

## **COUR ADMINISTRATIVE**

**Numéro du rôle : 45302C**

Inscrit le 1<sup>er</sup> décembre 2020

---

### **Audience publique du 27 avril 2021**

**Appel formé par  
les époux (E) et (L), ...,  
contre un jugement  
du tribunal administratif du 28 octobre 2020 (n° 42602 du rôle)  
en matière d'impôt**

---

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 45302C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 1<sup>er</sup> décembre 2020 par Maître Georges PIERRET, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur (E) et de son épouse, Madame (L), demeurant ensemble à L-..., dirigé contre le jugement du tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg du 28 octobre 2020 (n° 42602 du rôle), par lequel ils ont été déboutés de leur recours tendant à la réformation du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2017, émis le 4 juillet 2018 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 22 décembre 2020 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 7 janvier 2021 par Maître Georges PIERRET au nom des appelants ;

Vu l'accord des mandataires des parties de voir prendre l'affaire en délibéré sur base des mémoires produits en cause et sans autres formalités ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement dont appel ;

Sur le rapport du magistrat rapporteur, l'affaire a été prise en délibéré à l'audience publique du 11 mars 2021.

---

Le 3 avril 2018, Monsieur (E) et son épouse, Madame (L), ci-après « *les époux (E-L)* », soumièrent leur déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2017 à l'administration des Contributions directes.

Le 4 juillet 2018, le bureau d'imposition Capellen, section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le bureau d'imposition* », émit à l'égard des époux (E-L), imposés collectivement, le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2017, en retenant un revenu imposable de ... euros.

Le 16 juillet 2018, les époux (E-L) introduisirent une réclamation contre ce bulletin devant le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le directeur* ».

A défaut de décision du directeur ayant statué sur leur réclamation, les époux (E-L) saisirent le 3 avril 2019 le tribunal administratif d'un recours tendant à la réformation du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2017 du 4 juillet 2018.

Dans son jugement du 28 octobre 2020, le tribunal administratif reçut le recours en réformation en la forme, au fond, le déclara non justifié et en débouta les demandeurs, tout en rejetant leur demande en allocation d'une indemnité de procédure et en les condamnant aux frais de l'instance.

Pour ce faire, le tribunal releva de prime abord que les époux (E-L) sont des contribuables résidents conformément aux termes de l'article 2, paragraphe (1), de la loi modifiée de l'impôt sur le revenu du 4 décembre 1967, ci-après « *LIR* », et, comme tels, soumis à l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus, tant indigènes qu'étrangers, en vertu de l'article 2, paragraphe (2), LIR, de manière à englober *a priori* les revenus versés à Monsieur (E) par l'Organisation du Traité de l'Atlantique Nord, ci-après « *OTAN* », pour avoir fait partie du personnel civil international de l'Agence OTAN de soutien et d'acquisition (NSPA) de 1980 à 2015.

Il constata ensuite que Monsieur (E) avait bénéficié d'une exemption totale d'impôts sur les émoluments perçus pour ses années d'activité auprès de la NSPA en vertu de l'article 19 de la Convention sur le statut de l'Organisation du Traité de l'Atlantique Nord, des représentants nationaux et du personnel international, signée à Ottawa le 20 septembre 1951, approuvée par la loi du 12 mai 1954, ci-après « *la Convention sur le statut de l'OTAN* », et que celui-ci se trouvait à la retraite et touchait une pension d'ancienneté depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2015.

Se référant à l'article 96, paragraphe (1), LIR, le tribunal considéra que la pension d'ancienneté versée à Monsieur (E) par l'OTAN était, en principe, soumise à l'impôt sur le revenu.

Il estima toutefois que les demandeurs, à qui incombait la charge de la preuve d'une exonération de l'impôt sur le revenu en vertu de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, étaient restés en défaut de prouver que la pension d'ancienneté versée à Monsieur (E) était exempte de tout impôt, au-delà d'affirmer que celui-ci continuait à bénéficier des « *appointements et émoluments* » visés par l'article 19 de la Convention sur le statut de l'OTAN, lesquels auraient simplement été ajustés en raison de son statut actuel résultant de son âge, sans établir à suffisance que les dispositions de l'article 19 s'appliquent aux versements relatifs à un des régimes de pensions de l'OTAN.

