

Audience publique du 30 novembre 2016

Recours formé par
Monsieur ..., ...,
contre une décision du directeur des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 37072 du rôle et déposée en date du 21 octobre 2015 au greffe du tribunal administratif par Maître Laurent NIEDNER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 16 juillet 2015 rejetant comme non fondée la réclamation introduite en date du 14 mai 2013 contre les bulletins de l'impôt rectificatifs sur le revenu des années 2006 à 2011, tous datés au 13 février 2013 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 14 janvier 2016 ;

Vu le mémoire en réplique déposé le 15 février 2016 au greffe du tribunal administratif par Maître Laurent NIEDNER au nom et pour le compte de Monsieur ... ;

Vu l'exploit de l'huissier de justice suppléant Véronique REYTER, en remplacement de l'huissier de justice Jean-Claude STEFFEN, demeurant à Esch-sur-Alzette, du 26 février 2016, portant signification de ladite requête à 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 ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Laurent NIEDNER et Monsieur le délégué du gouvernement Eric PRALONG en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 16 novembre 2016.

Par courrier du 20 novembre 2012, et suite à une information du « *Bundeszentralamt für Steuern* » dans le cadre d'un échange de renseignements sur la base de la convention fiscale entre le Luxembourg et l'Allemagne tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, suivant laquelle Monsieur ... aurait touché des revenus, non déclarés, provenant d'une pension lui versée par le « ... », ci-après désigné par « le ... » durant les années 2006 à 2011 dans le cadre d'un régime de pensions complémentaires, le préposé du bureau d'imposition ..., section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, invita

Monsieur ... à déposer les certificats de pensions afférents pour les années d'imposition en question.

En date du 13 février 2013, le bureau d'imposition ..., section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « bureau d'imposition », émit à l'encontre de Monsieur ... des bulletins de l'impôt sur le revenu rectificatifs pour les années 2006 à 2011.

Par courrier recommandé de son mandataire du 14 mai 2013, Monsieur ... fit introduire auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », une réclamation à l'encontre desdits bulletins.

Par décision du 16 juillet 2014, n° du rôle ..., le directeur rejeta la réclamation précitée pour ne pas être fondée. Cette décision est libellée comme suit :

« Nach Einsicht der am 14. Mai 2013 eingegangenen Rechtsmittelschrift, mit welcher Herr ..., Rechtsanwalt, im Namen von Herrn ..., mit Wohnsitz in L-..., die berechtigten Einkommensteuerbescheide der Jahre 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 und 2011, alle ergangen am 6. Februar 2013, anfight ;

Nach Einsicht der Steuerakte ;

Nach Einsicht der §§ 228 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 Streifall;

In Erwägung dass das Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurde ;

In Erwägung, dass sich der Rechtsmittelführer beschwert fühlt, weil das Steueramt "die von der ... gezahlte Rente" besteuert hat ;

In Erwägung, dass gemäß § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge des Rechtsmittelführers gebunden sind ;

In Erwägung, dass der Reklamant in den strittigen Steuerjahren sowohl von seinem früheren Arbeitgeber („... S.A.“), von der Renten- und Pensionskasse der Privatangestellten als auch vom „... A.G.“ eine Zusatzpension bezogen hat;

In Erwägung dass das Finanzamt durch eine Mitteilung des Bundeszentralamtes für Steuern im Rahmen eines Auskunftsaustausches gemäß des bilateralen Doppelbesteuerungsabkommens die Information erhielt, dass der Reklamant in den strittigen Steuerjahren eine Pension vom „... A.G.“ erhalten hat; dass der Rechtsmittelführer die vorgenannte Pension jedoch nicht in den jeweiligen Steuererklärungen angegeben hat; dass demzufolge das Steueramt berichtigte Einkommenssteuerbescheide für die Jahre 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 und 2011 erstellt hat, wo es die vorgenannte Rente zur Gänze bei der

