

GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG
COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 38296C
Inscrit le 4 août 2016

Audience publique du 28 mars 2017

**Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre
un jugement du tribunal administratif du 27 juin 2016 (n° 35672 du rôle)
dans un litige l'opposant à
la société anonyme ...S.A., Luxembourg,
en matière d'impôt foncier**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 38296C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 4 août 2016 par Monsieur le délégué du gouvernement Eric PRALONG pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, sur base d'un mandat afférent lui conféré par le ministre des Finances le 13 juillet 2016, dirigé contre un jugement du tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg du 27 juin 2016 (n° 35672 du rôle), ayant statué sur le recours en réformation, sinon en annulation introduit par la société anonyme ... S.A., ayant été établie et eu son siège social à L-..., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., représentée par son conseil d'administration en fonctions, dirigé contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 7 octobre 2014 (n° C 19905 du rôle) et, « *pour autant que de besoin* », le bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier par le service des évaluations immobilières de l'administration des Contributions directes émis le ... et portant le numéro de dossier ..., le tribunal ayant déclaré irrecevable le recours dans la mesure où il était dirigé contre le bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier établi par le service des évaluations immobilières de l'administration des Contributions directes en date du 20 mars 2014, reçu en la forme le recours en réformation pour autant que dirigé contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 7 octobre 2014, au fond, déclaré ce volet du recours justifié, partant, dans le cadre du recours en réformation, annulé la décision déferée du directeur de l'administration des Contributions directes du 7 octobre 2014, renvoyé le dossier audit directeur en prosécution de cause et dit qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours en annulation introduit à titre subsidiaire, tout en condamnant l'Etat à une indemnité de procédure de ... euros à payer à la société anonyme ... S.A. et aux frais ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 14 octobre 2016 par Maître Serge MARX, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à L-...,

inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 14 novembre 2016 par Monsieur le délégué du gouvernement Eric PRALONG pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ;

Vu le mémoire en duplique déposé au greffe de la Cour administrative le 12 décembre 2016 par Maître Serge MARX pour compte de la société anonyme ... S.A. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Eric PRALONG et Maître Serge MARX en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 20 décembre 2016.

La société anonyme ... S.A., ci-après désignée par la « *société ...* », acquit par acte notarié du 29 décembre 2009 un terrain sis à Luxembourg, ancienne commune de ..., section ..., n° cadastral ..., au lieu-dit « ... », d'une contenance de 13 ares 38 centiares.

L'administration communale de la Ville de Luxembourg, ci-après désignée par « *l'administration communale* », procéda à l'inscription de ce terrain sur un relevé dit des « *terrains à bâtir à des fins d'habitation* » qu'elle transmit à l'administration des Contributions directes, service des évaluations immobilières, en date du 21 janvier 2010.

Le 20 mars 2014, l'administration des Contributions directes, service des évaluations immobilières, émit à l'adresse de la société ... un bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier, ci-après désigné par le « *bulletin VU et BA* » portant fixation nouvelle de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2010 pour changement de valeur et de genre d'« *immeuble non bâti* » en « *terrain à bâtir [à des fins d'habitation]* ».

Le 23 avril 2014, le service des impositions communales de la Ville de Luxembourg émit à l'égard de la société ... un bulletin de l'impôt foncier.

La société ... introduisit le 20 juin 2014 à l'encontre du bulletin de l'impôt foncier et, pour « *autant que de besoin* », du bulletin VU et BA une réclamation auprès, d'une part, du collège des bourgmestre et échevins de la Ville de Luxembourg et, d'autre part, de l'administration des Contributions directes.

Le collège des bourgmestre et échevins de la Ville de Luxembourg décida le 11 septembre 2014 de ne pas donner suite à la réclamation de la société ... pour les motifs suivants :

« *D'accord pour ne pas donner suite à la réclamation et pour faire suivre au service des évaluations immobilières qui est seul compétent quant à une éventuelle reconsidération de la valeur de l'assiette d'imposition* ».

Par courrier du 20 octobre 2014, le bourgmestre de la Ville de Luxembourg répondit à la société ... dans les termes suivants : « *[...] Faisant suite à votre lettre du 20 juin 2014 par laquelle vous avez sollicité l'annulation du bulletin de l'impôt foncier relatif à un terrain sis rue de .../rue du ..., j'ai le regret de vous informer que le collège échevinal n'est pas en mesure de réserver une suite favorable à votre demande.*

Le terrain a été classé en terrain à bâtir à des fins d'habitation sur base de la loi dite Pacte Logement du 22 octobre 2008. Le bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette émis par l'administration des contributions en date du 20 mars 2014 indique la fixation nouvelle pour changement de valeur et de genre, la date de classement étant le 1^{er} janvier 2010.

La Ville, en exécution du bulletin émis par l'administration des contributions, a adapté ses fichiers et vous a envoyé un bulletin de l'impôt foncier rectificatif avec effet à partir de l'année de classement, soit 2010.

Sauf cas particuliers, un terrain à bâtir à des fins d'habitation figurant sur le relevé annuel tel que prévu par l'article 32 de la loi dite Pacte Logement du 22 octobre 2008 reste inscrit sur ce relevé jusqu'au reclassement en immeuble bâti par l'administration des contributions. Or, au 1^{er} janvier 2014, ceci n'a pas été le cas pour votre terrain.

Cette méthode permet de s'assurer que l'habitation en question existe réellement. Considérer la simple existence d'une autorisation de bâtir ou d'un début de chantier comme critère permettrait aux propriétaires de contourner la loi dite Pacte Logement sans pour autant avoir procédé à la construction de nouveaux logements, ce qui est pourtant l'objectif de la loi.

