

Audience publique du 13 juillet 2021

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

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 43384 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 2 août 2019 par Maître Patricia Junqueira Oliveira, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-..., tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes 2 mai 2019 par laquelle sa réclamation dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2014 à 2016, tous émis le 30 mai 2018, a été déclarée irrecevable pour tardiveté;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 13 décembre 2019 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 13 janvier 2020 par Maître Patricia Junqueira Oliveira pour le compte de son mandant ;

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

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Margaux Riess, en remplacement de Maître Patricia Junqueira Oliveira, et Monsieur le délégué du gouvernement Tom Kerschenmeyer en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 30 mars 2021.

En date du 30 mai 2018, le bureau d'imposition Luxembourg 3 de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « bureau d'imposition », émit les bulletins de l'impôt sur le revenu des époux ... et ... pour les années 2013 à 2016.

Par un courrier du 14 septembre 2018, entrée à l'administration des Contributions directes en date du 18 septembre 2018, Monsieur ..., estimant que « *les calculs effectués [...] reposent sur des bases incorrectes et que de facto, les impositions réclamées le sont, au moins pour partie, à tort, les chiffres étant manifestement erronés* », demanda au bureau d'imposition de « *reconsidérer l'ensemble de[s] calculs pour chacune des années concernées* » et d'émettre « *les bulletins d'imposition définitifs après modification pour les années 2013, 2014, 2015 et 2016.* », de « *suspendre jusqu'à nouvel ordre et notamment jusqu'à l'émission des nouveaux avis d'imposition, le temps [...] de réviser l'ensemble des calculs, le dispositif d'étalement des paiements de même que de suspendre la prise en compte de toute nouvelle carte d'imposition* », ainsi que de « *suspendre également toute action en paiement* ».

En date du 20 septembre 2018, Monsieur ... s'adressa de nouveau au bureau d'imposition, « dans le prolongement du dépôt par [s]es soins le 14 septembre 2018 [au] guichet d'accueil de l'ensemble des pièces et justificatifs documentaires en relation avec les déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 2013, 2014, 2015 et 2016 », pour souligner qu'il ne se serait « (...) jamais agi de contester le principe du calcul de l'impôt à devoir mais bien l'absence des prises en compte des déductions pour lesquelles tous les documents et justificatifs ont été joints ». En ce qui concerne un éventuel dépassement du délai de contestation, Monsieur ... fait valoir que « s'agissant d'une imposition collective, Mme. ... tant directement que par l'entremise de son conseil ont antérieurement saisi vos services sur la même problématique et pour toutes les années visées de sorte que ma démarche s'inscrit en complément de la démarche engagée par Mme. ... et son conseil. ».

Par un courrier du 21 septembre 2018, le bureau d'imposition répondit à Monsieur ... dans les termes suivants :

« (...) En réponse à votre courrier du 20/09/2018, je m'empresse de vous fournir les informations suivantes.

Les déclarations ont été déposées en nos bureaux comme suit :

| | | |
|------|---|------------|
| 2013 | 4 | 10/11/2014 |
| 2014 | 4 | 31/12/2015 |
| 2015 | 4 | 28/12/2016 |
| 2016 | 4 | 29/12/2017 |

Les déclarations, sommairement remplies, ne comprenaient aucune pièce justificative quant à la déduction de dépenses spéciales et/ou charges extraordinaires. Le bureau a dès lors procédé à l'imposition des années en question avec les données à sa disposition. Les bulletins des années 2013 à 2016 ont été notifiés en date du 04/06/2018.

En date du 03/07/2018, un courrier nous est parvenu par le biais de l'étude Kleyr/Grasso or ce courrier ne mentionnait nullement une demande en redressement suivant le § 94 L.G.I., ni une demande de réclamation. De même, ce courrier ne saurait en aucun cas à invoquer pour une interruption éventuelle des délais applicables.

En date du 05/07/2018, une réponse aux questions posées dans le pli susmentionné fût envoyée par mail à la même étude, avec confirmation de réception de celle-ci.

