 102bis, paragraphe (2) LIR ne trouverait application que si, d'une part, le changement de résidence était motivé par des raisons d'ordre professionnel ou familial, et que, d'autre part, le contribuable n'était pas propriétaire d'un autre immeuble habitable. Dans ce contexte, il fait valoir que l'argumentation du demandeur selon laquelle seule une autre habitation située sur le terrain du Grand-Duché de Luxembourg serait visée par ladite disposition ne résulterait pas des dispositions de l'article 102bis, paragraphe (2) LIR.

Le délégué du gouvernement cite ensuite un extrait des travaux parlementaires de l'article 102bis, paragraphe (2) LIR pour soutenir que l'idée à la base l'exonération prévue à l'article 102bis, paragraphe (2) LIR serait celle de permettre aux contribuables aliénateurs de leur résidence principale de pouvoir disposer de l'intégralité du prix de vente, donc sans taxation de la plus-value, afin de se reloger. Or, un contribuable propriétaire de plusieurs habitations et dont une est vendue, n'aurait pas besoin de s'acheter un nouvel immeuble pour se reloger.

Comme le demandeur aurait acquis sa nouvelle résidence en Belgique le 6 décembre 2006, soit avant son déménagement en février 2007, il ne pourrait bénéficier de l'exonération prévue au paragraphe (2) de l'article 102bis LIR.

En ce qui concerne le moyen du demandeur selon lequel son classement dans la classe d'impôt 1 reviendrait à une discrimination contraire aux articles 21, 45 et 49 TFUE, le délégué du gouvernement fait valoir que celui-ci devrait être rejeté pour n'être que simplement suggéré.

Le tribunal constate que le demandeur reproche tout d'abord au directeur de ne pas avoir retenu que le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2013 n'indiquait ni la base d'imposition applicable, ni les points sur lesquels l'imposition diverge par rapport à la déclaration fiscale et ce contrairement à ce qui serait requis par le paragraphe 211, alinéa (2), points 2. et 4. AO, respectivement de ne pas s'être prononcé du tout sur le non-respect par le bureau d'imposition de ses obligations découlant des dispositions des paragraphes 205, alinéa (3) et 211, alinéa (2), points 2. et 4. AO.

En effet, force est au tribunal de constater que par le biais de ses moyens tirés de la violation de son droit d'être entendu et de celui de connaître les points sur lesquels l'imposition a divergé par rapport à sa déclaration fiscale, qui seraient concrétisés par les paragraphes 205 et 211, alinéa (2), point 4. AO, la partie demanderesse critique, tout d'abord, en substance, la motivation de la décision déférée au motif qu'elle serait insuffisante, voire inexistante sur ces points.

Pour ce qui est du reproche que le directeur ne se serait pas prononcé sur la violation alléguée, par le bureau d'imposition, des règles d'une instruction contradictoire, ensemble les paragraphes 205 et 211, alinéa (2), points 2. et 4. AO, et à supposer que cette contestation vise un défaut d'indication formelle des motifs à la base de la décision litigieuse, force est de constater qu'une décision directoriale statuant sur une réclamation n'est pas soumise à une exigence formelle de motivation complète dont le non-respect serait sanctionné par l'annulation de la décision et que l'obligation de motivation ne se conçoit à l'égard d'une décision directoriale qu'à travers le principe général du droit au respect des droits de la défense, en ce sens qu'il faut et il suffit que les motifs à la base de la décision aient existé à la date où elle a été prise et que le contribuable doit être en mesure de connaître la motivation d'une décision au plus tard au cours de la procédure contentieuse devant les juridictions administratives afin de pouvoir utilement préparer sa défense¹, ce qui a été le cas en l'espèce.

En effet, le tribunal relève qu'il ressort du libellé de la décision déférée, reproduite *in extenso* ci-avant, que le directeur a motivé sa décision tant en fait qu'en droit, en ce qu'il a retenu, en revoyant aux missives émises par le bureau d'imposition à l'égard du demandeur en date des 7 juin et 4 juillet 2018, que le bureau d'imposition se serait parfaitement tenu à son obligation, telle qu'inscrite au paragraphe 205, alinéa (3) AO, d'informer le contribuable des divergences notables par rapport à la déclaration fiscale telle que remise, et qu'il en a conclu qu'aucun manquement à son obligation d'information ne pourrait être reproché au bureau d'imposition.