La fixation de la base de l'assiette étant exclusivement de la compétence du service des évaluations immobilières de l'administration des contributions directes, je me suis permise de transmettre votre réclamation audit service. [...] ».

Le recours contentieux dirigé par la société ... à l'encontre de la décision ainsi qualifiée du bourgmestre du 20 octobre 2014 et, « pour autant que de besoin », du bulletin de l'impôt foncier précité du 23 avril 2014 fut en substance rejeté comme non fondé par un jugement du tribunal administratif du 14 juillet 2016 (n° 35673 du rôle). L'appel formé par l'Etat à l'encontre de ce jugement du 14 juillet 2016 et inscrit sous le n° 38381C du rôle fait l'objet d'un arrêt parallèle de la Cour de ce jour.

Par décision du 7 octobre 2014 (n° C19905 du rôle), le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur », rejeta la prédite réclamation comme non fondée sur base des motifs suivants :

« Vu la requête introduite le 25 juin 2014 par les sieurs Serge Marx et Victor Elvinger, au nom de la société anonyme ... IMMO, avec siège social à L-..., pour réclamer contre « le bulletin de l'impôt foncier émis par la Ville de Luxembourg le 23 avril 2014 » et contre le bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier au 1^{er} janvier 2010, émis le 20 mars 2014 ;

Vu le dossier fiscal ;

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

Considérant que si l'introduction de plusieurs instances par une seule et même requête n'est incompatible, en l'espèce, ni avec le secret fiscal, ni avec les règles de compétence et de procédure, elle ne dispense pas d'examiner chaque acte attaqué en lui-même et selon ses propres mérites et ne saurait imposer une jonction qu'il est loisible au directeur des contributions de prononcer lorsque les instances lui paraissent suffisamment connexes ; qu'il n'y a pas lieu de la refuser en la forme ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elles sont partant recevables ;

En ce qui concerne la réclamation contre « le bulletin de l'impôt foncier émis par la Ville de Luxembourg le 23 avril 2014 »

Considérant que la base d'assiette de l'impôt foncier est établie séparément en vertu du § 214, n° 1 AO ; qu'une imposition qui est assise en tout ou en partie sur des bases fixées par établissement séparé ne peut être attaquée pour le motif que ces bases d'imposition seraient inexactes ; qu'une telle réclamation ne peut être formée que contre les bulletins portant établissement séparé, en l'espèce notamment le bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier au 1^{er} janvier 2010 (§ 232, alinéa 2 AO), émis de la part du

Service des évaluations immobilières de l'Administration des contributions directes en date du 20 mars 2014 (et non pas émis de la part de la commune de Luxembourg) ;

Considérant d'ailleurs que si le bulletin de l'établissement séparé a fait l'objet d'une réclamation, sa réformation entraînera d'office un redressement du bulletin d'impôt établi sur base dudit bulletin d'établissement (§ 218, alinéa 4 AO) ; qu'il résulte des développements qui précèdent que la réclamation dirigée contre « le bulletin de l'impôt foncier émis par la Ville de Luxembourg le 23 avril 2014 » est, de ce point de vue, à rejeter comme non fondée ;

En ce qui concerne la réclamation contre le bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier au 1^{er} janvier 2010, émis le 20 mars 2014 par le Service des évaluations immobilières de l'Administration des contributions directes

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir procédé au reclassement de son terrain sis à Luxembourg-... en « terrain à bâtir à des fins d'habitation », alors que celui-ci aurait, entre autres, « fait l'objet des travaux de terrassement en 2011 », de sorte qu'il ne saurait « plus être considéré comme terrain à bâtir depuis lors » ;

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 de la réclamante, 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, à titre d'illustration, que la réclamante invoque avant tout deux arguments différents afin de contester la requalification de son terrain en « terrain à bâtir à des fins d'habitation », au sens du § 53bis, alinéa 1^{er}, n° 2 de la loi concernant l'évaluation des biens et valeurs (BewG), requalification entreprise par la Ville de Luxembourg et exécutée par la suite par le Service des évaluations immobilières de l'Administration des contributions directes ;

que le premier des deux arguments se lit comme suit :

« Le bulletin de l'administration des contributions directes, notifiant le changement de immeuble non bâti » en « terrain à bâtir » ne date que du 20 mars 2014 de sorte que la Ville de Luxembourg ne saura appliquer cette nouvelle classification rétroactivement à partir de 2010, mais au plus tôt à partir de 2015, sinon 2014. Il y a lieu d'annuler purement et simplement le bulletin de la Ville de Luxembourg du 23 avril 2014 et ordonner le remboursement de la taxe perçue » ;

que le second argument fait état de ce qui suit :

« Le terrain en question a fait l'objet des travaux de terrassement en 2011 (voir facture Entrapaulus du 27 juillet 2011 en annexe) et ne saura plus être considéré comme terrain à bâtir depuis lors. Entretemps une résidence est en construction et l'achèvement est imminent. Il y a donc lieu en ordre subsidiaire d'annuler le bulletin de la Ville de Luxembourg du 23 avril 2014 pour les années 2011, 2012 et 2013 où la construction était en cours et qu'il ne s'agissait donc plus de terrain à bâtir. Il faudrait d'ailleurs se poser la question si la date de l'autorisation de construire n'est pas à prendre en compte à cet effet » ;

Considérant que la requérante en tire à titre de conclusion, en ce qui concerne le dit bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier au 1^{er} janvier 2010, que « pour autant ... S.A. réclame contre le bulletin de l'Administration des contributions directes du 20 mars 2014 en ce qu'il qualifie le terrain « à bâtir » alors que depuis 2011 une construction d'une résidence s'y érige et qui sera achevée en été 2014. Ce bulletin est à annuler

pour les années 2011, 2012 et 2013 de sorte que le bulletin de la Ville de Luxembourg doit suivre le même sort » ;

