

Audience publique du 5 octobre 2020

Recours formé par
Monsieur ... et consort, ... (France),
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière de remise gracieuse

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 43607 du rôle et déposée le 1^{er} octobre 2019 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ... et son épouse, Madame ..., demeurant à F-... (France), ..., dirigée contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 2 juillet 2019 ayant rejeté leur demande de remise gracieuse ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 11 décembre 2019 ;

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

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur ... et Madame ... en leurs explications et Monsieur le délégué du gouvernement Steve Collart en sa plaidoirie à l'audience publique du 25 mai 2020.

Par courrier du 7 juin 2019, Monsieur ... et son épouse, Madame ..., ci-après désignés par « les consorts ... », introduisirent auprès de l'administration des Contributions directes une demande de remise gracieuse visant « *le redressement fiscal, qui a fait suite à un courrier [qu'ils avaient] adressé pour un oubli sur [leur] déclaration d'impôt de l'année 2017 de [leurs] versements sur [leur] compte épargne-logement* ».

Par décision du 2 juillet 2019, répertoriée sous le numéro de rôle ..., le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », refusa de faire droit à la demande de remise gracieuse des consorts ..., ladite décision étant libellée comme suit :

« (...) *Vu la demande présentée le 17 juin 2019 par les conjoints ... et ..., demeurant à F-..., ayant pour objet une remise d'impôts par voie gracieuse des années d'imposition 2008 à 2016 ;*

Vu le paragraphe 131 de la loi générale des impôts (AO), tel qu'il a été modifié par la loi du 7 novembre 1996 ;

Considérant que la demande de remise gracieuse est motivée par des considérations qui mettent en cause une situation financière difficile ;

Considérant que d'après le paragraphe 131 AO une remise gracieuse n'est envisageable que dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée, entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable ;

Considérant que les requérants ont résilié leur contrat d'épargne-logement avant le terme de leur contrat d'épargne et ont employé les fonds attribués à des fins non favorisées fiscalement ;

Considérant que l'article 111 (7) LIR dispose que tout acte, tel que le rachat ou la cession d'une assurance ainsi que la résiliation d'un contrat d'épargne-logement pendant la période d'épargne ou la non-affectation aux fins non favorisées fiscalement des fonds attribués à l'échéance du contrat, ont pour effet d'enlever aux primes ou cotisations antérieurement déduites leur caractère déductible et donne lieu à imposition rectificative des années en cause ;

Considérant que pour les années en cause le bureau d'imposition a procédé à bon droit au redressement des déductions accordées par le passé au titre des cotisations d'épargne-logement au détriment du contribuable par imposition rectificative, établie conformément au paragraphe 4 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) ;

Considérant en plus, en l'occurrence il apparaît qu'il pourrait y avoir faute propre des requérants ; que dans ce contexte il n'appartient pas au Trésor, en cas de préjudice subi sur le plan fiscal par suite de faute propre, d'en dégager les demandeurs précités de leur responsabilité à charge du budget public ;

Considérant en plus, que l'égalité devant l'impôt, consacrée à l'article 101 de la Constitution, est une application particulière du principe d'égalité devant la loi formulé à l'article 10bis (1) de la Constitution, et que la mise en œuvre de la règle constitutionnelle d'égalité suppose que les catégories de personnes entre lesquelles une discrimination est alléguée se trouvent dans une situation comparable au regard de la mesure critiquée (cf. C.C. arrêt n° 52/10 du 12 février 2010) ;

Considérant que la fonction de la remise en équité ne saurait être d'abolir les dispositions légales voulues par le législateur en octroyant des faveurs à des cas particuliers ;

Considérant donc qu'une rigueur objective n'a pas pu être constatée en l'espèce ;

Considérant qu'une rigueur subjective ne saurait dans le présent cas être admise, au vu de la motivation présentée ;

Considérant que partant les conditions pouvant légalement justifier une remise gracieuse ne sont pas remplies ;

PAR CES MOTIFS,

DÉCIDE :

La demande en remise gracieuse est rejetée. (...) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 1^{er} octobre 2019, les consorts ... ont introduit un recours non autrement qualifié contre la décision du directeur du 2 juillet 2019.

Les demandeurs n'ayant pas qualifié leur recours, il y a lieu d'admettre qu'ils ont entendu introduire le recours prévu par la loi.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 131 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, communément appelée « Abgabenordnung », ci-après désignée par « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après désignée par « la loi du 7 novembre 1996 », le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur portant rejet d'une demande de remise gracieuse d'impôts.

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

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement a soulevé l'irrecevabilité du recours sous examen en raison de l'absence d'élection de domicile au Luxembourg.

Les demandeurs n'ont pas pris position par rapport au moyen d'irrecevabilité tiré du défaut d'élection de domicile ni à travers un mémoire en réplique ni oralement à l'audience publique des plaidoiries.