Cette motivation a, par ailleurs, été utilement complétée par l'argumentaire fourni par le délégué du gouvernement au cours de l'instance contentieuse, qui a, à travers son mémoire en réponse, fourni une motivation circonstanciée quant aux raisons ayant amené le directeur à conclure au respect par le bureau d'imposition d'une instruction contradictoire, ensemble les paragraphes 205 et 211, alinéa (2), points 2. et 4. AO, à savoir que celui-ci aurait clairement indiqué que la plus-value résultant de la cession immobilière litigieuse sera considérée comme un revenu net divers, au motif que, contrairement à l'avis du demandeur, elle n'aurait pas trait à la vente de sa résidence principale. Le délégué du gouvernement a encore précisé que si, en application du paragraphe 211, alinéa (2) AO, le bureau d'imposition devait indiquer la base d'imposition, il ne serait pas obligé d'indiquer les dispositions légales ou réglementaires sur lesquelles il se base pour justifier la fixation divergente.

Au vu de ces considérations, le tribunal est amené à retenir que le demandeur n'a pas pu se méprendre sur la position du directeur et a ainsi été mis en mesure d'assurer la défense de ses droits et intérêts en parfaite connaissance de cause, étant, à cet égard, relevé que le demandeur aurait, par ailleurs, encore pu prendre position y relativement à travers un mémoire en réplique, ce qu'il est pourtant resté en défaut de faire.

En ce qui concerne ensuite le reproche du demandeur selon lequel le directeur n'aurait pas pris position sur une violation de son droit d'être entendu, malgré sa demande formelle en ce sens, celui-ci est à rejeter dans la mesure où cette violation n'a pas été invoquée dans le cadre de la réclamation portée devant le directeur, de sorte qu'il n'avait pas non plus à prendre position y relativement, étant encore relevé que le délégué du gouvernement a précisé dans son mémoire en réponse que si le paragraphe 205, alinéa (3) AO imposait l'information

¹ Cour adm. 5 juillet 2016, n° 36888C du rôle ; 27 juillet 2016, nos 36842C et 36845C du rôle, disponibles sous www.jurad.etat.lu.

préalable avec une possibilité de prise de position, il n'exigerait toutefois pas que le bureau fasse droit à une demande d'entrevue.

Les moyens sous analyse, tirés, en substance, d'un défaut de motivation suffisante de la décision directoriale litigieuse d'un point de vue formel, encourent, dès lors, le rejet, étant, à cet égard, relevé que l'indication des motifs n'est pas à confondre avec la question de l'existence des motifs et de leur bien-fondé, examen qui sera fait ci-après.

S'agissant ensuite du moyen fondé sur une violation du paragraphe 205, alinéa (3) AO, en ce que malgré une demande formelle de la part du demandeur d'être entendu, l'administration des Contributions directes n'y aurait pas fait droit, il échet de retenir qu'il est de jurisprudence constante que le droit du contribuable d'être informé et entendu avant la prise d'une décision administrative lui fixant une obligation patrimoniale plus lourde que celle par lui escomptée à travers les informations par lui soumises à l'autorité compétente, doit être considéré comme un droit élémentaire face à l'administration fiscale, destiné à protéger les droits de la défense du contribuable².

S'il est vrai que ce principe ne se trouve pas formellement inscrit d'une manière générale dans l'AO, mais trouve son expression dans des dispositions en portant application dans certaines hypothèses, il n'en reste pas moins qu'il découle implicitement mais nécessairement des principes d'instruction inscrits au paragraphe 204, alinéa (1) AO³.

Le paragraphe 205, alinéa (3) AO, disposant que « *wenn von der Steuererklärung abgewichen werden soll, sind dem Steuerpflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äußerung mitzuteilen* », constitue une application particulière de ce principe et met en substance à charge du bureau d'imposition, préalablement à l'émission du bulletin d'impôt, une obligation positive de communication des éléments au sujet desquels il décide de ne pas s'en tenir à la déclaration du contribuable, pour autant que ces éléments représentent une « *wesentliche Abweichung* » en défaveur du contribuable par rapport à sa déclaration.

L'application de ce principe général a pour conséquence que sans une consultation appropriée du contribuable, il n'est pas possible d'asseoir correctement l'obligation fiscale du contribuable compte tenu de sa situation patrimoniale.