Considérant, tout d'abord et d'un point de vue général, qu'il s'agit, dans le cadre de la loi du 22 octobre 2008 concernant le pacte logement, des différentes communes du pays qui sont contraintes à dresser, chacune pour soi, des relevés détaillés regroupant l'ensemble des terrains susceptibles de servir, le cas échéant, de terrains à bâtir, le Service des évaluations immobilières, à son tour, ne jouant dans tout ce mécanisme que le rôle de l'organe de contrôle en ce qui concerne les relevés lui adressés de la part de toutes les communes, et celui de l'éditeur des actes administratifs portant exécution des requalifications envisagées ;

Considérant qu'il ne s'agit donc nullement du Service des évaluations immobilières de l'Administration des contributions directes mais de l'administration communale respective qui se prévaut de l'alinéa 4 de l'article 32 de la loi du 22 octobre 2008 concernant le pacte logement afin de procéder à l'établissement d'un relevé regroupant les différents terrains susceptibles d'être requalifiés en « terrains à bâtir à des fins d'habitation », le dit alinéa 4 n'étant même pas transposé directement en droit fiscal, ni à l'endroit de la loi concernant l'évaluation des biens (BewG), ni à l'endroit d'une des autres lois fiscales ; que les différentes administrations communales disposent d'un pouvoir instigateur et sont chargées de veiller à l'exécution de la mesure légale concernée sans faille et dans le droit fil des réflexions et considérations de ses auteurs ;

Considérant qu'il en découle que l'application même de l'alinéa 4 de l'article 32 de la loi concernant le pacte logement, application originaire non pas du Service des évaluations immobilières de l'Administration des contributions directes mais des différentes administrations communales, ne saurait être remise en cause par la partie requérante à travers l'instance contentieuse, le rôle de cette instance tout comme celui du Service des évaluations immobilières se bornant à en surveiller la juste interprétation et de procéder, le cas échéant, à la signalisation d'erreurs commises dans ce cadre par l'administration communale respective ;

Considérant encore qu'en ce qui concerne en général la définition d'un terrain à bâtir à des fins d'habitation, que sont considérés comme tels, conformément à l'alinéa 2 du paragraphe 53bis BewG, les immeubles non bâtis susceptibles de faire l'objet d'une autorisation de construire au sens de l'article 37, alinéa 3, de la loi modifiée du 19 juillet 2004 concernant l'aménagement communal et le développement urbain, de même que les terrains visés par l'article 103 de la prédite loi modifiée du 19 juillet 2004 pour lesquels une affectation à la construction a été ordonnée par le conseil communal selon la procédure prévue par ce même article 103 et si dans les trois ans l'ordre définitif du conseil communal n'a pas été suivi d'effet, le début des travaux faisant foi ;

Considérant, en d'autres termes, qu'un terrain à bâtir est désormais soit un terrain sur lequel peuvent être autorisées des constructions, en vertu d'un plan local d'urbanisme ou de tout autre document en tenant lieu, soit un terrain pour lequel une autorisation de bâtir, sous quelque forme que ce soit, a déjà été accordée mais où l'ouverture de chantier n'a pas encore été entamée après une période de 3 ans à partir de la remise de la dite autorisation ; qu'il y a dès lors lieu d'analyser deux points essentiels, le premier étant de savoir si le terrain litigieux saurait, en principe, être valablement qualifié de terrain à bâtir à des fins d'habitation d'un point de vue géographique et infrastructurel, le deuxième portant sur la question si l'ensemble des conditions légales, notamment celles ancrées dans la loi concernant l'évaluation des biens et valeurs, s'avèrent remplies à leur tour, celles-ci devant par ailleurs être analysées d'année en année (cf. § 53bis BewG) ;

Considérant, en ce qui concerne la question à propos des conditions géographiques et infrastructurelles, qu'il y a clairement lieu d'admettre que celles-ci s'avèrent parfaitement et

inhéremment remplies en l'espèce, l'ouverture de chantier et notamment les travaux de gros œuvre ayant bel et bien pu être entamés au cours de l'année 2011, le tout en bonne et due forme et en tenant entièrement compte des conditions formelles à remplir préalablement au commencement des travaux (p. ex. existence d'une autorisation de bâtir valide, etc.), de sorte que la résidence (ou plutôt le bâtiment collectif verticalement loti, pour reprendre le terme technique) y érigée est presque achevée à l'heure actuelle ; qu'il reste dès lors à vérifier, le terrain en cause ayant une fois pour toutes été qualifié de susceptible en principe de servir de terrain à bâtir à des fins d'habitation, si les conditions matérielles et/ou légales à une telle qualification s'avèrent remplies à leur tour ;

Considérant dès lors et en ce qui concerne plus particulièrement le premier argument invoqué par la requérante, tendant à faire croire qu'une nouvelle fixation ne serait pas possible rétroactivement, qu'il importe de se référer aux §§ 22 (fixation nouvelle) et 23 (fixation spéciale) BewG ; que l'alinéa 2 du § 22 BewG retient que « Eine Fortschreibung (fixation nouvelle) ist vorzunehmen, wenn dem Finanzamt bekannt wird, dass die Voraussetzungen für sie vorliegen. In den Fällen des Absatzes 1 und in den anderen Fällen der Fortschreibung (§ 225a Absatz 1 Ziffer 2 der Abgabenordnung) werden die Verhältnisse bei Beginn des Kalenderjahrs zugrunde gelegt, das auf die Änderung folgt (Fortschreibungszeitpunkt). Die Vorschriften im § 32 Absatz 2 und § 63 (BewG) über die Zugrundelegung eines anderen Zeitpunkts bleiben unberührt. », tandis que son alinéa 3 dispose que « dans les cas visés à l'alinéa 2, une fixation nouvelle est également établie en vue de redresser une fixation antérieure erronée. Par dérogation à l'alinéa 2, la date clé de fixation d'un redressement pour fixation antérieure erronée est le début de l'année civile au cours de laquelle le nouveau bulletin de fixation de la valeur unitaire est émis » ; qu'ainsi, l'application combinée des alinéas 2 et 3 du paragraphe 22 BewG permet d'une façon générale de procéder à une fixation nouvelle, même rétroactivement, en vue de redresser une fixation antérieure erronée ;

