

Audience publique du 14 juillet 2021

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

JUGEMENT

I.

Vu la requête inscrite sous le numéro 44472 du rôle et déposée le 26 mai 2020 au greffe du tribunal administratif par Maître Georges Pierret, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., demeurant ensemble à L-..., tendant à la réformation du « *bulletin de l'impôt de l'année 2018* » ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 18 août 2020 ;

Vu le mémoire en réplique de Maître Georges Pierret, déposé le 7 octobre 2020 au greffe du tribunal administratif au nom de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., préqualifiés ;

II.

Vu la requête inscrite sous le numéro 44921 du rôle et déposée le 25 août 2020 au greffe du tribunal administratif par Maître Georges Pierret, préqualifié, au nom de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., préqualifiés, tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 22 avril 2020 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 9 décembre 2020 ;

Vu le mémoire en réplique de Maître Georges Pierret, déposé le 17 décembre 2020 au greffe du tribunal administratif au nom de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., préqualifiés ;

I. et II.

Vu l'avis du tribunal administratif du 9 juin 2021 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions directoriales critiquées ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport à l'audience publique du 9 juin 2021, et vu les remarques écrites de Maître Georges Pierret et celles de Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer du 9 juin 2021, produites, conformément à la circulaire du président du tribunal administratif du 22 mai 2020, avant l'audience.

En date du 8 mai 2019, le bureau d'imposition Luxembourg 9, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., ci-après désignés par « les conjoints ...-... », le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2018, ledit bulletin portant la mention suivante quant aux points par rapports auxquels l'impôt diffère de la déclaration de l'année 2018 :

« Revenu de pensions ou de rentes [...]	
Différence montant brut	...
Revenus de location [...]	
Différence assurance Junglinster	-...

L'exemption de l'impôt national se limite aux rémunérations du personnel ACTIF de l'OTAN. ».

Par courrier recommandé de leur mandataire du 23 mai 2019, réceptionné en date du 24 mai 2019, les conjoints ...-... introduisirent une réclamation à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2018 auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur ».

Par décision du 22 avril 2020, référencée sous le numéro C 26485 du rôle, le directeur rejeta comme non fondée ladite réclamation, dans les termes suivants :

« [...] Vu la requête introduite le 24 mai 2019 par Maître Georges Pierret, au nom des époux, le sieur... et la dame ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2018, émis le 8 mai 2019 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§238 AO), dans les formes (§249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que les réclamants font grief au bureau d'imposition d'avoir imposé la pension du requérant perçue en vertu de son ancienne occupation salariée, exercée pour le compte de son employeur, l'Organisation du Traité de l'Atlantique (OTAN) ;

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 des réclamants, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ; qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que le réclamant a été engagé comme fonctionnaire « auprès de l'Organisation du Traité de l'Atlantique du Nord (OTAN), dont le siège se trouve à Bruxelles, et détaché au site de la NSPA (anciennement NAMSA), établie à L-8302 Capellen » ; que depuis le mois de septembre de l'année litigieuse, le requérant est retraité et perçoit une pension d'ancienneté de l'OTAN ;

Considérant qu'en vertu de l'article 2 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), sont considérées comme contribuables résidents, les personnes physiques qui ont soit leur domicile fiscal, soit leur séjour habituel au Grand-Duché ; que ces conditions sont bien remplies dans le chef du réclamant ; que les contribuables résidents sont soumis à l'impôt sur le revenu en raison de leur revenu tant indigène qu'étranger, ils sont donc soumis à une obligation fiscale illimitée ;

Considérant qu'ensuite, en ce qui concerne les pensions et les rentes, l'article 96, alinéa 1^{er} L.I.R. qualifie de revenus résultant de pensions ou de rentes notamment les pensions de retraite et les pensions de survivants touchées en vertu d'une ancienne occupation salariée ;

Considérant que les pensions servies par des Organisations Coordonnées, tel que l'OTAN, sont soumises à l'impôt sur le revenu en vertu des dispositions des conventions contre les doubles impositions conclues entre le Grand-Duché de Luxembourg et les pays dans lesquels les Organisations Coordonnées ont leur siège (cf. circulaire du directeur des contributions L.I.R. n° 68/L.G.A. n° 43 du 24 novembre 1978 : « D'après les dispositions des conventions contre les doubles impositions conclues entre le Grand-Duché de Luxembourg et les pays dans lesquels les Organisations Coordonnées ont leur siège, le droit à l'imposition des pensions servies par ces organismes revient au pays de résidence du bénéficiaire. ») ;

Considérant qu'il s'ensuit que la pension litigieuse perçue par le réclamant, résident du Grand-Duché de Luxembourg, range partant bel et bien parmi la catégorie du revenu résultant de pensions ou de rentes, de même qu'elle est pleinement imposable au Luxembourg ;

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 en date du 26 mai 2020, inscrite sous le numéro 44472 du rôle, les consorts ...-... ont fait introduire un recours tendant à la réformation du « bulletin de l'impôt de l'année 2018 ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 25 août 2020, inscrite sous le numéro 44921 du rôle, les consorts ...-... ont encore fait introduire un recours tendant à la réformation de la décision directoriale précitée du 22 avril 2020, référencée sous le numéro C 26485.