D'un autre côté, il est de principe que le droit d'information et de prise de position du contribuable ne doit pas aboutir à un formalisme excessif et que l'envergure des indications à fournir au contribuable doit être définie d'après les spécificités de chaque cas d'imposition. En outre, les données qui sont déjà connues dans le cadre du cas d'imposition et notamment les informations fournies par le contribuable lui-même ne doivent pas faire l'objet d'une information préalable en vue d'une prise de position⁴.

Force est au tribunal de constater qu'en l'espèce, il se dégage des pièces à la disposition du tribunal que préalablement à l'établissement du bulletin litigieux, le bureau d'imposition s'est adressé au demandeur par un courrier du 7 juin 2018, cité *in extenso* ci-avant, en précisant les redressements qu'il entend effectuer par rapport à la déclaration de

² Trib. adm., 25 août 1999, n° 10630 du rôle, confirmé par Cour adm., 15 février 2000, n° 11579C du rôle, Pas. adm. 2020, V° Impôts, n° 804, et les autres références y citées.

³ Cf. Tipke-Kruse, RAO, 1^e édit., § 204, Anm. 14; Becker, Riewald, Koch, RAO, 1965, § 204, Anm. 6.

⁴ Cf. Hübschmann, Hepp, Spitaler, RAO, § 205, Anm. 9; Becker, Riewald, Koch, RAO, 1965, § 204, Anm. 6.

l'impôt visant l'année 2013, et en indiquant plus particulièrement que le redressement envisagé consiste notamment en l'imposition d'« *un revenu net divers suite à une plus-value de cession d'immeuble du patrimoine privé : ... €* ». A cet égard, le bureau d'imposition a plus particulièrement rendu le demandeur attentif au fait qu'« *[u]ne plus-value de cession est à calculer comme l'immeuble vendu n'est pas la résidence principale du contribuable et ne pourra pas être assimilé à une résidence principale, [compte] tenu du fait que le contribuable est propriétaire d'un autre immeuble qui est à son disposition qu'il occupe depuis juin 2007. La situation à l'étranger de la deuxième habitation n'a pas d'incidence sur le fait que cet immeuble est à sa disposition.* », tout en lui indiquant le détail du calcul de la plus-value de cession litigieuse. Dès lors, le courrier du 7 juin 2018 est suffisant pour valoir information préalable au sens du paragraphe 205, alinéa (3) AO.

S'y ajoute que le demandeur a pu user de son droit de faire valoir son point de vue à travers sa lettre du 22 juin 2018, suite à quoi il a reçu une réponse de la part du bureau d'imposition le 4 juillet 2018, étant relevé qu'au-delà d'une telle prise de position écrite, le contribuable ne dispose pas d'un droit d'obtenir dans toute hypothèse un entretien oral avec une personne responsable du bureau d'imposition⁵.

Au vu des considérations qui précèdent et à défaut pour le demandeur d'expliquer concrètement dans quelle mesure ses droits de la défense auraient été violés du seul fait de ne pas avoir été entendu en personne, le moyen afférent est à rejeter comme étant non fondé.

Il convient ensuite de prendre position par rapport au moyen fondé sur une violation des formes destinées à protéger les administrés telles que découlant de l'application combinée des paragraphes 205, alinéa (3) et 211, alinéa (2) AO, en ce que le bulletin de l'impôt litigieux ne mentionnerait ni les dispositions légales à la base du redressement incriminé, ni les points sur lesquels il a été dévié des déclarations fiscales.

Conformément au paragraphe 211, alinéa (2), points 2. et 4. AO, invoqué par le demandeur, les bulletins doivent plus particulièrement comporter la mention des « *Besteuerungsgrundlagen, soweit sie dem Steuerpflichtigen nicht schon mitgeteilt sind* », de même que « *die Punkte, in denen von der Steuerklärung abgewichen worden ist.* ».

Si cette disposition légale impose au bureau d'imposition l'obligation d'indiquer dans le bulletin d'impôt la ou les bases d'imposition qu'il a fixées en divergeant des déclarations du contribuable, de même que les éléments sur lesquels l'imposition diffère, en défaveur du contribuable, par rapport aux déclarations déposées, elle ne requiert par contre pas l'indication des dispositions légales ou réglementaires sur lesquelles le bureau d'imposition s'est fondé pour justifier cette fixation divergente des bases d'imposition.⁶

Le tribunal est amené à retenir qu'en l'espèce, le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2013 du 11 juillet 2018 mentionne dans la rubrique « *détail concernant l'imposition* » notamment que « *L'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants [...] Imposition suivant lettre du 04/07/2018* ». Il échet ensuite de constater que si le bureau d'imposition a informé le demandeur par le courrier du 4 juillet 2018, notamment de son intention d'imposer, suite à une plus-value de cession d'immeuble du patrimoine privé, un

⁵ Trib. adm. 14 octobre 2004, n° 17716 du rôle, Pas. adm. 2020, V° Impôt, n° 812 et les autres références y citées.