Considérant encore que s'y accrochent les dispositions du 2^e alinéa du § 23 BewG, précisant notamment que « Der Nachfeststellung (fixation spéciale) werden die Verhältnisse zugrunde gelegt, die auf den Beginn des Kalenderjahrs ermittelt worden sind, das dem maßgebenden Ereignis folgt (Nachfeststellungszeitpunkt). Endet in den Fällen des Absatzes 1 Ziffer 2 die Steuerbefreiung aus dem Grund, weil die Befreiung für eine bestimmte Frist galt und diese Frist abgelaufen ist, so ist abweichend von Satz 1 Nachfeststellungszeitpunkt der Beginn des Kalenderjahrs, in dem die Steuerpflicht eintritt. Die Vorschriften im § 32 Absatz 2 und § 63 über die Zugrundelegung eines anderen Zeitpunkts bleiben unberührt. Les dispositions du paragraphe 22, alinéa 2 première phrase, et alinéa 3 sont applicables par analogie. » ; qu'il s'ensuit, de ce chef, que les redressements rétroactifs pour changement de la nature d'un certain terrain sont parfaitement possibles, ceci aussi bien dans le cadre d'une fixation nouvelle suivant § 22 BewG que dans le cadre d'une fixation spéciale suivant § 23 BewG ; que le premier argument invoqué de la part de la réclamante est dès lors à rejeter ;

Considérant, en ce qui concerne par ailleurs le deuxième argument soulevé de la part de la requérante, faisant valoir que le terrain litigieux serait à requalifier pour la période des travaux en cours en «immeuble non bâti» tout à fait ordinaire, accusant une base d'assiette considérablement moins élevée que celle relative à un «terrain à bâtir à des fins d'habitation» et non soumis, simultanément, à un taux communal largement plus conséquent que celui à mettre en compte dans le cas d'un « terrain à bâtir à des fins d'habitation » (taux communal applicable pour les immeubles non bâtis : B5 et pour les terrains à bâtir à des fins d'habitation : B6), que cet argument est à rejeter à son tour, eu égard plus particulièrement à l'alinéa 4 du § 53bis BewG, retenant entre autres que les prescriptions contenues au paragraphe 33a de l'ordonnance d'exécution (BewDV) du 2 février 1935 relative à la loi concernant l'évaluation des biens et valeurs ne se trouvent pas affectées par les dispositions des alinéas 2 et 3 du § 53bis BewG ; qu'il importe dès lors de consulter le § 33a de la dite ordonnance d'exécution ;

Considérant que l'alinéa 1 du § 33a de cette ordonnance d'exécution dispose que « bei Grundstücken, die sich im Feststellungszeitpunkt (Absätze 2 der §§ 21 bis 23 des Gesetzes) im Zustand der Bebauung befinden, ist nur der Grund und Boden zu bewerten. Die Kosten, die für die Baulichkeiten bis zum Feststellungszeitpunkt entstanden sind, bleiben außer Betracht. » ; qu'en d'autres termes, le § 33a, alinéa 1^{er} de l'ordonnance d'exécution du 2 février 1935 ne fait en principe autre chose que de rappeler que les immeubles en voie de construction continuent à être évalués comme terrains à bâtir jusqu'à la date-clé de fixation qui suit l'achèvement de la construction ; que dès achèvement de la construction, il y a lieu d'appliquer le § 22, alinéa 2 BewG, ayant justement traité à la fixation nouvelle et retenant notamment, comme cité en rubrique, que « Eine Fortschreibung ist vorzunehmen, wenn dem Finanzamt bekannt wird, dass die Voraussetzungen für sie vorliegen », afin de procéder à la requalification du terrain ensemble la construction y érigée ;

Considérant qu'en l'espèce, vu qu'il s'avère sans le moindre doute que les faits justifiant un changement de la valeur et du genre du terrain litigieux ne se sont tout simplement pas encore produits au cours d'une des années litigieuses, force est dès lors de continuer à considérer le terrain en cause comme « terrain à bâtir à des fins d'habitation », avec toutes les conséquences fiscales y relatives ; que pour le surplus, les fixations retenues à travers le bulletin litigieux sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas autrement contestées ;

PAR CES MOTIFS

*reçoit les réclamations en la forme,
les rejette comme non fondées ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 6 janvier 2015 et inscrite sous le numéro 35672 du rôle, la société ... fit introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision précitée du directeur du 7 octobre 2014 et « pour autant que de besoin » du bulletin VU et BA précité du 20 mars 2014.

Dans son jugement du 27 juin 2016, le tribunal déclara irrecevable le recours dans la mesure où il était dirigé contre le bulletin VU et BA et reçut en la forme le recours en réformation pour autant que dirigé contre la décision du directeur du 7 octobre 2014. Au fond, le tribunal déclara ce volet du recours justifié, partant, dans le cadre du recours en réformation, annula la décision déférée du directeur, renvoya le dossier audit directeur en prosécution de cause et dit qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours en annulation introduit à titre subsidiaire, tout en condamnant l'Etat à une indemnité de procédure de ... euros à payer à la société ... et aux frais.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 4 août 2016, l'Etat a régulièrement relevé appel de ce jugement du 27 juin 2016.