Veranlagung zur Einkommensteuer einbezogen hat, da aus den beigelegten Dokumenten nicht hervor ging, ob hier Leistungen vorlägen, die, von einem Zusatzregime im Sinne des Gesetzes vom 8. Juni 1999 über Zusatzpensionsregime gezahlt, und auf Grund von Artikel 115, Nummer 17a des Einkommensteuergesetzes (L.I.R.) steuerfrei bleiben könnten;

In grundsätzlicher Erwägung, dass die Beiträge, die vom Arbeitgeber in ein System der betrieblichen Zusatzrenten eingezahlt werden, als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gelten; dass auch die Zuwendungen des Arbeitsgebers für ein internes ergänzendes Rentensystem hierzu gerechnet werden; dass, weiterhin, die Leistungen, die in ein System der betrieblichen Zusatzrenten eingezahlt werden pauschal steuerpflichtig sind, zu Lasten des Arbeitgebers gemäß Artikel 142 L.I.R.;

In Erwägung, dass vorherbeschriebene Leistungen, die von einem ergänzenden Rentensystem nach dem Gesetz vom 8. Juni 1999 über die Systeme der betrieblichen Zusatzrenten ausbezahlt werden, steuerfrei bleiben; dass diese Steuerfreiheit jedoch an die Bedingung gebunden ist, dass die damit verbundenen Dotierungen seitens des Arbeitgebers als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit steuerpflichtig waren;

In Erwägung, dass die Zusatzpension von ... als erstmaliger Bezug von „steuerpflichtigen Leistungen aus einem Altersvorsorgevertrag oder aus einer betrieblichen Altersversorgung“ erbracht wurde; dass diese jedoch nur steuerfrei angenommen werden kann, wenn eine dementsprechende individuelle Bescheinigung wie im Betriebsrentengesetz vom 8. Juni 1999 vorgesehen und von der „Inspection générale de la sécurité sociale, service pensions complémentaires“ ausgestellt vorliegt;

In Erwägung, dass eine dementsprechende Bescheinigung jedoch nicht vorliegt ; dass der Reklamant ebenfalls in seinem Schreiben vom 24. Juli 2013 bestätigt, dass: „Die Prämienzahlung für deutsche Mitarbeiter an den ... wurden nicht bei der IGSS registriert“; dass demnach der Reklamant nicht belegt hat, dass die Rente den Anforderungen zur Steuerfreiheit laut Artikel 115, Nummer 17a L.I.R. entspricht; dass diese demnach nicht gewährt werden kann;

In Erwägung, dass darüber hinaus die Besteuerung den gesetzlichen Bestimmungen entspricht und auch nicht beanstandet wurde ;

AUS DIESEN GRÜNDEN

ENTSCHEIDET

die Reklamationen sind zulässig,

sie werden als unbegründet zurückgewiesen. »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 21 octobre 2015, inscrite sous le numéro 37072 du rôle, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant à la réformation de la décision du directeur précitée du 16 juillet 2015.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, 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 de l'impôt, de sorte que le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation.

Le recours en réformation, par ailleurs introduit dans les formes et délai et de la loi, est recevable.

A l'appui de son recours, et en se basant sur l'article 115, point 17a) de la loi modifiée de l'impôt sur le revenu du 4 décembre 1967, ci-après désignée par « LIR », le demandeur fait plaider que les montants qu'il aurait touchés de la part du ... à titre de prestations de pension relèveraient du régime visé par la loi modifiée du 8 juin 1999 sur les régimes complémentaires de pensions, ci-après désignée par « la loi du 8 juin 1999 », tout en précisant que les allocations versées par le passé par son ancien employeur, « la société anonyme ... s.a. », ci-après désignée par « la ... », dans le régime de pension complémentaire ... auraient été passibles de l'impôt sur le revenu provenant d'une occupation salariée, de sorte que les conditions de l'exemption fiscale des prestations de pension versées seraient remplies en l'espèce.