A titre liminaire, échet au tribunal de constater que les consorts ...-... demandent la jonction des deux affaires portant les numéros 44472 et 44921 du rôle.

Le pouvoir de jonction de plusieurs recours appartient à la juridiction saisie et est conditionné par l'intérêt supérieur d'une bonne administration de la justice.

Lorsque, comme en l'espèce, il y a identité de parties et qu'elles sont intimement liées alors que les décisions visées par les deux recours sous examen ont comme toile de fond l'imposition des consorts ...-..., telle qu'arrêtée à travers le bulletin de l'impôt sur le revenu émis à leur égard pour l'année fiscale 2018 et telle que visée par leur réclamation introduite auprès du directeur en date du 24 mai 2019, l'intérêt d'une bonne administration de la justice impose la jonction des affaires en question.

Il y a partant lieu de faire droit à la demande de jonction des rôles 44472 et 44921.

I. Recours en réformation introduit sous le numéro 44472 du rôle

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement soulève l'irrecevabilité du recours en réformation en ce qu'il serait dirigé directement contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2018 alors même que le directeur a statué sur la réclamation des consorts ...-... par une décision du 22 avril 2020.

Dans leur mémoire en réplique, les demandeurs font valoir qu'ils auraient explicitement dirigé le recours à la fois contre le bulletin de l'impôt du 8 mai 2019 et contre la décision sur réclamation du directeur du 22 avril 2020, tout en précisant à toutes fins utiles et dans un but de clarté et de compréhension qu'ils auraient introduit un deuxième recours en réformation, inscrit sous le numéro 44921 du rôle, en date du 25 août 2020 qui serait dirigé expressément contre la décision directoriale du 22 avril 2020.

Le tribunal est tout d'abord amené à relever que pour qu'il soit saisi valablement d'un recours contre une décision administrative, il faut, mais il suffit que l'acte attaqué soit identifié dans la requête avec toute la précision voulue¹. A cela s'ajoute que l'objet de la demande consistant dans le résultat que le plaideur entend obtenir est celui circonscrit dans le dispositif de la requête introductive d'instance², étant donné que les termes juridiques employés par un professionnel de la postulation sont à appliquer à la lettre, ce plus précisément concernant la nature du recours et son objet, tel que cerné à travers la requête introductive d'instance³.

En l'espèce, il y a lieu de relever que si les demandeurs indiquent certes dans l'introduction de leur requête introductive d'instance que « *ce recours fait suite* » à la décision directoriale du 22 avril 2020, il y est toutefois précisé sans équivoque que « *les requérants [...] forment par les présentes un recours en réformation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu 2018, portant la date de notification du 8 mai 2019* », ce qu'ils ont

¹ Trib. adm. 30 juillet 1997, n°9937 du rôle, Pas. adm. 2020, V° Procédure contentieuse, n°434 et les autres références y citées.

² Trib. adm. 21 novembre 2001, n°12921 du rôle, Pas. adm. 2020, V° Procédure contentieuse, n°344 et les autres références y citées.

³ Trib. adm. 13 juin 2005, n°19368 du rôle, Pas. adm. 2020, V° Procédure contentieuse, n°345 et les autres références y citées.

confirmé sous le titre consacré à la recevabilité du recours où ils ont encore retenu que le tribunal serait compétent « *pour connaître du recours en réformation dirigé contre le bulletin d'impôt sur le revenu 2018* [...] ». Les consorts ...-... ont par ailleurs sollicité dans le dispositif de la requête introductive d'instance, auquel le tribunal est en principe seul tenu, à ce que soit réformé le seul « *bulletin d'impôt de l'année 2018* », sans y mentionner d'une quelconque manière la décision directoriale du 22 mai 2020, ni *a fortiori* solliciter la réformation de celle-ci. Ensuite, tous les moyens développés dans le corps de la requête introductive d'instance visent directement et uniquement à contester la légalité et le bien-fondé du seul bulletin de l'impôt du 8 mai 2019. Il se dégage dès lors sans méprise possible tant du dispositif de la requête introductive d'instance que du corps de la requête sous-tendant le dispositif, que le recours sous analyse est uniquement dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu émis par le bureau d'imposition et non pas contre la décision directoriale prise sur réclamation en date du 22 avril 2020.