⁶ Cf. en ce sens Trib. adm. 22 juin 2006, n° 20090 du rôle, Pas. adm. 2020, V° Impôts, n° 890 et les autres références y citées.

montant de ... euros en tant que revenus nets divers, il y a encore renvoyé à son courrier du 7 juin 2018 qui comporte une motivation exhaustive sur les raisons de fait ayant amené le bureau d'imposition à calculer une plus-value de cession par rapport à la réalisation de l'immeuble litigieux, de même que le calcul ayant abouti au montant de la plus-value dégagée. En effet, le bureau d'imposition a précisé que l'immeuble vendu n'était pas à considérer comme la résidence principale du demandeur et qu'il ne pourrait pas non plus être assimilé à une résidence principale, tout en motivant son analyse sur base de la considération que le demandeur est propriétaire d'un autre immeuble qui est à sa disposition et qu'il occupe depuis juin 2017, tout en précisant que le fait que cette deuxième habitation est située à l'étranger n'a pas d'incidence sur le fait qu'elle est à sa disposition.

Dans ces circonstances, le tribunal retient que le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2013 émis le 11 juillet 2018, pris ensemble avec les courriers des 7 juin et 4 juillet 2018, comportait une information suffisante quant aux points sur lesquels il a été dévié de sa déclaration fiscale ainsi que quant aux bases d'impositions qu'il a fixées en divergeant de cette déclaration pour que le demandeur ait pu assurer la défense de ses intérêts en connaissance de cause. C'est dès lors à bon droit que le directeur a retenu que le bureau d'imposition n'avait pas manqué aux règles d'une instruction contradictoire telles que découlant de l'application combinée des paragraphes 205, alinéa (3) et 211, alinéa (2), points 2. et 4 AO.

Force est ensuite de constater, quant au fond, que le litige entre les parties porte essentiellement sur la question de l'imposition de la plus-value réalisée lors de l'aliénation de l'immeuble sis à L-..., l'imposition recherchée par le demandeur étant celle fondée sur l'article 99ter, paragraphe (6) LIR, combiné à l'article 102bis LIR, à savoir l'exonération de l'imposition de la plus-value résultant de la cession d'une résidence principale, tandis que le bureau d'imposition et, à sa suite, le directeur ont refusé l'application de l'exonération aux termes de l'article 102bis LIR et ont imposé la plus-value de ... euros réalisée lors de la vente de ce même immeuble en tant que revenu net divers, au motif que l'immeuble vendu ne serait pas la résidence principale du demandeur et ne pourrait pas non plus y être assimilé, compte tenu du fait que le demandeur serait propriétaire d'un autre immeuble qui serait à sa disposition et qu'il occuperait depuis juin 2017.

Aux termes de l'article 99 LIR, les revenus divers comprennent notamment le bénéfice de cession visé à l'article 99ter LIR.

D'après l'article 99ter LIR, paragraphe (1) LIR, est imposable « *le revenu provenant de l'aliénation à titre onéreux, plus de deux ans après leur acquisition ou leur constitution, d'immeubles qui ne dépendent ni de l'actif net investi d'une entreprise ni de l'actif net servant à l'exercice d'une profession libérale. Sont également exclus les immeubles dépendant d'une exploitation agricole ou forestière, sauf en ce qui concerne le sol* ».

Il convient de relever que l'article 99ter, paragraphe (6) LIR prévoit que les dispositions énoncées à l'article 99ter ne trouvent pas application lorsque l'immeuble bâti qui fait l'objet d'une aliénation constitue, au sens de l'article 102bis LIR, la résidence principale du contribuable.