Le demandeur soutient ensuite que, contrairement aux conclusions du directeur, la délivrance d'une attestation de conformité individuelle par l'Inspection générale de la sécurité sociale, service pensions complémentaires, ci-après désignée par « l'IGSS », ne saurait être une condition *sine qua non* de l'exemption d'impôt de telles prestations de pension, ce qui résulterait d'ailleurs également d'une interprétation *a contrario* de l'article 31 de la loi du 8 juin 1999 étant donné que l'article en question n'exigerait la production d'une telle attestation que pour la seule déduction des dotations en tant que dépenses d'exploitation dans le chef de l'employeur. Il est ainsi d'avis qu'en l'absence d'une telle attestation, la conformité du plan de pension ... aux dispositions prévues par la loi du 8 juin 1999 devrait pouvoir être rapportée par toutes les voies de droit.

De même, il n'existerait aucune disposition légale conditionnant l'exemption des prestations de pension complémentaire suivant l'article 115, point 17a) LIR à l'enregistrement préalable du régime en question auprès de l'IGSS. A cet égard, le demandeur fait valoir que l'enregistrement des régimes de pension complémentaire auprès de l'IGSS aurait comme but de contrôler si les régimes en question sont conformes aux dispositions de la loi du 8 juin 1999. Dans la mesure où le contrôle de l'IGSS aurait dès lors, avant tout, comme but de garantir le respect des dispositions légales protectrices des affiliés, il serait incohérent d'admettre que l'absence de la part de l'employeur de procéder à l'enregistrement de son régime de pension complémentaire auprès de l'IGSS lui permettrait de se soustraire aux dispositions de la loi du 8 juin 1999 et au contrôle de l'IGSS. Ainsi, le demandeur est d'avis qu'un défaut d'enregistrement du régime de pension complémentaire ne saurait avoir pour effet de le soustraire à l'emprise de la loi du 8 juin 1999 et ne saurait justifier un refus d'office de l'administration des Contributions directes d'accorder l'exemption d'impôt prévue à l'article 115 point 17a) LIR.

En prenant appui sur l'article 30 de la loi du 8 juin 1999, le demandeur affirme encore que l'IGSS ne saurait en tout état de cause adopter une attitude passive envers les entreprises qui s'abstiennent de communiquer les renseignements en vue de l'enregistrement de leurs régimes de pension complémentaire, mais devrait entreprendre toutes les démarches requises en vue d'obtenir les renseignements nécessaires à l'exercice de ses missions légales, le

demandeur précisant à cet égard qu'il n'incomberait en aucune façon au bénéficiaire de la pension d'entreprendre les démarches en question.

Monsieur ... donne encore à considérer que le fonds de pension ... qui aurait été mis en place par son ancien employeur, serait le même que celui mis en place dans un certain nombre de filiales luxembourgeoises d'établissements bancaires allemands, lesquels auraient quant à eux procédé à l'enregistrement de ce régime complémentaire de pension auprès de l'IGSS, de sorte qu'il aurait appartenu à l'administration des Contributions directes d'effectuer d'office des vérifications à cet égard. Dans ce même contexte, le demandeur affirme encore qu'il serait contraire au principe d'égalité d'imposer les prestations de pension complémentaire qu'il a touchées alors qu'il se trouverait dans une situation *quasi* identique à celle des employés de ces autres filiales bancaires.