Le tribunal retint qu'il ne ressortait pas des éléments et pièces lui soumis que la pension d'ancienneté versée à Monsieur (E) était visée par l'article 19 de la Convention sur le statut de

l'OTAN et qu'elle était partant exempte d'impôt. Se référant à une note explicative sur le régime de pensions à cotisations définies (DCPS) de l'OTAN, le tribunal conclut que le terme « *émoluments* » de l'article 19 en question n'englobe pas les pensions touchées par les anciens fonctionnaires de l'OTAN. De même, en se basant sur l'article 42 du règlement de pensions prévoyant que le « *bénéficiaire d'une pension servie en vertu du présent règlement a droit à l'ajustement qui sera fixé pour l'État membre de l'Organisation dans lequel la pension et l'ajustement y afférent sont soumis aux impôts sur les revenus conformément aux dispositions des législations fiscales en vigueur dans cet Etat* », le tribunal conclut que la pension d'ancienneté de Monsieur (E) est soumise à l'impôt sur le revenu conformément aux dispositions des législations fiscales en vigueur dans l'Etat membre concerné.

Par requête d'appel déposée au greffe de la Cour administrative le 1<sup>er</sup> décembre 2020, les époux (E-L) ont régulièrement entrepris ce jugement.

A l'appui de leur appel, ils renvoient, en ce qui concerne les faits et rétroactes, au jugement dont appel. Ils exposent en substance que Monsieur (E) aurait fait partie du personnel civil international de la NSPA de 1980 à 2015 et aurait touché à ce titre des appointements et émoluments lesquels, en vertu de l'article 19 de la Convention sur le statut de l'OTAN, auraient été exemptés d'impôt. Depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2015, Monsieur (E) toucherait une pension d'ancienneté de la part des centres de paiement situés au siège de l'OTAN à Bruxelles, sans qu'une prestation de la part d'une caisse nationale de pension ne lui soit versée. Ils estiment ainsi que c'est à tort que la pension d'ancienneté versée à Monsieur (E) ne serait pas exonérée d'impôt.

En droit, ils reprochent aux premiers juges de s'être fondés sur l'article 96, paragraphe (1), LIR pour conclure à l'assujettissement des pensions touchées par Monsieur (E) à l'impôt sur le revenu, alors que cette disposition aurait trait aux pensions payées en vertu d'activités salariales du secteur général au Luxembourg et que les revenus qu'il aurait touchés comme fonctionnaire en activité de la NSPA auraient été soumis à un régime d'imposition particulier et autonome. Ils en déduisent que la pension devrait être traitée fiscalement de la même manière que les traitements et être exemptée de l'imposition nationale. Ils soutiennent que le fait pour les autorités luxembourgeoises de s'approprier le régime de pension international pour le soumettre à une imposition nationale reviendrait non seulement à une double imposition, mais encore à un enrichissement indu, puisque tous les Etats membres de l'OTAN contribueraient au fonds qui servirait au paiement des retraités. Or, ce faisant, le Luxembourg s'octroierait une partie de ce que, par exemple, l'Italie a payé pour les retraités de l'OTAN.

Les appelants soutiennent ensuite que ce serait à tort que les premiers juges ont écarté l'application de l'article 99 de la Constitution qui prévoit qu'aucun impôt au profit de l'Etat ne peut être établi que par une loi, alors qu'aucune loi nationale ne prévoirait expressément la soumission d'une pension payée par l'OTAN à l'impôt sur le revenu luxembourgeois. Ils ajoutent que la circulaire du directeur, sur laquelle la partie étatique se serait basée en première instance, ne pourrait pas suppléer à l'absence de texte légal.

En ordre subsidiaire, les appelants soutiennent que Monsieur (E) continuerait à toucher des appointements et émoluments, lesquels auraient été exemptés d'impôt pendant ses années d'activité, comme titulaire d'une pension d'ancienneté depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2015. Son employeur lui verserait toujours sa rémunération mensuelle, dénommée désormais « *retirement pension* » au lieu de « *salary* », conformément aux statuts de l'OTAN. Ils font valoir, en s'appuyant sur

la doctrine et la jurisprudence, que ce changement de dénomination n'aurait aucune incidence sur la qualification et la nature de la rémunération qui resterait la même, en soulignant que la pension de retraite serait considérée en général comme ayant la même nature juridique que le traitement dont elle constituerait un prolongement après la cessation du service. Il s'agirait en principe d'un salaire différé. Ils en déduisent que le fait que le fonctionnaire de l'OTAN soit en activité ou à la retraite ne changerait rien à son statut.

Ils s'appuient encore sur un jugement du tribunal administratif du 18 février 2014 (n° 34056 du rôle), rendu à propos d'émoluments versés par l'Organisation des Nations Unies et ayant retenu qu'il y avait lieu d'entendre par ce terme d'émoluments « *toute source pécuniaire* » émanant de cette organisation, pour en conclure que cette solution devrait être transposée en l'espèce pour pallier au manquement de l'article 22 du Règlement du personnel civil de l'OTAN pour ne pas avoir visé expressément les pensions de retraite comme faisant partie du terme « *émoluments* ». Partant, ce terme inclurait les droits de pension qui seraient le prolongement des rémunérations d'un fonctionnaire actif.