Je me permets de vous rendre attentif au fait que ce n'est qu'avec votre courrier du 14/09/2018 que de nouveaux éléments sont apparus au dossier.

Or, suivant § 228 de la loi générale des impôts, « les décisions visées aux §.....211, 212, 212a alinéa 1^{er}, 214, 215, 215a et 235 peuvent être attaquées dans un délai de trois mois par voie de réclamation devant le directeur de l'administration des contributions directes ou son délégué. Il sera procédé conformément au § 299..... ».

Le bulletin est coulé en force de la chose décidée trois mois après sa notification.

En votre cas précis, la notification a eu lieu en date du 04/06/2018 et le délai de réclamation a expiré le 04/09/2018.

De ce qui précède, je suis au regret de vous informer qu'un redressement de votre imposition n'est plus possible du fait que votre demande nous rejoint hors des délais prescrits par la loi. (...) ».

En date du 26 septembre 2018, le bureau d'imposition émit un bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu de l'année 2013 avec comme mention « *Imposition rectificative en vertu du § 222, al. 1^{er} n° 1+2 L.G.I.*

--> *RMG non-déclaré lors de la déclaration pour l'impôt sur le revenu*

--> *RMG brut touché par M. ...: ... EUR*

--> *déduction frais d'obtention fft. : - ... EUR*

--> *montant imposable : ... EUR*

--> *certificat RMG déposé par courrier 18/09/2018 (M. ...) ».*

Après avoir contesté, par un courrier du 3 octobre 2018, la prise de position du bureau d'imposition du 21 septembre 2018, Monsieur ... fit parvenir, en date du 8 octobre 2018, un courrier au bureau d'imposition relatif au bulletin rectificatif du 26 septembre 2018 en soulignant notamment que « (...) *tant Mme. ... que moi-même sommes étonnées qu'une telle rectification intervienne pour 2013 ce alors que vous nous avez fait parvenir un document suivant lequel nous devons renoncer à contester l'imposition au titre de l'année 2013, que vous ne faites pas droit à notre demande de réexamen des impositions calculées de manière inexacte pour les années 2013, 2014, 2015 et 2016 et que vous réintégrez une partie de revenu pourtant déclaré par l'organisme ayant procédé au versement à vos services.*

Je note, tout comme Mme. ... qu'il s'agit ici d'un réexamen par vos services des calculs initiaux, soit ce que nous vous demandons en toute bonne foi et en application de la loi fiscale depuis le mois de juillet 2018 et que nous ne parvenons pas à obtenir de votre part malgré toutes les justifications apportées que vous ne pouvez ignorer. (...)

Dès lors que vous admettez devoir revoir le bulletin d'imposition pour l'année 2013, il est donc logique que vous réexaminiez tout autant les bulletins pour les années 2014, 2015 et 2016. (...) ».

En date du 5 octobre 2018, le bureau d'imposition y répondit comme suit :

« (...) *Nous accusons bonne réception de votre courrier du 03/10/2018 concernant la demande en redressement du bulletin d'imposition de l'année 2014, vous notifié en date du 04/06/2018.*

Je suis au regret de vous informer qu'un redressement de votre imposition n'est plus possible du fait que votre demande nous rejoint hors des délais prescrits par la loi. Suivant § 228 de la loi générale des impôts, « les décisions visées aux § 211, 212, 212a alinéa 1^{er}, 214, 215, 215a et 235 peuvent être attaquées dans un délai de trois mois par voie de réclamation devant le directeur de l'administration des contributions directes ou son délégué. Il sera procédé conformément au § 299..... »

Le bulletin est coulé en force de la chose décidée trois mois après sa notification.

En votre cas précis, la notification a eu lieu en date du 04/06/2018 et le délai de réclamation est expiré en date du 04/09/2018. (...) ».