Le demandeur soutient encore qu'en vertu de l'article 6 de la loi du 13 juillet 2005 concernant les activités et la surveillance des institutions de retraite professionnelle, ci-après désignée par « la loi du 13 juillet 2005 », le ... serait tenu, pour toute entreprise d'affiliation au sens de cette même loi, de notifier à l'IGSS un dossier contenant le nom de l'entreprise d'affiliation, ainsi que les principales caractéristiques du régime de retraite à gérer pour l'entreprise d'affiliation, de sorte que l'IGSS devrait avoir eu connaissance du régime de pension complémentaire applicable au sein de la

Finalement, et à titre subsidiaire, le demandeur fait valoir qu'avant l'entrée en vigueur de la loi précitée du 8 juin 1999, la fiscalité des régimes complémentaires de pension se serait dégagée de rescrits fiscaux de l'administration des Contributions directes et il revendique dès lors l'application du rescrit fiscal dont aurait bénéficié le régime de pension complémentaire de la

Le délégué du gouvernement quant à lui conclut au rejet du recours sous analyse.

Force est de constater qu'il n'est pas contesté en l'espèce que le droit d'imposer les prestations touchées par le demandeur dans le cadre du plan de pension complémentaire ... appartient au Luxembourg, en tant qu'Etat de résidence du bénéficiaire, conformément à l'article 12 de la Convention de double imposition, aux termes duquel « (...) *Bezieht eine natürliche Person mit Wohnsitz in einem der Vertragstaaten Wartegelder, Ruhegehälter, Witwen- oder Waisenpensionen oder ähnliche wiederkehrende Bezüge oder geldwerte Vorteile für frühere Dienstleistungen, so hat der Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte. (...)* ».

En revanche, les parties sont en désaccord sur la question de savoir si les prestations de pension complémentaire touchées sans le cadre du régime de pension litigieux tombent dans le champ d'application de la loi du 8 juin 1999, de sorte à pouvoir le cas échéant être exempts d'impôts.

En ce qui concerne le champ d'application de la loi du 8 juin 1999 celui-ci est déterminé par l'article 1^{er} aux termes duquel : « *La présente loi s'applique aux régimes complémentaires de pension, tels que définis ci-après, mis en place par une entreprise ou un groupe d'entreprises au profit de ses salariés ou de certaines catégories de ceux-ci, afin de leur octroyer des prestations destinées à compléter les prestations des régimes légaux de sécurité sociale en cas de retraite, de décès, d'invalidité ou de survie.* ».

La loi du 8 juin 1999 s'applique dès lors à tous les régimes complémentaires de pension mis en place après son entrée en vigueur, à savoir le 1^{er} janvier 2000 ainsi qu'aux régimes existants qui donnent lieu au versement d'un capital ou d'une rente après l'entrée en vigueur. Par ailleurs, elle ne s'applique qu'aux régimes complémentaires de pensions mis en place par une entreprise pour l'ensemble de ses salariés ou pour certaines catégories de ceux-ci, à l'exclusion des promesses individuelles de pension.

L'article 3 paragraphe (1) de la loi du 8 juin 1999 dispose quant à lui que :

« (1) *Sont admissibles comme régimes complémentaires de pension :*

- *Les régimes internes avec promesse de pension garantie par des provisions au bilan de l'entreprise ;*
- *Les régimes externes prenant la forme soit d'un fonds de pension, soit d'une assurance de groupe. »*

Force est de constater qu'en l'espèce, il s'agit d'un régime de pension externe prenant la forme d'une assurance groupe.

Le principe d'exemption des pensions tombant dans le champ d'application de la loi du 8 juin 1999 a été ancré dans l'article 115 point 17a) LIR, tel que modifié par l'article 39 de la loi du 8 juin 1999, disposant que « *Sont exempts de l'impôt sur le revenu (...) les prestations versées par un régime complémentaire de pension visé par la loi du 8 juin 1999 relative aux régimes complémentaires de pension. Les prestations versées par un régime interne ne sont toutefois pas exemptées, si les dotations auxquelles elles se rapportent n'ont pas été passibles de l'impôt au titre de revenu provenant d'une occupation salariée* ».