En troisième lieu, les appelants précisent qu'il est constant que Monsieur (E) ne bénéficierait pas du régime à cotisations définies (DCPS), mais du régime de pensions coordonné de l'OTAN. Il serait également constant que « *le bénéficiaire d'une pension servie en vertu du présent règlement [Règlement du personnel civil de l'OTAN] a droit à l'ajustement qui sera fixé pour l'État membre de l'Organisation dans lequel la pension et l'ajustement y afférent sont soumis aux impôts sur les revenus conformément aux dispositions des législations fiscales en vigueur dans cet État* ». Or, malgré cette possibilité d'ajustement prévue expressément par l'OTAN, les appelants considèrent que cela ne permettrait pas à l'administration fiscale de soumettre les pensions d'agents de l'OTAN à l'impôt sur le revenu. Ils soulignent que pendant ses années d'activité, Monsieur (E) aurait cotisé en versant un pourcentage de son salaire à un fonds géré par l'OTAN et qu'il toucherait actuellement une pension de ce même fonds. Rien n'aurait donc changé depuis son départ à la retraite. Le fait de soumettre sa pension à un système différent de celui de son salaire constituerait une iniquité fiscale.

En conclusion, les appelants donnent à considérer que dans la mesure où aucune loi luxembourgeoise ne réglerait la question et compte tenu du régime spécifique d'exonération fiscale qui caractériserait les salaires et rémunérations des agents de l'OTAN, il ne saurait être question de soumettre leurs droits de pension au même régime que celui des salariés nationaux.

Le délégué du gouvernement conclut en substance à la confirmation du jugement entrepris.

Il est constant que les époux (E-L) sont des contribuables résidents conformément aux termes de l'article 2, paragraphe (1), LIR suivant lequel : « *Les personnes physiques sont considérées comme contribuables résidents si elles ont leur domicile fiscal ou leur séjour habituel au Grand-Duché. (...)* » et, comme tels, imposables sur l'ensemble de leurs revenus, indigènes et étrangers, en vertu de l'article 2, paragraphe (2), LIR, et partant également sur les pensions de retraite, lesquelles, conformément à l'article 96, paragraphe (1), LIR, concourent à la formation du revenu global servant de base à l'impôt sur le revenu.

Il est également constant, pour ressortir d'une attestation de la Division des ressources humaines de la NSPA du 2 mars 2015, que Monsieur (E) a bénéficié d'une exonération totale d'impôt sur les émoluments qui lui ont été versés pendant ses années d'activité auprès de la

NSPA, conformément à l'article 19 de la Convention sur le statut de l'OTAN aux termes duquel : « *Les fonctionnaires de l'Organisation visés à l'article 17 seront exemptés d'impôts sur les appointements et émoluments qui leur seront payés par l'Organisation en leur qualité de fonctionnaires de celle-ci (...)* ».

Le litige se résume ainsi à la question de savoir si la pension d'ancienneté que Monsieur (E) perçoit de l'OTAN depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2015, en sa qualité d'ancien fonctionnaire de la NSPA, est exempte de tout impôt.

Dans ce contexte, c'est à bon escient que les premiers juges ont rejeté l'affirmation des époux (E-L), fondée sur l'article 99 de la Constitution, suivant laquelle aucun texte légal national prévoirait la soumission d'une pension payée par l'OTAN à l'impôt sur le revenu luxembourgeois, dans la mesure où c'est précisément l'article 96, paragraphe (1), LIR, lu en combinaison avec l'article 2 LIR, précité, qui prévoit, en principe, l'assujettissement de Monsieur (E) à l'impôt luxembourgeois sur l'ensemble de ses revenus, notamment sur les pensions, sans qu'il ne soit fait de distinction quant à l'origine des revenus ou pensions, sous réserve de l'application de conventions internationales.

Les appelants soutiennent que la pension d'ancienneté versée à Monsieur (E) par l'OTAN constituerait un salaire différé et serait à qualifier d'« *appointements et émoluments* », tels que visés par l'article 19 de la Convention sur le statut de l'OTAN, de sorte à être exemptés de l'impôt sur le revenu résultant de pensions ou de rentes prévu à l'article 96, paragraphe (1), LIR.

L'article 22.1 du Règlement du personnel civil de l'OTAN dispose que : « *Les émoluments versés aux agents comprennent :*

- (a) le salaire de base ;*
- (b) les indemnités ».*

Au vu de cette définition donnée par le règlement lui-même qui ne vise point les pensions, le terme d'émoluments ne saurait être interprété comme comprenant également les pensions. En effet, aucun élément du dossier ne permet de se départir du sens ordinaire à attribuer à ces termes d'appointements et émoluments qui doivent être compris comme des sommes versées à des agents actifs pour prix d'une activité exercée en contrepartie. Il s'ensuit que les termes d'appointements et émoluments ne sauraient comprendre les pensions de retraite versées aux anciens fonctionnaires de la NSPA et que ceux-ci ne sauraient dès lors bénéficier de l'exonération fiscale définie à l'article 19 de la Convention sur le statut de l'OTAN, laquelle n'est applicable qu'aux membres de son personnel en activité et non aux retraités.