Aux termes 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 »: « *La requête introductive d'instance signée par le requérant ou son mandataire contient outre les indications prévues à l'article 1^{er} une élection de domicile au Grand-Duché lorsque le requérant ou son mandataire demeurent à l'étranger.* ».

S'il en résulte que les demandeurs, en tant que non-résidents, sont en principe tenus d'élire, dans la requête introductive d'instance, domicile au Luxembourg, étant relevé que la requête introductive d'instance ne contient en l'espèce aucune élection de domicile, ce principe est cependant à appliquer conjointement avec celui inscrit à l'article 29 de la loi du 21 juin 1999 précitée, aux termes duquel « *L'inobservation des règles de procédure n'entraîne l'irrecevabilité de la demande que si elle a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense* ».

L'article 29 sous revue emporte pour la juridiction saisie une analyse consistant à examiner, au-delà du caractère vérifié d'une inobservation alléguée d'une règle de procédure, si celle-ci a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense. En l'absence de pareille atteinte, l'inobservation de la règle de procédure, quelle qu'en soit par ailleurs la qualification, ne saurait entraîner l'irrecevabilité de la demande, étant donné que ce n'est que dans l'hypothèse où l'inobservation vérifiée d'une règle de procédure a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense, qu'une analyse supplémentaire s'impose à la juridiction saisie pour déterminer dans ce cas de figure précis dans quelle mesure cette inobservation doit entraîner l'irrecevabilité de la demande¹.

¹ Cour adm., 1^{er} juillet 2010, n° 26420C et 26421C du rôle, Pas. adm. 2020, V° Procédure contentieuse, n° 333 et les autres références y citées ; Trib. adm., 14 février 2011, n° 26808 du rôle, Pas. adm. 2020, V° Procédure contentieuse, n° 335 et les autres références y citées.

En l'occurrence, devant le fait avéré que l'Etat a pu assurer sa défense de façon valable et complète, en prenant notamment position à travers son mémoire en réponse par rapport aux moyens soulevés dans la requête introductive d'instance, l'inobservation des règles de procédure invoquées plus particulièrement en ce qui concerne l'élection de domicile n'a pu entraîner l'irrecevabilité de la demande.

Le moyen d'irrecevabilité tel que soulevé par le délégué du gouvernement est par conséquent à rejeter pour ne pas être fondé.

Quant au fond, les demandeurs font valoir qu'ils n'auraient jamais résilié leur contrat épargne logement signé en 2007, mais que ce dernier serait arrivé à son terme. Ils affirment qu'ils auraient dépensé l'argent reçu pour l'achat de meubles, alors qu'ils auraient ignoré que suite à un changement législatif en 2017 ceci ne leur aurait pas été permis. Les demandeurs regrettent que l'administration des Contributions directes leur retirerait tous les avantages qu'ils auraient eu pendant dix années.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours.

Aux termes du paragraphe 131 AO, une remise gracieuse se conçoit « *dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable* ».

Il résulte de cette disposition qu'une remise gracieuse n'est envisageable que si objectivement, *ratione materiae*, l'application de la législation fiscale conduit à un résultat contraire à l'intention du législateur, ou si, subjectivement, *ratione personae*, dans le chef du contribuable concerné, la perception de l'impôt apparaît comme constituant une rigueur incompatible avec le principe d'équité, sa situation personnelle étant telle que le paiement de l'impôt compromet son existence économique et le prive des moyens de subsistance indispensables.

En effet, la remise d'impôt n'est envisageable que si la légalité de l'impôt à sa base n'est point contestée. Ainsi, aucune contestation tenant à la légalité de l'impôt à la base de la demande de remise gracieuse ne saurait être utilement accueillie pour fonder une quelconque rigueur objective ou subjective.

Le tribunal constate tout d'abord qu'en l'espèce, les moyens invoqués par les demandeurs à l'appui de leur demande de remise gracieuse du 7 juin 2019, d'une part, et à l'appui de la requête introductive d'instance, d'autre part, ont pour objet, essentiellement, de justifier l'emploi des fonds de leur contrat d'épargne-logement à des fins non favorisés fiscalement par le fait qu'ils auraient ignoré que ceci aurait pour effet d'enlever aux primes ou cotisations antérieurement déduites leur caractère déductible.

Or, les demandeurs, en sollicitant une remise d'impôts par rapport aux années d'imposition 2008 à 2016, entendent en réalité être déchargés du paiement de l'impôt ainsi fixé en mettant en cause le bien-fondé des montants réclamés par le bureau d'imposition.

A cet égard, il échet toutefois de relever que les demandeurs ne sauraient invoquer de telles raisons dans le cadre d'une demande de remise gracieuse, mais qu'ils auraient dû les faire

valoir à travers une réclamation contre les bulletins d'impôt émis à leur égard, étant encore souligné, à cet égard, que lesdits bulletins ne font pas l'objet du présent recours.