En vertu de ladite disposition légale les prestations de pensions complémentaires sont exemptes de l'impôt sur le revenu. Cette exemption concerne tant les rentes viagères qu'un capital unique versé en lieu et place de la pension complémentaire. Ne sont donc imposables que les seules contributions patronales dans le régime (dotations aux provisions, cotisations et primes d'assurance, allocations au fonds de pension) alors que les plus-values et autres revenus financiers capitalisés en cours de la formation des droits ne sont pas imposables¹.

Pour mettre en cause la légalité de la décision directoriale litigieuse, le demandeur affirme en premier lieu que contrairement aux conclusions du directeur, la délivrance d'un certificat établi par l'IGSS, respectivement l'enregistrement du régime de pension complémentaire ne seraient pas des conditions *sine qua non* à l'application de cette même loi et partant à l'exemption des prestations de pension versées par le

A cet égard, et en ce qui concerne l'obligation d'enregistrement du régime complémentaire de pension, force est de constater que celle-ci est consacrée à l'article 30, paragraphe (2) de la loi du 8 juin 1999 aux termes duquel, « *l'entreprise est tenue de communiquer à l'autorité compétente, dans un délai de trois mois après l'instauration du régime, le règlement et le plan de financement. Elle est en outre tenue de communiquer toute modification du règlement ou du plan de financement dans un délai de trois mois à compter de cette modification.* »

¹ Aloss, Bulletin luxembourgeois des questions sociales 2002 Volume 12, La loi du 8 juin 1999 relative aux régimes complémentaires de pension, page 39

L'autorité compétente en la matière est d'après l'article 29 de la loi du 8 juin 1999, l'IGSS, dont les missions spécifiques sont inscrites à l'article 30 de la loi du 8 juin 1999, lequel prévoit que «(1) *L'autorité compétente a pour missions :*

- a) *L'enregistrement des régimes complémentaires de pension et la réception en dépôt de leur règlement de pension et de leur plan de financement ;*
- b) *La vérification de la conformité juridique du régime complémentaire de pension, du règlement de pension et du plan de financement avec les dispositions de la présente loi ;[...]*
- e) *l'établissement à la demande de l'Administration des contributions directes,*
 - *d'un certificat attestant la conformité juridique et actuarielle du régime complémentaire de pension aux dispositions de la présente loi et des dispositions fiscales y relatives,*
 - *d'un certificat déterminant dans le chef du contribuable, la partie de la pension complémentaire relevant de l'article 155, point 17a de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu.*

Ces certificats doivent être établis dans un délai de trois mois et leur délivrance doit être notifiée, soit à l'entreprise, soit au contribuable, par lettre recommandée à la poste. Le refus de l'autorité compétente d'établir un certificat doit être dûment motivé et notifié à qui de droit par lettre recommandée à la poste.

- f) *la fonction d'organe de liaison entre les entreprises affiliées à une assurance insolvabilité et l'organisme ou l'entreprise assurant le risque insolvabilité ;*
 - g) *l'analyse de l'impact des régimes complémentaires de pension sur le niveau des personnes en général, sur le coût salarial des entreprises et sur les finances publiques ainsi que la publication des statistiques y afférentes.*
- (2) *A l'effet de l'enregistrement d'un régime complémentaire de pension, l'entreprise est tenue de communiquer à l'autorité compétente, dans un délai de trois mois après l'instauration du régime, le règlement et le plan de financement. Elle est en outre tenue de communiquer toute modification du règlement ou du plan de financement dans un délai de trois mois à compter de cette modification.*
- (3) *L'autorité compétente est habilitée à demander toutes les informations lui permettant d'exercer sa mission. Elle établit le relevé des renseignements que les entreprises doivent lui communiquer annuellement. Ce relevé peut être l'objet d'un règlement grand-ducal »*