L'Etat reproche au tribunal d'avoir considéré que l'acte posé par l'administration communale d'inclure un terrain déterminé sur le relevé et de lui attribuer une classification déterminée ne produirait pas par lui-même des effets juridiques affectant la situation personnelle ou patrimoniale du contribuable, mais que les effets juridiques se produiraient seulement à travers la fixation ultérieure par l'administration des Contributions directes de la valeur unitaire par l'émission d'un bulletin VU et BA, lequel constituerait la seule décision à cet égard susceptible de faire grief dans le chef du contribuable et de faire l'objet d'une réclamation devant le directeur.

L'Etat soutient que la qualification d'un terrain comme terrain à bâtir à des fins d'habitation ferait l'objet d'un processus décisionnel commençant par l'établissement par une administration communale du relevé des propriétés tombant sous cette qualification, lequel

serait ainsi constitutif d'un acte faisant grief qui modifie l'ordonnancement juridique et doit partant faire l'objet d'un recours spécifique, distinct de celui pouvant être introduit contre le bulletin VU et BA. Il se réfère au libellé du § 53bis de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'évaluation des biens et valeurs, dite « *Bewertungsgesetz* », ci-après désignée par « *BewG* », ainsi qu'aux travaux parlementaires y relatifs pour en déduire que les communes, qui disposeraient seules des renseignements nécessaires à la classification de certaines surfaces en terrains à bâtir à des fins d'habitation, devraient informer annuellement la section des évaluations immobilières de l'administration des Contributions directes, par voie d'un relevé, des terrains à bâtir à des fins d'habitation situés sur leur territoire et que les alinéas (4) à (5) de cette disposition régleraient des questions relatives respectivement au maintien et à la suppression de terrains de ce relevé, de manière que l'identification de terrains à bâtir à des fins d'habitation aurait lieu sur la base des relevés que les communes remettent annuellement au service des évaluations immobilières de l'administration des Contributions directes qui n'aurait ainsi aucune compétence quant à la question de la qualification d'une parcelle en terrain à bâtir à des fins d'habitation et qui serait tenu d'appliquer la qualification qui lui est fournie par l'administration communale sans pouvoir procéder à un réexamen, ni même à une vérification de cette qualification sur laquelle il n'aurait aucun pouvoir. Ce seraient ainsi les communes qui disposeraient d'un pouvoir investigateur et qui seraient chargées de veiller à l'exécution de la mesure légale concernée. Le service des évaluations immobilières de l'administration des Contributions directes n'assumerait par contre qu'un rôle d'organe de collecte des relevés lui adressés par les communes en tant qu'éditeur des actes administratifs portant exécution des qualifications découlant des relevés.

L'Etat en déduit que la qualification d'une parcelle en terrain à bâtir à des fins d'habitation ne ferait dès lors pas l'objet du bulletin VU et BA et ne saurait par conséquent pas être contestée devant le directeur.

A l'instar du tribunal, il convient d'abord de rappeler les règles générales concernant la procédure d'établissement de l'impôt foncier, laquelle prévoit, comme les premiers juges l'ont relevé à juste titre, l'intervention de plusieurs autorités et l'émission de plusieurs bulletins distincts, l'administration des Contributions directes et les administrations communales respectives ayant chacune une compétence nettement arrêtée en matière d'établissement de l'impôt foncier.

Le § 3 de la loi modifiée du 1^{er} décembre 1936 sur l'impôt foncier, dite « *Grundsteuergesetz* », en abrégé « *GrStG* », définit comme objet de l'impôt foncier notamment les terrains (« *Grundstücke* ») et y assimile les terrains d'exploitation (« *Betriebsgrundstücke* »).

Le § 10 GrStG dispose que « *für die Besteuerung ist der Einheitswert maßgebend, der nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes für den Steuergegenstand festgestellt worden ist* ».

Conformément au § 11 GrStG, « *bei der Berechnung der Grundsteuer ist von einem Steuermessbetrag auszugehen. Dieser ist durch Anwendung eines Tausendsatzes (Steuermesszahl) auf den Einheitswert (§ 10) zu ermitteln* ». Le § 13 (1) précise encore que « *die Steuermessbeträge werden im Anschluss an die Hauptfeststellung der Einheitswerte (§ 21 des Bewertungsgesetzes) allgemein festgesetzt (Hauptveranlagung)* ».

Il découle de ces dispositions que c'est la valeur unitaire du terrain au sens du § 20 BewG et déterminée conformément aux §§ 50 à 53bis BewG qui constitue la base fondamentale pour la détermination de l'impôt foncier et que la base d'assiette (« *Steuermessbetrag* »), obtenue par l'application à la valeur unitaire du taux d'assiette (« *Steuermesszahl* ») applicable au vœu du § 12 GrStG et de ses dispositions d'exécution,

constitue le fondement pour le calcul de l'impôt foncier par application du taux communal prévu par le § 21 GrStG.

Le § 18 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », confère en son 1^{er} point la compétence pour la fixation de la base d'assiette de l'impôt foncier à l'administration des Contributions directes, y compris en ce qui concerne la préparation, le contrôle, la surveillance fiscale, les procédures de recours et les procédures pénales (« *Eingeschlossen sind die Vorbereitung, die Nachprüfung, die Steueraufsicht, das Rechtsmittelverfahren und das Strafverfahren* »).