Aux termes de l'article 102bis LIR « *(1) Aux fins de l'application des articles 99bis et 99ter une habitation appartenant au contribuable est à considérer comme sa résidence principale, lorsqu'elle constitue sa résidence habituelle depuis l'acquisition ou l'achèvement*

de l'habitation ou au moins pendant les cinq années précédant la réalisation. Cette condition de durée ne doit cependant pas être remplie, lorsque l'habitation est réalisée pour des motifs d'ordre familial ou en vue d'un changement de résidence en rapport avec la profession du contribuable, de son conjoint ou de son partenaire.

(2) Une habitation appartenant au contribuable et qui n'est pas occupée par lui est assimilée à une résidence principale, lorsque le contribuable l'a occupé à la suite de l'acquisition ou de l'achèvement, qu'il n'est pas propriétaire d'une autre habitation et que l'abandon de cette habitation a été motivé par des raisons d'ordre familial ou par un changement de résidence en rapport avec la profession du contribuable, de son conjoint ou de son partenaire.

(3) Est encore assimilée à une résidence principale l'habitation antérieurement occupée par le contribuable, lorsque la réalisation de cette habitation intervient au cours de l'année qui suit le transfert dans une nouvelle habitation [...] ».

Il suit de ces dispositions que la plus-value résultant de la cession à titre onéreux d'un immeuble plus de deux ans après son acquisition ou sa constitution est imposable en tant que bénéfice de cession au sens de l'article 99ter LIR, sauf plus particulièrement l'hypothèse de l'aliénation de la résidence principale du contribuable, dont la notion est définie à l'article 102bis LIR. Ainsi, par l'effet combiné des articles 99ter et 102bis LIR, le bénéfice résultant de l'aliénation d'un immeuble constituant la résidence principale du contribuable échappe à l'imposition sous certaines conditions.

En l'espèce, les parties sont en désaccord sur la question de savoir si l'appartement litigieux en relation avec la vente duquel une plus-value a été dégagée et imposée pouvait être considéré, au moment de sa vente, comme la résidence principale du demandeur au sens de l'article 102bis LIR, de sorte qu'il convient d'examiner si l'habitation en cause remplissait les conditions y prévues.

Le paragraphe (1) de l'article 102bis LIR distingue entre deux hypothèses pour qu'une habitation appartenant à un contribuable puisse être considérée comme sa résidence principale, à savoir celle où l'habitation en cause a constitué la résidence habituelle du contribuable depuis son acquisition ou son achèvement, et celle où l'habitation en cause a constitué la résidence habituelle au moins pendant les cinq années précédant sa réalisation, cette condition de durée ne devant toutefois pas être remplie, lorsque l'habitation est réalisée pour des motifs d'ordre familial ou en vue d'un changement de résidence en rapport avec la profession du contribuable ou de son conjoint.

Il convient encore de relever que cette disposition définit la notion de résidence principale comme correspondant à toute habitation appartenant au contribuable et utilisée par lui comme résidence habituelle. Cette définition implique que le propriétaire utilise le logement de façon continue à des propres fins d'habitation⁷ et qu'il corresponde à son lieu de séjour prépondérant par opposition aux habitations servant au séjour principalement accessoire que constituent les résidences secondaires, étant encore précisé, à cet égard, que l'article 102bis LIR prend en compte essentiellement la situation factuelle dans laquelle se trouve le contribuable au moment de l'aliénation ou de l'abandon de son habitation⁸.

⁷ cf. Paul LAUTERBOUR, *Le régime d'imposition des plus-values*, Etudes fiscales n° 56, p. 16.

⁸ Cour adm. 17 mars 2020, n°43178C du rôle, disponible sur www.ja.etat.lu.

En l'espèce, force est d'abord de constater qu'il n'est pas contesté en cause pour ressortir tant des pièces soumises au tribunal que des explications du demandeur lui-même, qu'au moment de la vente de l'immeuble litigieux, à savoir en date du 9 septembre 2013, ce dernier n'habitait plus à cette même adresse et ce depuis plus de six ans, le demandeur ayant, en effet, précisé, dans le cadre du recours sous analyse, avoir quitté l'immeuble sis à L-... en février 2007 et avoir résidé depuis cette date à B-..., de sorte que ses contestations quant à l'applicabilité de la condition de durée d'habitation de 5 ans sont, en tout état de cause, à rejeter.

En effet, comme il est constant en cause qu'il ne résidait plus à l'adresse en cause de manière habituelle au moment de la vente, c'est à bon droit que le directeur a conclu que le paragraphe (1) de l'article 102bis LIR concernant le cas où, au moment de la réalisation, l'immeuble en question est effectivement occupé par le propriétaire, n'est pas applicable au cas d'espèce.