En date du 10 octobre 2018, le bureau d'imposition fit encore parvenir le courrier suivant à Monsieur ... :

« (...) En réponse à votre courrier du 08/10/2018, je m'empresse de vous fournir les informations suivantes.

En application de l'article 96, alinéa 1^{er}, point 3, sont considérés comme revenus résultant de pensions ou de rentes, les arrérages de rentes de toute nature et les autres allocations et avantages périodiques servis en vertu d'un titre pour autant qu'ils ne sont pas visés sub 1 ou 2 ci-dessus et qu'ils ne sont pas compris dans d'autres catégories de revenus. Note numéro 10 : Y compris le revenu minimum garanti (RMG)

Vous avez touché le montant brut de ... EUR de la part du Fonds National de solidarité en tant que prestations à titre d'allocation complémentaire en vertu de la loi modifiée du 29 avril 1999 portant création d'un droit à un revenu minimum garanti pendant la période 01/01/2013 jusqu'au 31/12/2013. (pièce déposée le 14/09/2018)

De ce qui précède, le revenu net provenant de pensions ou de rentes de l'année 2013 est déterminé comme suit :

... - ... (fft. frais d'obtention) = ... EUR

Le bureau d'imposition a procédé pour l'année d'imposition 2013 à une rectification en vertu du § 222, 1, numéro 1 L.G.I., dont le texte est repris ci-dessous.

« Hat bei Steuern, bei denen die Verjährungsfrist mehr als ein Jahr beträgt, das Finanzamt nach Prüfung des Sachverhalts einen besonderen, im Gesetz selber vorgesehenen schriftlichen Bescheid (Steuerbescheid, Steuermeßbescheid, Freistellungsbescheid oder Feststellungsbescheid) erteilt, so findet soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, eine Änderung des Bescheids (eine Berichtigungsveranlagung oder eine Berichtigungsfeststellung) nur statt, wenn neue Tatsachen oder Beweismittel bekanntwerden, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen, und die Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen ist »

Le bureau d'imposition vous a informé en date du 18/09/2018 par courrier séparé pour chaque année en question, qu'il ne sera pas procédé à une rectification des années d'imposition 2014 à 2016.

Je tiens aussi à vous rappeler que le bureau maintient sa position communiquée par les courriers antérieurs en relation avec les impositions des années 2014 à 2016. (...) ».

Par deux courriers séparés de son litismandataire de l'époque, datés du 11 décembre 2018, entrés à l'administration des Contributions directes en date du 12 décembre 2018, Monsieur ... fit adresser au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », une réclamation contre les bulletins d'imposition des années 2014 à 2016, respectivement une réclamation contre le bulletin rectificatif du 26 septembre 2018 concernant l'année d'imposition 2013.

Par une décision du 2 mai 2019, inscrite sous le n° C25688 du rôle, le directeur déclara irrecevable la réclamation dirigée contre les bulletins 2014, 2015 et 2016 aux motifs suivants :

« (...) Vu la requête introduite le 12 décembre 2018 par Me Franca Vella, au nom du sieur ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2014, 2015, et 2016, tous émis le 30 mai 2018 ;

Vu le dossier fiscal ;

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

Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires connexes, mais n'est pas incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi ; qu'il est, en principe, loisible au directeur des contributions de joindre ou non des affaires qui lui paraissent suffisamment connexes ;

Considérant qu'aux termes des §§ 228 et 246 AO, dont la règle a été reprise dans l'instruction sur les voies de recours figurant aux bulletins entrepris, le délai de réclamation est de trois mois et court à partir de la notification ;

Considérant que les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2014, 2015, et 2016 ont été émis le 30 mai 2018 et notifiés le 4 juin 2018, de sorte que le délai a expiré le 4 septembre 2018 ;

Considérant qu'il découle de tout ce qui précède que les réclamations introduites en date du 12 décembre 2018 sont tardives

Considérant qu'aux termes du § 83 AO ce délai est un délai de forclusion ;

