

Audience publique du 24 mars 2021

Recours formé par
Madame ..., ... (Pays-Bas),
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 44300 du rôle et déposée le 20 mars 2020 au greffe du tribunal administratif par Maître Mario Di Stefano, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ..., demeurant à NL-... (Pays-Bas), ..., et élisant domicile en l'étude de Maître Mario Di Stefano, préqualifié, tendant 1) à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes datée du 30 décembre 2019 portant rejet d'une réclamation introduite à l'encontre d'un bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2001 et d'un bulletin de l'impôt sur la fortune de l'année 2002 émis le 8 juin 2006, et demandant 2) de « *procéder, par voie de conséquence, à l'annulation des Bulletins et du Décompte* » ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 30 juin 2020 ;

Vu le mémoire en réplique de Maître Mario Di Stefano déposé au greffe du tribunal administratif le 15 septembre 2020 au nom et pour compte de Madame ..., préqualifiée ;

Vu l'avis du tribunal administratif du 1^{er} décembre 2020 ;

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

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Monsieur le délégué du gouvernement Daniel Ruppert en sa plaidoirie à l'audience publique du 9 décembre 2020, et vu les remarques écrites de Maître Mario Di Stefano du 7 décembre 2020 produites, conformément à la circulaire du président du tribunal administratif du 22 mai 2020, avant l'audience.

Il se dégage du dossier soumis au tribunal ensemble les explications des parties à l'instance qu'en date du 8 juin 2006, le bureau d'imposition Luxembourg 3, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de Madame ... un bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2001, ainsi qu'un bulletin de l'impôt sur la fortune de l'année 2002.

Par un courrier réceptionné le 3 juillet 2006, Madame ... s'adressa au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », dans les termes suivants :

« [...] Gegen die im Betreff genannten Steuerbescheide lege ich den zulässigen Rechtsbehelf ein.

Ich beantrage Aussetzung der Vollziehung.

Zu meiner Luxemburger Zeit hat meine steuerlichen Angelegenheiten die ..., ... bearbeitet.

Ich erhielt von meinen früheren Steuerberatern vor meinem Wegzug aus Luxemburg die Auskunft, dass Steuern bereits bezahlt sind. Ich bin mir auch sicher, dass die Steuern für das Jahr 2001 noch zu meiner Luxemburger Zeit von Ihnen festgesetzt wurden.

Bitte prüfen Sie ob Sie die Steuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 an meine frühere Luxemburger Adresse bekannt gegeben haben. Diese Adresse hat gelautet

Mit gleicher Post habe ich meine früheren Berater in Luxemburg angeschrieben. Bitte haben Sie Verständnis wenn ich bis zur Klärung der Angelegenheit keine Zahlungen leisten werde. ».

Par une décision du 30 décembre 2019, répertoriée sous le numéro C 13471 du rôle, le directeur qualifia ledit courrier de réclamation et la rejeta comme étant non fondée. Cette décision est libellée comme suit :

« [...] Nach Einsicht der am 3. Juli 2006 eingegangenen Rechtsmittelschrift, mit welcher Frau ..., ... NL, ..., den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2001, sowie den Vermögensteuerbescheid des Jahres 2002, beide ergangen am 8. Juni 2006, anfecht ;

Nach Einsicht der Steuerakte ;

Nach Einsicht der §§ 102, 107, 228, 238, 254, Absatz 2 und 301 der Abgabenordnung (AO) ;

In Erwägung, dass zwar im Streitfall die Einreichung eines Schriftsatzes, um mehrere Bescheide anzufechten, weder gegen das Steuergeheimnis noch gegen Zuständigkeitsregeln und Verfahrensvorschriften verstößt, dass gleichwohl jede Verfügung einzeln geprüft werden muss und es der Rechtsbehörde vorbehalten ist, zusammenhängende Verfahren gegebenenfalls zu verbinden, so im vorliegenden Streitfall ;

In Erwägung, dass die Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurden;

In Erwägung, dass, laut Klageschrift, der Gegenstand der Anfechtungen folgender ist:

« Ich erhielt von meinen früheren Steuerberatern vor meinem Wegzug aus Luxemburg die Auskunft, dass diese Steuern bereits bezahlt sind. Ich bin mir auch sicher, dass die Steuern für das Jahr 2001 noch zu meiner Luxemburger Zeit von Ihnen festgesetzt wurden.