Ensuite, et même si, au moment de sa vente, l'immeuble litigieux ne constituait plus la résidence principale du demandeur au sens de l'article 102bis paragraphe (1) LIR, il convient néanmoins encore d'analyser si le demandeur pouvait se prévaloir des dispositions de l'article 102bis, paragraphes (2) et (3) LIR qui prévoient des règles spéciales permettant de retenir la qualification de résidence principale d'une habitation quand bien même elle n'est plus occupée par le contribuable au moment de sa réalisation.

Aux termes de de l'article 102bis, paragraphe (2) LIR, une habitation appartenant à un contribuable peut encore être assimilée à sa résidence principale, même si elle n'est pas occupée par le contribuable au moment de la vente, à condition toutefois (i) que le contribuable en question l'ait occupée à la suite de l'acquisition ou de l'achèvement, (ii) qu'il n'est pas propriétaire d'une autre habitation et (iii) que l'abandon de l'habitation cédée a été motivé par des raisons d'ordre familial ou par un changement de résidence en rapport avec la profession du contribuable, de son conjoint ou de son partenaire, étant précisé que les trois conditions prémentionnées doivent être remplies cumulativement.

Il appartient dès lors au demandeur de prouver qu'il a occupé le bien immobilier litigieux à la suite de son acquisition ou de son achèvement, qu'il n'est pas propriétaire d'une autre habitation et que l'abandon de ladite habitation résulte de motifs familiaux ou professionnels, étant rappelé à cet égard qu'aux termes de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives « *La preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable [...]* ».

Le tribunal relève, à cet égard, que le directeur a estimé que le demandeur ne remplirait pas la deuxième condition fixée à l'article 102bis, paragraphe (2) LIR, à savoir celle de ne pas être propriétaire d'une autre habitation, au motif qu'il serait propriétaire d'un logement en Belgique.

En l'espèce, force est de constater que dans la mesure où il n'est pas contesté en cause, pour encore résulter du dossier fiscal, ainsi que des explications du demandeur lui-même, que Monsieur ... est également propriétaire depuis le 28 décembre 2006 d'une maison d'habitation sise à B-..., c'est à bon droit que le directeur a conclu qu'il ne tombait pas dans le

champ d'application du paragraphe (2), précité, ce paragraphe, excluant, en effet, qu'une habitation non occupée par le contribuable au moment de l'aliénation mais lui appartenant puisse être assimilée à une résidence principale, lorsque le contribuable est propriétaire d'une autre habitation et ce, indépendamment du fait que les autres conditions soient remplies ou non.

Cette conclusion n'est pas éternuée par l'argumentation du demandeur selon laquelle l'exigence de ne pas être le propriétaire d'une autre habitation, telle qu'inscrite à l'article 102bis, paragraphe (2) LIR, ne saurait valoir que sur le territoire où se situe l'immeuble cédé et où les autorités fiscales exerceraient leurs compétences, soit en l'espèce le Grand-Duché de Luxembourg. En effet, il ne se dégage pas de cette disposition que seule une autre habitation située au Luxembourg y serait visée, de sorte que, face à une disposition légale claire et précise, il n'appartient pas au tribunal de l'interpréter au-delà des termes y employés, sous peine de rajouter à la loi⁹.

Cette lecture de l'article 102bis, paragraphe (2) LIR est confirmée par les travaux parlementaires à la base de l'article 102bis LIR, dont il se dégage que : « *L'imposition de la plus-value réalisée par l'aliénation de la résidence principale rendrait plus difficile l'acquisition d'une autre résidence. Or, il y a un intérêt économique (mobilité de la main-d'oeuvre) et social (adaptation de l'habitat aux besoins personnels et familiaux changeants) à ce que chaque personne puisse changer aussi facilement que possible de résidence. Pour ces raisons l'exonération de la résidence principale est recommandable. [...] Il arrive souvent qu'une personne qui possède une habitation et qui doit changer de résidence passagèrement pour des raisons notamment professionnelles, abandonne son habitation propre pour une habitation louée, dans l'intention de réintégrer plus tard sa propre habitation. Il n'est pas exclu qu'en raison de changements imprévisibles cette personne soit néanmoins amenée à aliéner cette habitation. Le second alinéa permet, dans cette hypothèse, l'exonération.*¹⁰ », l'objectif poursuivi par l'article 102bis LIR étant dès lors celui de permettre au contribuable de pouvoir changer de résidence principale en neutralité fiscale et d'éviter que l'imposition de la plus-value réalisée par l'aliénation de la résidence principale rende plus difficile l'acquisition d'une nouvelle résidence principale¹¹, et cela quelque soit le pays dans lequel celle-ci a lieu.