Quant à la procédure pour l'établissement de la base d'assiette, le § 214 AO dispose que « *gesondert festgestellt werden die der Besteuerung zugrunde zu legenden Einheitswerte für die folgenden Gegenstände:*

1. für die wirtschaftlichen Einheiten (land- und forstwirtschaftliche Betriebe; Grundstücke, die nicht zu einem gewerblichen Betrieb gehören; gewerbliche Betriebe; Gewerbeberechtigungen, die nicht zu einem gewerblichen Betrieb gehören), wenn die wirtschaftlichen Einheiten entweder

a) sich lediglich aufs Inland erstrecken (...) ».

Cette disposition prévoit ainsi l'établissement séparé des valeurs unitaires notamment des entreprises commerciales et des terrains et, conformément au § 213 (2) AO, cet établissement doit prendre la forme d'un bulletin d'établissement écrit (« *schriftlicher Feststellungsbescheid* »).

Le § 216 (1) AO précise certains aspects du contenu d'un bulletin d'établissement en disposant que « *in dem Feststellungsbescheid (§§ 214 und 215) sind, soweit es für die Besteuerung erforderlich ist, auch Feststellungen zu treffen :*

1. über die Art des Gegenstandes, zum Beispiel darüber, ob es sich um einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, ein Grundstück, ein Betriebsgrundstück, einen gewerblichen Betrieb oder eine Gewerbeberechtigung handelt. Bei einem Grundstück ist auch eine Feststellung über die Grundstücksart (Beispiel: Mietwohngrundstück, Einfamilienhaus) zu treffen, wenn es bei der Besteuerung auf die Grundstücksart ankommt. Bei einem Betriebsgrundstück oder einer Gewerbeberechtigung, die zu einem gewerblichen Betrieb gehört, ist auch der Betrieb festzustellen, zu dem das Betriebsgrundstück oder die Gewerbeberechtigung gehört (...) ».

Il découle de ces dispositions que la première phase de l'imposition à l'impôt foncier consistant en la fixation de la valeur unitaire du terrain en question et de la base d'assiette calculée à partir de la valeur unitaire rentre entièrement dans le champ de compétence de l'administration des Contributions directes qui exerce cette compétence à travers la procédure aboutissant à l'émission d'un bulletin d'établissement de la valeur unitaire et de la base d'assiette pour le terrain en question, étant précisé que cette compétence s'étend, au vœu du § 18 AO, tant sur la phase préparatoire à l'émission desdits bulletins que sur les voies de recours admissibles contre ces mêmes bulletins, conformément aux dispositions des §§ 213 (2) et 228 AO. Il y a également lieu d'ajouter que cette compétence de l'administration des Contributions directes de fixer la base d'assiette comporte ainsi également celle d'appliquer les différents taux d'assiette prévus par le § 12 GrStG et ses dispositions d'exécution conformément aux distinctions entre biens immobiliers et les taux correspondants y instaurés, l'exercice de cette compétence devant être traduit, d'après le § 216 (1) 1. AO, dans le bulletin d'établissement par l'indication de la catégorie de bien immobilier d'après les distinctions des §§ 50 à 53 BewG et § 12 GrStG.

L'administration communale compétente n'intervient par contre qu'au deuxième stade de la procédure à travers l'émission et la notification annuelle du bulletin d'impôt foncier,

prévu par l'article 149 de la loi communale du 13 décembre 1988, qui fixe le montant d'impôt en appliquant le taux communal fixé pour la catégorie d'immeuble en cause à la base d'assiette fixée pour cet immeuble à travers le bulletin d'établissement.

La loi du 22 octobre 2008 portant promotion de l'habitat et création d'un pacte logement avec les communes, ci-après désignée par la « loi du 22 octobre 2008 », a modifié la GrStG en introduisant dans un nouveau § 12 (3) des taux d'assiette particuliers aux terrains à bâtir à des fins d'habitation et en modifiant le régime de fixation des taux communaux à travers le remplacement partiel des dispositions du § 21 GrStG. La loi du 22 octobre 2008 a encore apporté certaines précisions aux régimes des fixations nouvelles (§ 22 BewG) et spéciales (§ 23 BewG) sans cependant affecter la compétence de l'administration des Contributions directes. La loi du 22 octobre 2008 a encore ajouté à la BewG un § 53bis, aux termes duquel :

« (1) Les immeubles non bâtis visés au paragraphe 53 se subdivisent, sans préjudice de la disposition du paragraphe 51, alinéa 2, en deux catégories :

- 1. les immeubles non bâtis autres que les terrains à bâtir à des fins d'habitation ;*
- 2. les terrains à bâtir à des fins d'habitation.*

(2) Sont réputés terrains à bâtir à des fins d'habitation, les immeubles non bâtis susceptibles de faire l'objet d'une autorisation de construire au sens de l'article 37, alinéa 3, de la loi modifiée du 19 juillet 2004 concernant l'aménagement communal et le développement urbain.

Sont également réputés terrains à bâtir à des fins d'habitation, les terrains visés par l'article 103 de la prédite loi modifiée du 19 juillet 2004 pour lesquels une affectation à la construction a été ordonnée par le conseil communal selon la procédure prévue par ce même article 103 et si dans les trois ans l'ordre définitif du conseil communal n'a pas été suivi d'effet, le début des travaux faisant foi.