Considérant que l'instruction n'a pas révélé de circonstances susceptibles de justifier un relevé de forclusion suivant les §§ 86 et 87 AO ;

Considérant qu'aux termes du § 252 AO les réclamations tardives sont irrecevables. (...) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 2 août 2019, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision directoriale précitée du 2 mai 2019 déclarant irrecevable sa réclamation dirigée contre les bulletins d'impôts sur le revenu des années 2014 à 2016.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégée « AO », et de l'article 8, paragraphe (3), point 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après désignée par « la loi du 7 novembre 1996 », 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 sur le revenu

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation dirigé contre la décision directoriale précitée du 2 mai 2019, lequel est encore à déclarer recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il s'ensuit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours et en fait, le demandeur, tout en passant en revue les rétroactes repris ci-avant, explique que Madame ... et lui-même auraient été divorcés suivant jugement de divorce rendu en date du 17 mai 2018 par le Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, ayant constaté une séparation de fait depuis le 7 mars 2011.

Par courrier du 9 janvier 2018, l'administration des Contributions directes aurait adressé à Madame ... un décompte d'imposition faisant état d'un solde d'imposition dû à la date de l'émission du décompte de ... euros.

Le demandeur relève que, sans explications particulières, un redressement daté du 30 juin 2019 serait intervenu à sa charge quant aux années 2013 à 2016 et s'élevant à un montant global de ... euros, augmenté suivant décompte du 9 novembre 2018 à ... euros, redressement qui semblerait s'appuyer sur un « *revenu net d'occupation salariale* » qui s'élèverait, d'après l'administration des Contributions directes à ... euros. Le même redressement aurait pour conséquence la fixation d'avances d'un montant de ...,- euros, sans qu'il n'ait été tenu compte des changements à ce stade de sa vie, changements pourtant connus par l'administration des Contributions directes.

Ne comprenant pas ce redressement, le demandeur donne à considérer qu'il serait entré en contact avec l'administration des Contributions directes afin d'éclaircir la situation par téléphone, par email et même en se déplaçant dans ses bureaux.

Ce serait dans ce contexte qu'il aurait déposé, en personne, le 7 août 2018 une contestation quant à la détermination de l'imposition due par laquelle il aurait expressément demandé un réexamen de son dossier fiscal au regard des pièces versées avec sa contestation.

N'ayant eu aucun retour, malgré son insistance et les communications avec les services de l'administration des Contributions directes, le demandeur relève lui avoir adressé ledit courrier par lettre recommandée en date du 14 septembre 2018.

Par courrier du 17 septembre 2018, le mandataire de Madame ... aurait également sollicité des explications quant au redressement opéré, sans aucun retour de la part de l'administration des Contributions directes.

Finalement par courriers des 5 et 11 décembre 2018, son mandataire aurait proposé une réunion entre parties afin d'éclaircir des points contestés dans l'établissement de l'impôt sur le revenu.

Il estime que cette attitude de l'administration des Contributions directes ne saurait être perçue comme conforme à l'exigence de bonne foi et de loyauté imposée à toute administration, dont le principe général du droit de confiance légitime serait l'expression.

En droit, le demandeur conclut, à titre principal, à une violation des formes destinées à protéger les intérêts privés, alors que l'administration des Contributions directes aurait, « *en*

violation de la procédure administrative non contentieuse, manqué à son obligation de coopération avec ses administrés, ainsi que de justifier de la notification des décisions litigieuses et omis de prendre en considération le recours en réexamen [par lui] déposé (...) le 7 août 2018. ».

En effet, il fait relever, dans ce contexte, qu'alors même qu'il aurait été en contact avec le bureau d'imposition pendant plusieurs mois et en discussions quant à la régularisation de son dossier, l'administration des Contributions directes se retrancherait derrière des arguments de pure forme pour refuser de prendre en compte les éléments ressortis de ces discussions et notamment son courrier du 7 août 2018, pourtant déposé en personne auprès de l'administration des Contributions directes. Une telle attitude serait « *outragement* » contraire au principe de bonne foi et de loyauté d'une administration envers ses administrés.