Il résulte de la disposition légale qui précède, que l'IGSS a entre autres pour mission d'enregistrer les règlements de pension complémentaire et les plans de financement y relatifs et de vérifier leur conformité juridique et actuarielle par rapport aux dispositions de la loi. Après ces vérifications, elle établit un certificat destiné à l'Administration des contributions directes. En vertu de l'article 31 de la loi du 8 juin 1999 « *La production du certificat prévu à l'article 30, alinéa 1^{er}, lettre e), est une condition indispensable à la déduction comme dépenses d'exploitation des dotations, allocations, cotisations et primes d'assurance.* », de sorte que ce n'est qu'après l'obtention de ce certificat documentant la conformité actuarielle et juridique du régime de pension que les entreprises sont admises à se prévaloir de la loi du 8 juin 1999 et à déduire leurs charges relatives au régime². L'enregistrement du régime complémentaire de pension auprès de l'IGSS conditionne dès lors l'applicabilité de la loi du 8 juin 1999 et ce tant au niveau de l'entreprise qu'au niveau de l'affilié, tandis que l'établissement subséquent par l'IGSS du certificat visé à l'article 30 précité, permet à l'administration fiscale de contrôler la conformité du régime aux dispositions de la loi du 8

² Aloss, Bulletin luxembourgeois des questions sociales 2002 Volume 12, La loi du 8 juin 1999 relative aux régimes complémentaires de pension, page 39

juin 1999 et est dès lors une condition indispensable pour bénéficier des avantages fiscaux y attachés, c'est-à-dire la déductibilité des dépenses pour l'entreprise et l'exemption de la prestation finale touchée au titre de pension complémentaire pour l'affilié, de sorte que le moyen afférent laisse d'être fondé.

Ensuite, et en ce qui concerne l'affirmation du demandeur que les prestations de pension perçues auraient été passibles de l'impôt au titre d'une occupation salariée, il échet de relever que l'article 142 LIR a quant à lui introduit à partir du 1^{er} janvier 2000 un régime d'imposition forfaitaire sur les avantages et droits constitués dans le cadre des régimes complémentaires de pension³ ⁴. La retenue d'impôt est à charge de l'employeur et constitue dans certaines limites une dépense d'exploitation partiellement ou intégralement déductible en vertu de l'article 46, numéro 13 LIR. En conséquence, elle présente un caractère libératoire pour les contribuables affiliés au régime de pension complémentaire concerné.

Une des opérations déclenchant l'imposition par voie de la retenue forfaitaire libératoire est l'attribution d'avantages provenant d'une occupation salariée, étant relevé qu'aux termes de l'article 95 (3) LIR, sont considérés comme revenu provenant d'une occupation salariée « *Les allocations, cotisations et primes d'assurance versées à un régime complémentaire de pension visé par la loi du 8 juin 1999 relative aux régimes complémentaires de pension. Ils comprennent également les dotations faites par l'employeur à un régime interne visé par la loi du 8 juin 1999 relative aux régimes complémentaires de pension, de même que, lorsque le salarié ou ses ayants droit ont perçu d'un tel régime une prestation versée sous forme de capital, la différence positive entre le capital versé et la provision y relative existant à la clôture de l'exercice précédant celui au cours duquel la prestation est payée* ».

Si en l'espèce, le demandeur affirme certes que les allocations versées par son employeur au régime de pension complémentaire mis en place par le ... auraient été passibles de l'impôt sur le revenu au titre d'une telle occupation salariée pour en déduire que les prestations de pension qu'il aurait touchées dans le cadre dudit régime de pension tomberaient nécessairement dans le champ d'application de la loi du 8 juin 1999, le tribunal est amené à retenir qu'il reste cependant en défaut de rapporter une quelconque preuve à l'appui de ses affirmations, la seule pièce versée en cause, à savoir la note interne de la ... étant insuffisante à cet égard, étant donné qu'il s'agit d'une simple note d'information à destination des collaborateurs de la banque en question, note dans laquelle son auteur ne fait qu'exposer et expliquer les renseignements obtenus auprès de l'administration des Contributions directes quant aux effets de l'entrée en vigueur de la loi du 8 juin 1999, étant encore rappelé que conformément à l'article 59 de la loi du 21 juin 1999, la preuve des faits