(3) L'identification d'un bien immobilier en tant que terrain à bâtir à des fins d'habitation au sens de la définition figurant à l'alinéa 2, se fait sur fondement d'un relevé complet, d'après la situation au 1^{er} janvier, que chaque administration communale est tenue de dresser et de communiquer d'office et annuellement, au plus tard pour le 31 janvier de la même année, à la section des évaluations immobilières de l'Administration des contributions directes. Le relevé en question doit indiquer de manière précise, pour chaque terrain à bâtir à des fins d'habitation y énuméré, le lieu de situation sur le territoire de la commune, la désignation cadastrale, la superficie, la désignation du ou des propriétaires, ainsi que la date à partir de laquelle le terrain remplit les conditions prévues à l'alinéa 2. Si le relevé n'est pas communiqué à la section des évaluations immobilières de l'Administration des contributions directes, il est admis d'office qu'aucune modification n'est intervenue par rapport à la situation au 1^{er} janvier de l'année antérieure relative aux terrains à bâtir à des fins d'habitation situés dans la commune concernée.

(4) Les prescriptions contenues au paragraphe 33a de l'ordonnance d'exécution du 2 février 1935 relative à la loi concernant l'évaluation des biens et valeurs ne se trouvent pas affectées par les dispositions des alinéas 2 et 3.

(5) L'identification d'un bien immobilier en tant que terrain à bâtir à des fins d'habitation, avec effet à une certaine date-clé et en application des alinéas 2 et 3, engendre dans le chef de ce bien immobilier, constituant une unité économique (paragraphe 2), une fixation nouvelle de la valeur unitaire (paragraphe 22, alinéa 2) ou une fixation spéciale de la valeur unitaire (paragraphe 23) à cette même date-clé ».

Il est vrai que cette disposition impose aux administrations communales l'obligation de dresser un relevé complet des terrains à bâtir à des fins d'habitation qui doit contenir les

indications y précisées et la date à partir de laquelle le terrain remplit les conditions prévues à l'alinéa 2 du § 53bis BewG. Il est encore vrai que l'acte posé par l'administration communale d'inclure un terrain déterminé dans le relevé des terrains à bâtir à des fins d'habitation comporte un élément décisionnel, consistant en l'appréciation par ladite administration si un terrain déterminé est à considérer comme « *terrain à bâtir à des fins d'habitation* » au sens du § 53bis BewG.

Néanmoins, les premiers juges ont estimé à bon droit que le relevé complet des terrains à bâtir à des fins d'habitation dressé par une administration communale n'est pourtant pas à considérer comme acte de nature à produire, par lui-même, des effets juridiques affectant la situation personnelle ou patrimoniale de celui qui réclame. En effet, ni le § 53bis BewG, ni aucune autre disposition de la loi du 22 octobre 2008, ne comportent une dérogation aux règles des §§ 10 et 13 (1) GrStG et des §§ 18, 213 (2), 214 et 216 (1) AO consacrant la compétence de l'administration des Contributions directes pour la fixation de la valeur unitaire du terrain en question et de la base d'assiette calculée à partir de la valeur unitaire ni à l'exercice de cette compétence à travers la procédure aboutissant à l'émission d'un bulletin d'établissement de la valeur unitaire et de la base d'assiette pour le terrain en question. Qui plus est, le § 53bis (3) BewG impose expressément le renvoi du relevé à la section des évaluations immobilières de l'administration des Contributions directes en vue de l'exercice de ses compétences et la précision apportée par le § 53bis (5) BewG sur les effets de l'inscription d'un terrain sur le relevé des terrains à bâtir à des fins d'habitation consistant en une fixation nouvelle ou spéciale de la valeur unitaire indique clairement que le relevé ne constitue pas une décision autonome, mais plutôt un acte préparatoire devant permettre à l'administration des Contributions directes d'exercer ses compétences prévues sur base des données détenues par les seules communes et devant dès lors être communiquées par ces dernières afin de mettre l'administration des Contributions directes en mesure de déterminer les terrains rentrant dans cette catégorie de terrains non construits nouvellement créée. Les travaux parlementaires relatifs à la loi du 22 octobre 2008 indiquent également qu' « *afin de permettre à l'Administration des contributions directes de procéder à la fixation du genre et de la valeur unitaire de la nouvelle catégorie d'immeubles non bâtis, à savoir les terrains à bâtir à des fins d'habitation, et d'attribuer le bien foncier à son propriétaire, la loi concernant l'évaluation des biens et valeurs est modifiée et complétée en conséquence. Il est notamment prévu que les administrations communales, qui seules disposent des données nécessaires permettant d'identifier les terrains à bâtir, communiquent ces données – sous forme de relevé annuel – à la section des évaluations immobilières de l'Administration des contributions directes* » (projet de loi promouvant l'habitat, créant un „pacte logement“ avec les communes, instituant une politique active de maîtrise du foncier et modifiant certaines dispositions du Code civil, doc. parl. 5696, exposé des motifs, p. 9).

Cette analyse se trouve encore confortée par l'absence de toute disposition dans le § 53bis BewG prévoyant la notification au propriétaire concerné de la décision communale d'inclure un terrain dans le relevé complet des terrains à bâtir à des fins d'habitation et par le maintien du régime général suivant lequel le bulletin VU et BA doit contenir les constatations relatives à la catégorie de bien immobilier applicable, ainsi que la fixation de la valeur unitaire et de la base d'assiette. Le bulletin VU et BA constitue l'acte décisionnel final à cet égard qui est notifié au propriétaire concerné et qui est susceptible de faire l'objet des voies de recours prévues par la loi.

S'il est encore vrai que l'administration des Contributions directes se trouve ainsi amenée à prendre un acte décisionnel qui est fondé sur des déclarations de situations factuelles et de qualifications juridiques qui sont respectivement constatées et effectuées par les administrations communales et qu'elle doit défendre ces qualifications en cas d'exercice d'une voie de recours, alors même qu'elles proviennent en principe des administrations communales, il n'en reste pas moins qu'en maintenant dans le chef de l'administration des Contributions

directes le pouvoir de fixer le genre et la valeur unitaire de la nouvelle catégorie d'immeubles non bâtis nonobstant l'inscription au relevé à effectuer par les administrations communales, le législateur a nécessairement préservé dans le chef de cette administration étatique un certain pouvoir de vérification et de décision qui lui paraissait suffisant pour ne pas conférer au relevé communal le caractère d'une décision autonome susceptible de faire l'objet de voies de recours.