Le tribunal relève ensuite qu'en vertu des dispositions de l'article 8, paragraphe (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, un bulletin d'impôt peut uniquement être directement déféré au tribunal lorsqu'une réclamation au sens du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégée « AO » a été introduite et qu'aucune décision directoriale définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande. Par contre, lorsque le directeur a statué sur la réclamation par une décision définitive, le recours est irrecevable pour autant qu'introduit directement contre les bulletins d'impôt⁴.

Dans la mesure où, en l'espèce, le directeur a statué sur la réclamation des consorts ...-... par une décision du 22 avril 2020, il y a lieu de conclure à l'irrecevabilité du recours sous analyse dont il vient d'être retenu ci-avant qu'il est dirigé directement contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2018, émis par le bureau d'imposition le 8 mai 2019.

Compte tenu de l'issue du litige, la demande en paiement d'une indemnité de procédure de 5.000.- euros formulée par le demandeur sur base de l'article 33 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 », est à rejeter.

II. Recours en réformation introduit sous le numéro 44921 du rôle

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8, paragraphe (3), point 1. de la loi du 7 novembre 1996, le tribunal 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 d'impôt.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit contre la décision directoriale du 22 avril 2020 prise sur réclamation.

A la suite d'un avis du tribunal du 9 juin 2021 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 *ratione temporis* du recours en réformation introduit le 25 août 2020 à l'encontre de la décision directoriale du 22 avril 2020, le litismandataire du demandeur s'est, à travers

⁴ Trib. adm., 6 janvier 1999, nos 10357 et 10844 du rôle, Pas. adm. 2020, V° Impôts, n° 1128 et les autres références y citées.

une note datée du 9 juin 2021, censée remplacer les plaidoiries orales conformément à la circulaire du président du tribunal administratif du 22 mai 2020, rapporté à prudence de justice, tout en soulignant que le recours aurait été introduit « *en ordre subsidiaire* », alors que le premier recours déposé au greffe du tribunal administratif le 26 mai 2020, inscrit sous le numéro 44472 du rôle, aurait été introduit « *implicitement* » à l'égard de la décision directoriale du 22 avril 2020. Le délégué du gouvernement s'est, quant à lui, rapporté à prudence de justice en ce qui concerne la recevabilité *ratione temporis* du recours en réformation, étant relevé que le fait de se rapporter à prudence de justice équivalait à une contestation.

En ce qui concerne la recevabilité *ratione temporis* du recours sous analyse, il échet de relever qu'aux termes de l'article 8, paragraphe (3), points 1. et 4. de la loi du 7 novembre 1996, le recours en réformation contre une décision du directeur statuant sur une réclamation du contribuable par rapport à son bulletin d'impôt doit être introduit dans un délai de trois mois, à partir de la notification de ladite décision, sans autre précision quant à la date effective du départ du délai de recours⁵.

Aux termes du paragraphe 258, alinéa (2) AO, « *Die Entscheidungen sind dem Steuerpflichtigen verschlossen zuzustellen. Der Minister der Finanzen kann statt der Zustellung eine einfachere Form der Bekanntgabe zulassen* ».

Conformément au paragraphe 88 AO, « *(1) Für Zustellungen gelten die Vorschriften der Zivilprozessordnung über Zustellungen von Amts wegen.*

(2) Zustellen können auch Beamte der Steuer-, der Polizei- oder der Gemeindeverwaltung.

(3) Die Behörde kann durch eingeschriebenen Brief zustellen. Die Zustellung gilt mit dem dritten Tag nach der Aufgabe zur Post als bewirkt, es sei denn, dass der Zustellungsempfänger nachweist, dass ihm das zuzustellende Schriftstück nicht innerhalb dieser Zeit zugegangen ist. [...] ».

Il a été jugé, par rapport à cet article, que si la « *Zustellung* » doit, au vœu de son alinéa (1), en principe être opérée en conformité avec les dispositions de la « *Zivilprozessordnung* », renvoi qui doit être compris au Luxembourg comme visant le Nouveau Code de procédure civile, il autorise à travers son alinéa (3) toute « *Behörde* » visée par ses dispositions, donc également le directeur en sa qualité de « *Rechtsmittelbehörde* » au sens des paragraphes 228 et suivants AO, à utiliser un mode simplifié de « *Zustellung* » par le biais de la notification par voie de « *eingeschriebener Brief* » dans tous les cas où la « *Zustellung* » est prescrite ; partant notamment pour une décision directoriale sur réclamation laquelle est « *geschlossen zuzustellen* » au prescrit du paragraphe 258, alinéa (2) AO⁶.