A titre subsidiaire, le demandeur conclut à une violation de la loi, alors que l'administration des Contributions directes serait en aveu de ne pas avoir fondé ses bulletins de redressement sur des faits réels et sur les pièces qui lui auraient été communiquées, sous le couvert de la tardivité de la production de ses éléments. Or, le bureau d'imposition n'aurait toutefois pas hésité à utiliser ces mêmes éléments afin d'augmenter la base imposable pour l'année 2013.

Cette attitude serait d'autant plus contestable qu'il aurait bien contesté dans les délais légaux, ce dont l'administration des Contributions directes aurait parfaitement eu connaissance.

De plus l'administration des Contributions directes n'aurait, par ailleurs, pas pu ignorer la séparation de fait avec son ex-épouse.

A titre plus subsidiaire, le demandeur fait plaider que l'administration des Contributions directes aurait commis un excès de pouvoir en refusant de régulariser sa situation après avoir été dûment informée des circonstances du cas d'espèce au moyen des éléments lui communiqués.

En dernier ordre de subsidiarité, le demandeur estime que l'administration des Contributions directes aurait commis une erreur manifeste d'appréciation dans son dossier en refusant de prendre en considération, d'abord, la séparation de fait avec son ex-épouse et, ensuite, les éléments qu'il aurait déposés en personne dès le 7 août 2018.

Finalement, le demandeur affirme se rapporter à prudence de justice quant à d'autres causes de réformation, sinon d'annulation pouvant affecter la décision attaquée tout en se réservant le droit de se prévaloir d'un tel chef de réformation ou d'annulation en cours d'instance.

Dans son mémoire en réplique, le demandeur souligne la mauvaise foi de l'administration des Contributions directes, tout en précisant que cette dernière ne prouverait pas la date de notification des décisions litigieuses, de sorte qu'elle serait particulièrement malvenue de contester la réception du courrier déposé en mains propres par le simple fait que ce courrier n'ait pas été envoyé par lettre recommandée.

Il semblerait que là aussi le principe de la confiance légitime n'existerait que dans un sens, en ce que l'administration des Contributions directes ne devrait pas prouver la correcte notification de ses décisions, mais pourrait librement contester la réception de courriers lui

adressés par des contribuables, d'autant plus qu'il serait plus qu'usuel que les contribuables déposent leur correspondance auprès du siège de l'administration des Contributions directes.

Ainsi, le demandeur considère pour sa part qu'il aurait encore été dans les délais pour introduire sa demande, de sorte que ce serait à tort que l'administration des Contributions directes aurait refusé de faire droit à sa demande.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours en relevant d'abord que le demandeur ferait erronément état d'un redressement effectué à travers les bulletins émis en date du 30 mai 2018, alors qu'il n'en serait rien, tel que cela ressortirait d'ailleurs du courrier du 18 septembre 2018 du bureau d'imposition.

Il conteste encore formellement et énergiquement que le demandeur aurait déposé un courrier en date du 7 août 2018 valant réclamation ou qu'il y aurait eu des « *discussions* », non autrement spécifiées ou datées, avec ce dernier. En effet, l'existence de ce prétendu courrier daté au 7 août 2018 n'aurait été relevée qu'au moment de l'introduction de la réclamation déposée en date du 12 décembre 2018, le délégué du gouvernement soulevant que la correspondance préalable entre le bureau d'imposition et le demandeur débutant par son courrier daté au 14 septembre 2018 ne ferait d'ailleurs à aucun moment référence au prétendu courrier du 7 août 2018, lequel, alors même qu'il préciserait explicitement que « *La présente lettre, déposée en vos bureaux, vous est par ailleurs adressée par courrier recommandé pour la bonne forme* », n'aurait toutefois pas été porté à connaissance de l'administration des Contributions directes, ni en mains propres ni par voie de courrier recommandé.