Il s'ensuit que, contrairement à l'argumentation étatique, la qualification d'une parcelle en terrain à bâtir à des fins d'habitation fait l'objet du bulletin VU et BA et peut valablement être contestée devant le directeur.

Pour le surplus, la Cour se doit de constater que l'Etat se confîne, dans sa requête d'appel et son mémoire en réplique, à contester les conclusions du tribunal suivant lesquelles l'acte posé par l'administration communale d'inclure un terrain déterminé sur le relevé et de lui attribuer une classification déterminée ne produirait pas par lui-même des effets juridiques affectant la situation personnelle ou patrimoniale du contribuable, mais que les effets juridiques se produiraient seulement à travers la fixation ultérieure par l'administration des Contributions directes de la valeur unitaire par l'émission d'un bulletin VU et BA, moyen qui vient d'être rejeté sur base des développements ci-avant. L'Etat ne soumet néanmoins en instance d'appel aucune argumentation en ce qui concerne les autres moyens soulevés par l'intimée contre la décision directoriale et reconnus en partie fondés par le tribunal qui a annulé, dans le cadre du recours en réformation introduit, la décision déferée du directeur du 7 octobre 2014 et renvoyé le dossier à ce dernier en prosécution de cause. Il se dégage en effet du mémoire en réplique que « *pour le surplus, l'Etat se rapporte aux développements de la décision directoriale litigieuse et des mémoires versés en première instance* » sans formuler une quelconque critique contre les autres volets de la motivation du jugement entrepris.

Or, la Cour tient à rappeler qu'elle est saisie dans la limite des prétentions des parties, telles que concrétisées à travers les moyens invoqués dans leurs requête ou mémoires. Il s'ensuit que sauf l'hypothèse des moyens à soulever d'office, la Cour n'est pas amenée à prendre position par rapport aux moyens qui ne figurent pas dans les conclusions d'appel, en sorte qu'elle n'est pas tenue de répondre aux conclusions de première instance auxquelles se réfèrent simplement les conclusions d'appel.

En effet, l'appel étant nécessairement dirigé contre un jugement, les conclusions de première instance prises à l'encontre de l'acte administratif voire des actes administratifs déferés au fond ne sauraient valoir *ipso facto et ipso jure*, par référence, comme moyens d'appel, étant donné que par essence elles ne sont pas formulées par rapport au jugement de première instance non encore intervenu au moment où elles ont été prises (Cour adm. 8 avril 2008, n° 23953C, Pas. adm. 2016, V° Procédure contentieuse, n° 911).

Dans ces conditions, force est à la Cour de conclure que bien que saisie de l'ensemble du litige par l'effet dévolutif de l'appel, elle ne se trouve pas amenée à prendre position par rapport aux autres volets du jugement entrepris en l'absence de moyens y relativement présentés par l'Etat en tant qu'appelant, l'intimée ayant simplement conclu au caractère justifié du jugement entrepris.

L'Etat conteste par contre tant le principe que le *quantum* de la condamnation, à travers le jugement entrepris, au paiement à l'intimée d'une indemnité de procédure de ... euros.

La Cour partage cependant l'appréciation des premiers juges qu'au vu de l'issue du litige et compte tenu des éléments d'appréciation en leur possession, des devoirs et degré de difficulté de l'affaire, ainsi que du montant réclamé, il y avait lieu d'allouer à l'intimée une indemnité de procédure évaluée *ex aequo et bono* au montant de ... euros pour la première instance.

Il y a partant lieu de rejeter l'appel étatique comme étant non fondé et de confirmer le jugement entrepris.

L'intimée sollicite également l'allocation d'une indemnité de procédure de 5.000 euros pour l'instance d'appel en se fondant sur l'attitude de l'Etat qui ne se soucierait nullement de la *ratio legis* à la base du mécanisme de la majoration de l'impôt foncier en sanctionnant « *aveuglement* » un propriétaire de terrain se trouvant parmi les rares ayant érigé une construction sur la Place de l'Etoile et qui maintiendrait l'argumentation relative au caractère décisionnel du relevé communal des terrains à bâtir à des fins d'habitation malgré le caractère manifestement préparatoire d'un tel relevé.

Sur base des considérations ayant justifié l'octroi d'une indemnité de procédure de ... euros en première instance et de celle supplémentaire tirée du fait que l'Etat a relevé appel du jugement entrepris, contraignant de la sorte l'intimée à défendre ses intérêts devant la Cour, sans cependant viser utilement tous les volets du jugement entrepris malgré l'annulation de la décision directoriale en cause prononcée en première instance, il y a lieu d'allouer à l'intimée *ex aequo et bono* le même montant de ... euros pour l'instance d'appel.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,
reçoit l'appel du 4 août 2016 en la forme,
au fond, le déclare non justifié et en déboute l'Etat,
partant, confirme le jugement entrepris,
condamne l'Etat à payer à l'intimée une indemnité de procédure de 1.000 euros pour l'instance d'appel,
condamne l'Etat aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, président,
Serge SCHROEDER, premier conseiller,
Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 28 mars 2017 au local ordinaire des audiences de la Cour par le président, en présence du greffier de la Cour André WEBER.

s. WEBER

s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 28.03.2017

le greffier de la Cour administrative