En vue de déterminer les formalités obligatoirement attachées à l'envoi d'un « *eingeschriebener Brief* », il convient de constater que la « *Zustellung* » au sens du paragraphe 88 AO s'analyse par essence en une remise actée entourée d'un certain formalisme, lequel est destiné à constituer une preuve de la réception de l'acte à notifier par

⁵ Trib. adm., 27 octobre 2020, n° 44826 du rôle, trib. adm., 17 novembre 2020, n° 43118 du rôle, , trib. adm., 2 décembre 2020, n° 44006 du rôle, disponibles sous www.jurad.etat.lu.

⁶ Trib. adm 21 juin 2004, n° 17075 du rôle, conf. par Cour adm. 13 janvier 2005, n° 18477C du rôle, Pas. adm. 2020, V° Impôts, n° 1025 et les autres références y citées.

son destinataire. L'originalité de l'alinéa (3) du paragraphe 88 AO par rapport à son alinéa (1) réside dans le fait que l'autorité est dispensée de l'obligation de s'aménager une preuve concrète de la prise de connaissance effective de l'acte par son destinataire et que l'autorité est seulement tenue de prouver la date à laquelle l'enveloppe contenant l'acte a été remise à la poste. En outre, la preuve concrète de la réception par le destinataire est remplacée par l'alinéa (3) en cas de notification par « *eingeschriebener Brief* » par une présomption *juris tantum* de réception au troisième jour après la remise à la poste⁷.

Il y a lieu de constater que si en l'espèce, la décision directoriale porte certes la date du 22 avril 2020, il ressort toutefois du « *récépissé de dépôt d'un envoi recommandé* » émis par la poste, tel que figurant au dossier fiscal et il n'est, par ailleurs, pas contesté que le courrier recommandé ayant contenu la décision sur réclamation a été mis à la poste le 21 avril 2020, de sorte que la notification est censée avoir été effective en date du 24 avril 2020, le demandeur n'alléguant, en effet, pas ni *a fortiori* ne rapportant la preuve qu'il n'aurait pas reçu le courrier en question endéans un délai de trois jours à compter de la mise à la poste de celui-ci. En conséquence, le délai de recours de trois mois, tel que fixé par l'article 8, paragraphe (3), point 4. de la loi du 7 novembre 1996, a commencé à courir le 24 avril 2020 pour expirer le 24 juillet 2020, en application des règles de la Convention européenne sur la computation des délais signée à Bâle le 16 mai 1972, approuvée par la loi du 30 mai 1984 prévoyant à son article 3 que « [...] *Les délais exprimés en jours, semaines, mois ou années, courent à partir du dies a quo, minuit, jusqu'au dies ad quem, minuit [...]* » et à son article 4 que « [...] 2. *Lorsqu'un délai est exprimé en mois ou en années, le dies ad quem est le jour du dernier mois ou de la dernière année dont la date correspond à celle du dies a quo ou, faute d'une date correspondante, le dernier jour du dernier mois. [...]* ».

Il s'ensuit que le recours déposé au greffe du tribunal administratif en date du 25 août 2020 a été introduit en dehors du délai légal, de sorte qu'il est irrecevable *ratione temporis*.

Compte tenu de l'issue du litige, la demande en paiement d'une indemnité de procédure de 5.000.- euros formulée par le demandeur sur base de l'article 33 de la loi du 21 juin 1999 est à rejeter.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

joint les affaires inscrites sous les numéros 44472 et 44921 du rôle ;

déclare irrecevable le recours en réformation introduit sous le numéro 44472 et dirigé contre le « *bulletin de l'impôt de l'année 2018* » ;

déclare irrecevable *ratione temporis* le recours en réformation introduit sous le numéro 44472 et dirigé contre la décision directoriale datée du 22 avril 2020 ;

rejette les demandes en allocation d'une indemnité de procédure telles que formulées par les demandeurs ;

condamne les demandeurs aux frais et dépens de l'instance.

⁷ *ibidem*

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 14 juillet 2021 par :

Alexandra Castegnaro, vice-président,
Alexandra Bochet, juge,
Carine Reinesch, juge,

en présence du greffier Luana Poiani.

s. Luana Poiani

s. Alexandra Castegnaro

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 14 juillet 2021
Le greffier du tribunal administratif