Cette analyse est encore confortée par le fait que l'article 22 de la Convention sur le statut de l'OTAN dispose que le privilège fiscal spécifié à l'article 19 est accordé aux fonctionnaires et experts dans l'intérêt de l'Organisation et non à leur avantage personnel. Ce privilège n'a ainsi pas de raison d'être pour des personnels qui ne sont plus en activité. S'agissant d'un privilège fiscal, il ne saurait d'ailleurs être interprété de manière extensive.

Il ressort encore des éléments du dossier que l'OTAN connaît deux régimes de pensions différents en fonction de la date de recrutement de l'agent, selon que celle-ci se situe avant ou après le 1<sup>er</sup> juillet 2005. Il n'est ainsi pas contesté que Monsieur (E), qui est entré en fonction à la NSPA avant le 1<sup>er</sup> juillet 2005, a droit à une pension d'ancienneté au titre du régime de

pensions des organisations coordonnées, et non pas au titre du régime de pensions à cotisations définies de l'OTAN (DCPS), applicable aux agents employés après le 1<sup>er</sup> juillet 2005.

L'article 42 du Règlement du régime de pensions coordonné, applicable à Monsieur (E) et intitulé « *Pensions assujetties à la législation fiscale nationale* », dispose que : « *Le bénéficiaire d'une pension servie en vertu du présent règlement a droit à l'ajustement qui sera fixé pour l'État membre de l'Organisation dans lequel la pension et l'ajustement y afférent sont soumis aux impôts sur les revenus conformément aux dispositions des législations fiscales en vigueur dans cet État* ».

Il convient partant d'en déduire que les pensions versées par l'OTAN en vertu de ce régime ne sont pas exemptes des impôts sur les revenus nationaux, sans préjudice pour l'ancien fonctionnaire d'obtenir, le cas échéant, un ajustement de sa pension de la part de l'OTAN.

L'argument des appelants que la pension de retraite ne constituerait qu'un salaire différé et devrait ainsi être traitée de la même manière que le salaire d'un agent en activité lequel est exempté d'impôt ne saurait ainsi valoir en l'absence de disposition expresse prévoyant l'exemption des pensions versées par l'OTAN.

Cette conclusion n'est pas non plus invalidée par la référence des appelants à un jugement du tribunal administratif du 15 décembre 2014 ayant eu trait à l'imposition d'une pension de retraite payée à un ancien fonctionnaire de l'Organisation Internationale du Travail par la Caisse commune du personnel des Nations Unies, dès lors que le statut fiscal des fonctionnaires internationaux peut varier d'une organisation à l'autre et qu'il convient de se rapporter notamment au statut de l'organisation concernée et au règlement de son personnel, les règles valant pour une organisation ne valant pas nécessairement pour une autre. Ainsi, le système onusien ne saurait être transposé tel quel à celui des Organisations dites coordonnées, dont fait partie l'OTAN, lesquelles appliquent un système concerté de rémunérations et de règles statutaires.

Il s'ensuit que la disposition de l'article 19 ne saurait être interprétée comme tendant à exempter de l'impôt sur le revenu, dans un Etat membre de l'OTAN, les pensions de retraite servies aux anciens fonctionnaires de cette organisation.

C'est partant à bon droit que les premiers juges ont jugé que les pensions d'ancienneté versée par la NSPA à Monsieur (E) ne sont pas comprises parmi les appointements et émoluments exemptés d'impôt direct au sens des dispositions de l'article 19 de la Convention sur le statut de l'OTAN.

Il s'ensuit que c'est à juste titre que le bureau d'imposition a soumis, pour l'année fiscale 2017, les revenus touchés par Monsieur (E) au titre de sa pension d'ancienneté à l'impôt sur le revenu.

L'appel n'étant dès lors pas fondé, il y a lieu d'en débouter les appelants et de confirmer le jugement entrepris, y compris en ce qui concerne le rejet de la demande en allocation d'une indemnité de procédure de 5.000 euros, telle que formulée par les appelants en première instance.

## PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause ;  
reçoit l'appel en la forme ;  
au fond, le déclare non justifié et en déboute ;  
partant, confirme le jugement entrepris du 28 octobre 2020 ;  
condamne les appelants aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par :

Serge SCHROEDER, premier conseiller,  
Lynn SPIELMANN, conseiller,  
Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu par le premier conseiller en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête, en présence du greffier de la Cour ....

s. ...

s. SCHROEDER

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 27 avril 2021  
Le greffier de la Cour administrative