Il échet d'abord au tribunal de retenir qu'il est constant en cause que le directeur s'est limité à déclarer irrecevable *ratione temporis* la réclamation introduite par Monsieur ... à l'encontre des bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2014 à 2016, tout en considérant qu'il n'y aurait pas lieu à lui accorder un relevé de déchéance.

S'agissant des modalités de notification d'un bulletin d'imposition, le tribunal relève que le paragraphe 211 (3) AO dispose que « *die Steuerbescheide sind verschlossen zuzustellen. Der Großherzog kann statt der Zustellung eine einfachere Form der Bekanntgabe zulassen.* ».

Quant au délai de recours contre les bulletins litigieux, l'article 1^{er} du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 concernant la notification des bulletins en matière d'impôts directs, ci-après dénommé le « règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 », dispose que « *Les bulletins qui fixent une cote d'impôt, ceux qui établissent séparément une valeur unitaire ou des revenus d'une certaine catégorie, ceux qui fixent la base d'assiette d'un impôt réel et ceux qui appellent en garantie un tiers responsable du paiement de l'impôt peuvent être notifiés aux destinataires par simple pli fermé à la poste. Il en est de même des bulletins qui ventilent une cote d'impôt ou une base d'assiette entre plusieurs communes* ».

Etant donné qu'il est constant en cause que le demandeur est un contribuable résident et que les bulletins litigieux portent sur l'impôt sur le revenu, de sorte à fixer ainsi en principe une cote d'impôt, la notification desdits bulletins rentre dans le champ d'application de l'article 1^{er} du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 et a partant pu être effectuée par la voie d'un courrier simple fermé à la poste.

L'article 2 du même règlement grand-ducal établit une présomption de notification dans les termes suivants :

« *La notification par simple lettre est présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste à moins qu'il ne résulte des circonstances de l'espèce que l'envoi n'a pas atteint le destinataire dans le délai prévu.* ».

Cette disposition doit être interprétée à la lumière des dispositions légales dans le cadre desquelles elle s'insère.

En effet, le paragraphe 211 AO, en disposant dans sa première phrase que « *die Steuerbescheide sind verschlossen zuzustellen* », vise la « *Zustellung* » ou notification formelle comme mode à travers lequel les bulletins d'impôt sont à porter à la connaissance de leurs destinataires. Les différentes formes de notification formelle telles que définies au paragraphe 88 AO s'analysent en une « *remise entourée d'un certain formalisme* »¹, lequel est destiné à constituer une preuve de la réception de l'acte à notifier par son destinataire. La forme la plus simple de la notification formelle est celle de l'envoi d'un « *eingeschriebener Brief* », prévue par le paragraphe 88 (3) AO. L'originalité de l'alinéa (3) du paragraphe 88 par rapport à son alinéa (1) réside dans le fait que l'autorité compétente est seulement tenue de prouver la date à laquelle l'enveloppe contenant l'acte a été remise à la poste et qu'elle est dispensée de l'obligation de s'aménager une preuve concrète de la prise de connaissance effective de l'acte par son destinataire, cette preuve étant remplacée par une présomption *juris tantum* de réception au troisième jour après la remise à la poste. Il en découle que le paragraphe 88 (3) AO autorise les autorités y visées à procéder à une notification par voie de lettre recommandée simple, un avis de réception n'étant point requis au vu de la dispense de la preuve d'une réception effective par le destinataire, et que la seule preuve à charge de l'autorité est celle de la remise de l'acte à la poste sous forme de pli fermé expédié en tant que lettre recommandée.

Par voie de conséquence, si la deuxième phrase du paragraphe 211 AO autorise le pouvoir réglementaire à prévoir une forme simplifiée de notification par rapport à la forme la plus allégée de la « *Zustellung* », cette disposition doit être comprise en ce sens qu'elle permet de réduire le formalisme par rapport à la seule preuve que l'administration doit se ménager au vœu du paragraphe 88 (3) AO, à savoir celle relative à la remise individuelle de l'envoi fermé contenant le bulletin à la poste.