³ Circulaire du directeur des contributions L.I.R. -n° A 03 / 1 du 13 août 2003

⁴ Article 142 LIR « (1) *Les avantages provenant d'une occupation salariée, visés à l'article 95, alinéa 3 sont imposables par voie d'une retenue d'impôt à charge de l'employeur. Le taux de la retenue d'impôt est fixé à 20 pour cent. La retenue d'impôt s'applique également lorsque l'employeur opte pour une imposition forfaitaire des provisions pour pension complémentaire existant au 31 décembre 1999. Si les provisions constituées au 1er janvier 2000 sont inférieures à la valeur actuelle des promesses recalculée suivant l'article 51 de la loi du 8 juin 1999 relative aux régimes complémentaires de pension, leur imposition suit le mode d'imposition de l'amortissement du déficit pour lequel l'employeur a opté dans le cadre de l'article 52 de la loi précitée.*

(2) *Lors de l'imposition des salariés par voie d'assiette ou de la régularisation des retenues d'impôt sur la base d'un décompte annuel, il est fait abstraction des dotations, cotisations, allocations ou primes imposées forfaitairement et de l'impôt forfaitaire, tant en ce qui concerne l'établissement des revenus et la fixation des dépenses spéciales déductibles, qu'en ce qui concerne l'imputation ou la prise en considération des retenues d'impôt* ».

libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôts appartient au contribuable. Le moyen afférent laisse dès lors également d'être fondé.

En ce qui concerne les développements du demandeur selon lesquels il aurait appartenu à l'IGSS d'entreprendre toutes les démarches requises en vue de l'obtention des renseignements nécessaires pour l'exercice de ses missions légales, il échet de souligner que s'il est vrai qu'il n'appartient pas à l'affilié de transmettre les renseignements nécessaires à l'IGSS, il n'en demeure pas moins que conformément à l'article 30 (2) de la loi du 8 juin 1999 précité, c'est l'entreprise ayant mis en place le régime complémentaire de pension qui est tenue de saisir l'autorité compétente et de communiquer à l'IGSS, dans un délai de trois mois après l'instauration du régime, le règlement de pension complémentaire, ainsi que le plan de financement applicable en son sein, afin de le faire enregistrer en bonne et due forme, aucune disposition légale ne prévoyant une obligation pour l'IGSS de contacter les entreprises afin de vérifier l'existence éventuelle d'un régime de pension complémentaire, mission qui serait d'ailleurs difficilement réalisable d'un point de vue pratique. Par ailleurs, et s'il est vrai qu'en vertu de l'article 30 (3) de la loi du 8 juin 1999 précité l'IGSS est habilitée à demander toutes les informations lui permettant d'exercer sa mission, cette faculté ne se conçoit que par rapport à un régime de pension complémentaire dont elle a connaissance, de sorte que ces développements sont également à rejeter.

Cette même conclusion s'impose en ce qui concerne les développements du demandeur selon lesquels l'administration des Contributions directes aurait dû effectuer d'office des vérifications nécessaires en ce qui concerne l'application de la loi du 8 juin 1999 aux prestations touchées de la part du ..., alors que l'initiative de déclarer l'existence d'un tel régime de pension appartient au seul employeur, lequel peut déduire les sommes en question en tant que dépenses d'exploitation, de sorte qu'il lui appartient en tant que contribuable, de justifier des conditions de fait dont dépend la diminution d'impôt à laquelle elle aspire⁵.