Bitte prüfen Sie ob Sie die Steuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 an meine frühere Luxemburger Adresse bekannt gegeben haben. Diese Adresse hat gelautet » ;

In Erwägung, dass der Steuereinsamler nicht an die Anträge des Reklamanten gebunden ist (§ 243, Absatz 2 AO), sondern die Pflicht hat, die Sache von Amte wegen zu ermitteln (§ 243, Absatz 1 AO), sowohl zu Gunsten, als auch zu Ungunsten des Reklamanten (§ 243, Absatz 3 AO) ; dass in vorliegendem Fall die erneute Überprüfung, gemäß besagtem § 243 AO, der Rechtslage durch die Rechtsmittelbehörde ergeben hat, dass die beiden Besteuerungen rechtmäßig sind, sowohl was die Form als auch was die Hauptsache angeht ; dass, einerseits, die strittigen Bescheide nämlich nicht an die frühere Adresse der Reklamantin, ..., bekannt gegeben wurden, sondern an ihre damalige neue Adresse, welche gelautet hat, ... ; dass es ebendiese Adresse war, welche die Reklamantin im Rahmen ihrer Rechtsmittelschrift vom 3. Juli 2006, also etwa 4 Wochen später, als ihre damalig gültige Adresse selbst angegeben hat ; dass, folglich, beide Bescheide rechters zugestellt wurden ; dass, überdies und andererseits, was die Besteuerungen vom Einkommen und vom Vermögen betrifft, eine Überprüfung selbiger durch die Rechtsmittelbehörde ergeben hat, dass sie, ungeachtet der « Auskunft » der « früheren Steuerberater » der Reklamantin, den gesetzlichen Bestimmungen entsprechen, und somit zu bestätigen sind ;

**AUS DIESEN GRÜNDEN
ENTSCHEIDET**

die Anfechtungen sind zulässig,

sie werden als unbegründet zurückgewiesen. ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 20 mars 2020 et inscrite sous le numéro 44300 du rôle, Madame ... a fait introduire un recours en annulation contre la décision du directeur du 30 décembre 2019, tout en demandant, suivant le dispositif de la requête introductive d'instance, de « *procéder, par voie de conséquence, à l'annulation des Bulletins et du Décompte* ».

A la suite d'un avis du tribunal du 1^{er} décembre 2020 par le biais duquel il a informé les parties qu'à l'audience des plaidoiries il entendait soulever d'office la question de la recevabilité du recours en annulation sous analyse en ce qu'il est dirigé contre la décision du directeur prise sur réclamation, d'une part, et contre les bulletins, respectivement contre le décompte, d'autre part, la demanderesse a, à travers son écrit du 7 décembre 2020, remis en cause la qualification de son courrier du 3 juillet 2006 en tant que réclamation contre un bulletin de l'impôt au sens du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, communément appelée « *Abgabenordnung* », ci-après désignée par « *AO* », en avançant qu'à aucun moment, elle ne se serait plainte d'un grief qu'elle aurait subi, ni n'aurait-elle sollicité un réexamen de son imposition, tout en soulignant qu'elle n'aurait, par ailleurs, formulé aucune critique par rapport aux impositions telles que retenues par le bureau d'imposition, ni n'aurait-elle fourni à celui-ci des documents justificatifs censés appuyer son argumentation. Elle se serait, au contraire, contentée, à travers son courrier du 3 juillet 2006, de signaler à l'administration de Contributions directes que celle-ci aurait commis une erreur puisque les impôts pour les années d'imposition litigieuses auraient déjà été payés par elle. Il s'ensuivrait que la décision directoriale entreprise ne pourrait être qualifiée de décision ayant statué sur les mérites d'une réclamation au sens du paragraphe 228 AO et contre laquelle l'article 8, paragraphe (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après désignée par « *la loi du 7 novembre 1996* », institue un recours en réformation. Dès lors, seul un recours en annulation tel que prévu par l'article 2, paragraphe (1) de la loi du 7 novembre 1996 aurait pu être introduit en l'espèce.

La demanderesse ajoute que dans l'hypothèse où le courrier du 3 juillet 2006 devrait être qualifié de réclamation au sens du paragraphe 228 AO, le recours en annulation sous analyse serait néanmoins recevable dans la limite des moyens de légalité y invoqués.

Elle explique, par ailleurs, que le recours en annulation serait dirigé contre la seule décision du directeur du 30 décembre 2019, sans viser les bulletins de l'impôt, respectivement le décompte litigieux, tout en précisant que si elle avait conclu dans sa requête introductive d'instance à l'annulation desdits bulletins de l'impôt et du décompte y relatif, elle l'aurait fait seulement pour tirer toutes les conséquences logiques de la demande en annulation de la décision directoriale du 30 décembre 2019.

Le délégué du gouvernement ne prend, quant à lui, pas position sur la question de recevabilité soulevée par le tribunal.

Le tribunal prend tout d'abord acte que la demanderesse a entendu diriger le recours sous analyse contre la seule décision du directeur du 30 décembre 2019 sans viser les bulletins de l'impôt litigieux, respectivement le décompte y relatif.