Sur base de cette prémisse, l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978, en ce qu'il se fonde sur la deuxième phrase du paragraphe 211 AO, doit nécessairement être interprété en ce sens qu'il a pour finalité de dispenser l'administration de la charge de conserver une preuve individuelle de la remise à la poste de tout envoi contenant un bulletin, alors même que c'est la date de la remise de l'envoi à la poste qui constitue le point de départ de la présomption de l'accomplissement de la notification. Dans ces conditions, ledit article doit être lu en ce sens qu'il valide l'organisation de l'impression et de l'expédition des bulletins par le biais du Centre des Technologies de l'Information de l'Etat, telle que pratiquée par la partie étatique, qui a été établie afin d'assurer que la date d'impression des bulletins corresponde à celle de la remise à la poste des envois les contenant, alors même que cette organisation ne permet à l'Etat ni de produire la preuve documentaire du respect sans faille de ladite organisation, ni de se ménager une preuve de la remise à la poste pour chaque envoi individuel d'un bulletin. L'article 2 du règlement grand-ducal 24 octobre 1978 doit ainsi être compris en

¹ Fabienne Rosen : *La notification des bulletins d'impôt et des autres décisions de la procédure d'imposition en matière de contributions directes*, Bulletin du Cercle François Laurent 2001, II, p. 59.

ce sens qu'il permet de présumer que la date d'impression d'un bulletin correspond à celle de la remise à la poste de son courrier d'envoi.²

Il est partant conforme à ce système qu'un bulletin notifié au contribuable porte une seule date se présentant *a priori* comme sa date d'émission et qu'aucune mention sur le bulletin ou dans l'instruction sur les voies de recours n'indique formellement la date de remise à la poste du courrier ou la correspondance de la date du bulletin avec celle de sa remise à la poste.

Cependant, la dispense en faveur de l'administration de la conservation d'une preuve formelle de la remise à la poste du courrier d'envoi d'un bulletin n'entraîne pas l'inexistence de toute preuve relative à la date d'envoi d'un tel courrier. En effet, une preuve de la date de la remise à la poste existe en ce que la mention afférente se trouve apposée sur l'enveloppe d'envoi du bulletin qui comporte toujours la date du traitement du courrier par l'Entreprise des Postes et Télécommunications, cette dernière date documentant que le courrier a été remis à la poste au plus tard le jour y indiqué.

Or, c'est le destinataire du bulletin qui détient cette seule preuve de la date de la remise à la poste suite à la notification du bulletin.

Dès lors, au vu de la finalité du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 visant à admettre la notification de bulletins avec la dispense du récépissé de dépôt requis en cas de notification par courrier recommandé sur base du paragraphe 88 (3) AO, il y a lieu d'appliquer la présomption de notification prévue par l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 en ce sens qu'elle impose au destinataire l'obligation de faire état de circonstances qui rendent plausible le défaut de la notification dans le délai présumé, partant en produisant le bulletin lui notifié et l'enveloppe d'envoi y relative afin de permettre la vérification de la date effective de remise à la poste. Dans l'hypothèse où le contribuable affirme que la réception du bulletin serait intervenue à une date postérieure à celle résultant de l'application de la présomption de notification sans pour autant soumettre en cause ces pièces, il n'a pas utilement renversé cette présomption par l'établissement d'indices suffisants en sens contraire.³

Par contre, dans l'hypothèse où le contribuable nie totalement la réception de l'envoi contenant le bulletin, il ne saurait se voir imposer la production du bulletin original et de son enveloppe d'envoi en vue d'être admis à contester la notification valable du bulletin. Une telle preuve est impossible à fournir dans la mesure où le contribuable argue précisément qu'il n'a jamais reçu ces documents. Par contre, conformément à l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978, la simple négation ne suffit pas et le contribuable doit faire état d'un faisceau convergent de circonstances qui permettent de conclure que l'envoi n'a effectivement pas du tout atteint son destinataire.⁴