Quant à la prétendue contrariété au principe d'égalité dans la mesure où le demandeur se trouverait dans une situation *quasi* identique à celle des employés d'autres filiales bancaires, ayant quant à elles procédé à la déclaration du régime de pension complémentaire ..., il échet de souligner que si le principe de l'égalité des citoyens devant l'impôt, application particulière du principe d'égalité devant la loi formulé par l'article 10bis de la Constitution ainsi que plus spécifiquement par l'article 101 de la Constitution - article qui interdit les privilèges en matière d'impôt et qui proclame également *a contrario* le principe de l'égalité devant l'impôt -, exige certes que tous ceux qui se trouvent dans la même situation de droit et de fait doivent être traités de façon identique, il ne prohibe cependant pas les distinctions – objectivement justifiées – entre différentes catégories de personnes⁶. En d'autres termes, le principe d'égalité de traitement est compris comme interdisant le traitement de manière différente des situations similaires, à moins que la différenciation ne soit objectivement justifiée. Or, en l'espèce, et dans la mesure où il ne résulte d'aucune pièce du dossier que l'ex-employeur du demandeur ait déclaré la mise en place du régime de pension complémentaire ... à l'IGSS, celui-ci ne saurait prétendre se trouver dans une situation identique tant en fait qu'en droit à celle des employés de filiales bancaires ayant quant à elles procédé à une telle déclaration, de sorte que le moyen afférent laisse d'être fondé.

⁵ Voir en ce sens Cour adm., 15 juillet 2003, n°16414C du rôle, Pas. adm. 2016, V° Impôts, n°632

⁶ Trib. adm., 1^{er} juillet 1999, n°10868, Pas.adm.2016, V° Lois et règlements, n° 9.

Ensuite, et en ce qui concerne les développements du demandeur qu'en vertu de l'article 6 de la loi du 13 juillet 2005, le ... serait tenu, comme toute entreprise d'affiliation au sens de cette même loi, de notifier à l'IGSS un dossier contenant le nom de l'entreprise d'affiliation, ainsi que les principales caractéristiques du régime de retraite à gérer pour l'entreprise d'affiliation, de sorte que l'IGSS devrait avoir eu connaissance du régime de pension complémentaire mise en place au sein de la ..., il échet de rappeler comme retenu ci-avant que pour aspirer à l'application de la loi du 8 juin 1999, il appartient à la seule entreprise-employeur de fournir le régime de pension complémentaire, ainsi que le plan de financement à l'IGSS afin de faire enregistrer ledit plan en bonne et due forme, et ce indépendamment de la question de savoir si l'IGSS a, le cas échéant, connaissance de l'existence d'un tel régime. S'y ajoute qu'il ne ressort d'aucune pièce du dossier que le ... aurait effectivement notifié le dossier en question à l'IGSS, de sorte que le moyen afférent laisse également d'être fondé.

Finalement, et en ce qui concerne la demande d'application du rescrit fiscal dont aurait bénéficié le régime de pension complémentaire de la ... avant l'entrée en vigueur de la loi du 8 juin 1999, outre le fait qu'une telle pièce ne figure pas au dossier, le tribunal n'est en tout état de cause pas en mesure de prendre position par rapport à un tel moyen simplement suggéré, sans être soutenu effectivement, le demandeur restant en effet en défaut, d'une part, de préciser les dispositions légales éventuellement applicables afin de prétendre à l'exemption des prestations perçues par le ..., et d'autre part, d'expliquer dans quelle mesure ces dispositions auraient été violées. Or, les moyens simplement suggérés, sans être soutenus effectivement, ne sont pas à prendre en considération par le tribunal, étant donné qu'il n'appartient pas au tribunal de suppléer à la carence de la partie demanderesse et de rechercher lui-même les moyens juridiques qui auraient pu se trouver à la base de ses conclusions, de sorte qu'il y a lieu de rejeter le moyen.

Il suit des considérations qui précèdent, et en l'absence d'autres moyens, que le recours est à rejeter pour ne pas être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

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

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 30 novembre 2016 par :

Thessy Kuborn, vice-président,
Alexandra Castegnaro, premier juge,
Géraldine Anelli, juge,

en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Thessy Kuborn

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 30 novembre 2016

Le greffier du tribunal administratif