Au vu des considérations qui précèdent, le moyen du demandeur, suivant lequel l'article 102bis, paragraphe (2) LIR ne s'appliquerait pas lorsque le contribuable possède une autre habitation à l'étranger est à rejeter pour ne pas être fondé.

Enfin et pour être tout à fait complet, il convient encore de relever que l'article 102bis, paragraphe (3) LIR prévoit qu'une habitation non occupée par le contribuable au moment de la cession continue à être considérée comme constituant sa résidence principale, à condition que la réalisation de cette habitation intervienne au cours de l'année qui suit le transfert dans une nouvelle habitation.

Or, comme il est constant en cause que la vente en question n'a, par ailleurs, pas été réalisée endéans le délai prévu à la disposition légale précitée, à savoir au plus tard le 31 décembre 2008, c'est encore à bon droit que le directeur a conclu que le paragraphe (3) de l'article 102bis LIR n'est pas applicable au cas d'espèce.

⁹ Trib adm. 3 mai 2017, n°37693 du rôle, disponible sur www.ja.etat.lu.

¹⁰ Doc parl n° 2078, commentaire des articles, p. 1476.

¹¹ Idem.

En ce qui concerne, finalement, les contestations du demandeur en relation avec la classe d'impôt dans laquelle il a été rangé par le bureau d'imposition, telle que confirmée par le directeur dans la décision entreprise, il y a lieu de relever que dans la mesure où l'affirmation du demandeur selon laquelle ce serait à tort qu'il a été rangé dans la classe d'impôt 1 et non pas 2, alors même qu'il serait « *marié et père de deux enfants* », avec comme conséquence de ne pas pouvoir être imposé collectivement avec son épouse et de ne pas pouvoir bénéficier de l'abattement de- euros sur le fondement de l'article 130, paragraphe (4) LIR, n'est sous-tendue par aucun développement en droit visant à infirmer la conclusion du directeur suivant laquelle le demandeur et son épouse ne rentrent pas dans les prévisions de l'article 157bis LIR au motif que l'épouse du demandeur n'a réalisé aucun revenu professionnel au Luxembourg en 2013 et que le seul revenu indigène réalisé par le demandeur, mis à part le revenu de location négatif de ... euros, était la plus-value immobilière litigieuse, revenu qui ne constitue toutefois pas un revenu professionnel au sens de l'article 157 bis LIR, ledit moyen est à écarter pour être simplement suggéré, étant donné qu'il n'appartient pas au juge administratif de suppléer à la carence du demandeur et de rechercher lui-même les moyens juridiques qui auraient pu se trouver à la base de ses conclusions.

Si le demandeur reproche dans ce contexte encore au bureau d'imposition et au directeur d'avoir procédé à une discrimination incompatible avec les articles 21, 45 et 49 TFUE, ce moyen doit également être rejeté pour être simplement suggéré. Il ne suffit, en effet, pas d'invoquer des articles du TFUE, sans expliquer concrètement en quoi ces dispositions seraient violées. Il en va de même pour ce qui est du renvoi à des arrêts de la CJUE à défaut pour le demandeur de les mettre utilement en relation avec le cas d'espèce.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent et à défaut d'autres moyens, que le directeur a valablement pu rejeter la réclamation du demandeur comme étant non fondée et que le recours principal en réformation est dès lors à rejeter pour ne pas être fondé.

Au vu de l'issue du litige, il n'y a pas lieu de faire droit à la demande du demandeur tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure de 1500.- euros formulée sur base de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

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

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

rejette la demande tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure formulée par le demandeur ;

condamne le demandeur aux frais et dépens.

Ainsi jugé par et prononcé à l'audience publique du 24 février 2021 par :

Alexandra Castegnaro, premier juge,
Oliver Poos, premier juge,
Carine Reinesch, juge

en présence du greffier Luana Poiani.

s. Luana Poiani

s. Alexandra Castegnaro

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 24 février 2021
Le greffier du tribunal administratif