S'agissant, ensuite, de la question de la recevabilité du recours en annulation en ce qu'il est dirigé contre la décision directoriale prise sur réclamation, il échet de relever que, contrairement à ce qui est entendu par la demanderesse, la nature du recours ne dépend pas de la qualification de la demande dont a été saisi le directeur, mais elle dépend du fondement sur lequel la décision attaquée a été prise.

En l'espèce, force est de constater que le directeur, après avoir qualifié le courrier de la demanderesse du 3 juillet 2006 comme étant une réclamation introduite contre des bulletins de l'impôt émis à son encontre au sens du paragraphe 228 AO, a statué sur le mérite d'une telle réclamation au sens du paragraphe 228 AO, de sorte que le recours contentieux à introduire contre la décision du 30 décembre 2019 est, - indépendamment du bien-fondé de la qualification ainsi retenue par le directeur, cette question relevant du fond de l'affaire -, celui prévu par l'article 8, paragraphe (3) 1. de la loi du 7 novembre 1996 prévoyant que le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt.

Dans la mesure où les termes juridiques employés par un professionnel de la postulation sont *a priori* à appliquer à la lettre, ce plus précisément concernant la nature du recours introduit, ainsi que son objet, tels que circonscrits dans le dispositif de la requête introductive d'instance, il y a lieu de relever, au vu de la demande formulée dans la requête introductive d'instance tendant à voir annuler la décision du directeur du 30 décembre 2019, que le recours sous analyse tend à la seule annulation de la décision précitée.

Or, si dans une matière où un recours en réformation est prévu, le demandeur peut certes limiter son recours en demandant au tribunal de ne pas épuiser son pouvoir de réformation, mais de restreindre son contrôle aux seules questions de légalité d'une décision litigieuse et

d'annuler une décision déterminée, encore faut-il que cette demande soit présentée en bonne et due forme et que l'intérêt à agir du demandeur reste vérifié par rapport à cette demande¹.

Force est toutefois de constater qu'en l'espèce, le litismandataire de Madame ... n'a non seulement pas fait état dans sa requête introductive d'instance de la volonté de sa partie de limiter, le cas échéant, son recours en réformation aux seuls moyens de légalité y invoqués, en précisant, par ailleurs, en quoi consisterait concrètement l'intérêt de Madame ... à faire contrôler par le tribunal les seules questions de légalité de la décision déférée, mais il a, de surcroît, basé son recours expressément sur l'article 2, paragraphe (1) de la loi du 7 novembre 1996 aux termes duquel : « (1) *Le tribunal administratif statue sur les recours dirigés pour incompétence, excès et détournement de pouvoir, violation de la loi ou des formes destinées à protéger les intérêts privés, contre toutes les décisions administratives à l'égard desquelles aucun autre recours n'est admissible d'après les lois et règlements.* », et donc fondé celui-ci sur une mauvaise base légale, étant rappelé, à cet égard, que la décision déférée est une décision du directeur statuant sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt au sens du paragraphe 228 AO et que seul un recours en réformation a dès lors pu être introduit contre celle-ci.

Confrontée à la question de recevabilité du recours au motif qu'il tend à l'annulation d'une décision directoriale prise sur réclamation, la demanderesse a encore persisté dans sa position de ne pas avoir voulu se fonder sur l'article 8, paragraphe (3) 1. de la loi du 7 novembre 1996, en affirmant que la décision attaquée ne constituerait pas une décision prise sur réclamation au sens de cette disposition.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que dans la mesure où, face à une décision directoriale prise dans le cadre du paragraphe 228 AO, la demanderesse conclut dans sa requête introductive d'instance à la seule annulation de la décision déférée et qu'elle base, de surcroît, son recours, tel que l'a encore confirmé le litismandataire dans son écrit du 7 décembre 2020, expressément sur l'article 2, paragraphe (1) de la loi du 7 novembre 1996 ayant trait au recours de droit commun au lieu de s'appuyer sur l'article 8, paragraphe (3) 1. de la même loi visant spécifiquement les recours contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation, le recours sous analyse est à déclarer irrecevable pour se fonder manifestement sur une mauvaise base légale.

Au vu de l'issue du litige, la demande en obtention d'une indemnité de procédure d'un montant de 3.000.- euros telle que formulée par la demanderesse sur le fondement de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives est à rejeter.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

déclare irrecevable le recours en annulation dirigé contre la décision du directeur du 30 décembre 2019;

¹ Trib. adm. 5 octobre 2017, n° 40203, Pas. adm. 2020, V° Recours en réformation, n° 3 et les autres références y citées.

rejette la demande en obtention d'une indemnité de procédure telle que formulée par la demanderesse ;

met les frais et dépens à charge la demanderesse.

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

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

en présence du greffier Luana Poiani.

s. Luana Poiani

s. Annick Braun

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