En l'espèce, la date figurant sur les bulletins litigieux portant sur l'impôt sur le revenu des années 2014 à 2016 est le 30 mai 2018, de sorte que conformément aux développements faits ci-avant concernant l'interprétation de l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978, la notification desdits bulletins est *a priori* présumée être intervenue le troisième jour ouvrable suivant cette date, à savoir le 4 juin 2018, même en l'absence de preuve documentaire de la remise à la poste du courrier d'envoi du bulletin en question, preuve dont la partie étatique

² Cour adm. 14 janvier 2016, n° 36400C du rôle, Pas. adm. 2020, V° Impôts, n° 849 et les autres références y citées.

³ *Ibid.*.

⁴ *Ibid.*.

est dispensée, tel que précisé ci-avant. Force est encore de constater que le demandeur n'allègue et *a fortiori* n'établit pas non plus avoir reçu notification des bulletins postérieurement au 4 juin 2018.

Le délai de réclamation de trois mois, tel que prévu au paragraphe 228 AO, a, dès lors, expiré le 4 septembre 2018, sans qu'il ne soit établi que le demandeur aurait introduit une réclamation endéans ledit délai.

Force est de retenir, dans ce cadre et au vu des contestations y relatives par la partie gouvernementale, que le demandeur est effectivement resté en défaut d'établir qu'il a bien fait parvenir à l'administration des Contributions directes le courrier litigieux du 7 août 2018, alors qu'il ne verse, à cet égard, ni récépissé de la poste, ni un accusé de réception en mains propres, de sorte que le demandeur ne prouve pas avoir contacté l'administration des Contributions directes au sujet de l'imposition de son revenu des années 2014 à 2016 avant la demande de redressement précitée, adressée au bureau d'imposition en date du 14 septembre 2018, laquelle, tel que le souligne d'ailleurs à juste titre le délégué du gouvernement, ne comporte par ailleurs pas non plus de référence ni explicite, ni implicite au prétendu courrier du 7 août 2018.

Ainsi, dans la mesure où la réclamation du demandeur n'a été introduite que le 12 décembre 2018, partant en dehors du délai de réclamation, c'est à juste titre que le directeur a déclaré ladite réclamation irrecevable *ratione temporis*, étant relevé que le délai de trois mois prévu à l'article 228 AO constitue, en vertu du paragraphe 83 (2) AO, un délai de forclusion préfix, de sorte qu'il ne saurait y avoir, à ce égard, violation des formes destinés à protéger les intérêts privés, des principes de la confiance légitime, de bonne foi et de loyauté, respectivement un excès de pouvoir.

Il découle partant de l'ensemble des développements qui précèdent que c'est à bon droit que le directeur a déclaré irrecevable pour tardiveté la réclamation du demandeur du 11 décembre 2018, lui parvenue en date du 12 décembre 2018, de sorte que le recours sous analyse est à rejeter comme n'étant pas fondé, sans qu'il n'y ait lieu de statuer sur les moyens du demandeur ayant trait au bien-fondé de sa réclamation sur base d'une erreur manifeste d'appréciation, respectivement d'une violation de la loi prétendument commise par l'administration des Contributions directes.

Au vu de l'issue du litige, il n'y a pas lieu de faire droit à la demande en allocation d'une indemnité de procédure d'un montant de 1.500,- euros, sollicitée sur base de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, quatrième chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit en la forme le recours principal en réformation ;

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

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure, telle que sollicitée par le demandeur ;

condamne le demandeur aux frais et dépens.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 13 juillet 2021 par :

Paul Nourissier, vice-président,
Olivier Poos, premier juge,
Laura Urbany, attaché de justice délégué,

en présence du greffier Marc Warken.

s.Marc Warken

s.Paul Nourissier

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 13 juillet 2021

Le greffier du tribunal administratif