Une demande de remise d'impôt s'analyse quant à elle exclusivement en une pétition du contribuable d'être libéré, sur base de considérations tirées de l'équité, de l'obligation de régler une certaine dette fiscale et ne comporte par nature aucune contestation de la légalité de la fixation de cette même dette, ni une contestation relativement à son caractère recouvrable. La fonction de la remise en équité ne saurait être d'abolir les délais pour exercer un droit². Ainsi, et dans la mesure où le paragraphe 131 AO exclut expressément l'hypothèse dans laquelle la légalité d'un impôt est contestée, la demande de remise gracieuse en question est hors du champ d'application de la disposition légale précitée.

Force est, ensuite, de constater que le tribunal ne décèle ni parmi les moyens invoqués par les demandeurs dans leur requête introductive d'instance ni parmi les pièces lui soumises dans la présente cause, une quelconque rigueur objective qui plaiderait en faveur de la remise gracieuse sollicitée par eux.

En effet, l'argumentation des demandeurs ayant pour but de justifier l'affectation des fonds à des fins non favorisées fiscalement par le fait qu'ils ignoraient le changement législatif intervenu n'est pas de nature à mettre en cause l'application de la loi qui a été opérée antérieurement par le bureau d'imposition et à mener à la conclusion que celle-ci aboutisse, le cas échéant, à un résultat non voulu par le législateur.

Si au-delà des explications fournies par les demandeurs quant aux circonstances ayant donné lieu à la dette fiscale, les demandeurs font encore état de leurs difficultés financières pour payer l'impôt dû, le tribunal relève de prime abord qu'il ne saurait être fait droit à une demande de remise gracieuse pour rigueur subjective que si la situation personnelle du contribuable est telle que le paiement de l'impôt compromet son existence économique et le prive des moyens de subsistance indispensables. Outre son état d'indigence, il faut que le contribuable soit digne de la remise gracieuse, ce qui suppose que sa situation économique difficile ne lui est pas imputable et qu'il a toujours rempli consciencieusement ses obligations fiscales³⁴. En effet, la fonction de la remise en équité ne saurait être de permettre au contribuable, ayant agi fautivement, de se voir libérer de sa charge d'impôt.

Force est de constater qu'il ressort d'un courrier du 9 juin 2017 adressé par la société ... aux demandeurs que « *Nous tenons à vous informer que l'épargne accumulée doit être utilisée exclusivement à la construction, l'acquisition, la transformation, la rénovation ou le remboursement d'un prêt hypothécaire en relation à votre résidence principale (Maison, appartement, terrain).* », de sorte qu'ils sont malvenus d'affirmer qu'ils auraient ignoré que l'affectation des fonds devait avoir un lien avec la résidence principale. Ainsi, les demandeurs ne sauraient actuellement valablement prétendre que leur situation économique difficile ne leur serait pas imputable. Dans la mesure où le tribunal a retenu ci-avant que la fonction de la remise en équité ne saurait être de permettre au contribuable ayant agi fautivement de se voir libérer de sa charge d'impôt et où les demandeurs ne versent qu'une seule facture d'un montant de ...-euros concernant l'achat de meubles, de sorte à rester en défaut d'étayer concrètement, pièces et chiffres à l'appui, quelle est leur situation de fortune exacte, le tribunal n'est pas en mesure

² trib.adm., 17 octobre 2001, n° 13099 du rôle, Pas. adm. 2020, V° Impôts, n°727 et les autres références y citées.

³ A. Steichen, Manuel de droit fiscal, Luxembourg, Editions Saint Paul, 2006, Tome 1, p. 746.

⁴ Trib. adm., 15 octobre 2008, n° 24007 du rôle, Pas. adm. 2020, V° Impôts, n° 732 et les autres références y citées.

d'apprécier si le paiement, le cas échéant échelonné, de la dette d'impôt reduit compromettrait leur existence et les priverait des moyens de subsistance indispensables.

Dans ces circonstances, les demandeurs n'ont pas rapporté à suffisance de droit la preuve d'une rigueur subjective dans leur chef du fait de l'obligation de paiement de l'impôt dû.

Il s'ensuit qu'à défaut de tout autre moyen, aucune rigueur subjective ni objective ne peut être dégagée des éléments du dossier soumis au tribunal, de sorte que le recours est à rejeter comme n'étant pas fondé.

Par ces motifs,

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

reçoit le recours en réformation en la forme ;

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

condamne les demandeurs aux frais et dépens.

Ainsi jugé par:

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

et lu à l'audience publique du 5 octobre 2020 par le vice-président, en présence du greffier Lejila Adrovic.

s. Lejila Adrovic

s. Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 5 octobre 2020
Le greffier du tribunal administratif