

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 43385 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 le bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu de l'année 2013, émis le 26 septembre 2018, a été déclarée non fondée;

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.

En date du même jour, le directeur déclara recevable, mais non fondée la réclamation dirigée contre le bulletin rectificatif du 26 septembre 2019 concernant l'année d'imposition 2013.

Cette décision, inscrite sous le n° 25689 du rôle, est libellée comme suit :

« (...) Vu la requête introduite le 12 décembre 2018 par Me Franca Vella, de la société à responsabilité limitée Etude Vella, au nom du sieur ..., demeurant à L..., pour réclamer contre le bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu de l'année 2013, émis le 26 septembre 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 la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les formes (§ 249 AO) et délai (§ 228 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le réclamant se sent lésé par la cote d'impôt fixée par le bureau d'imposition à travers le bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu de l'année 2013 et demande le réexamen de son dossier fiscal ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, 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 liminaire, que l'ex-épouse du réclamant, i.e. la dame ..., a déposé en date du 10 novembre 2014 sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2013, ainsi que ses deux certificats de rémunération ; qu'en date du 13 mars 2018 le bureau d'imposition a fait parvenir au réclamant un courrier l'invitant à remettre ses « Certificats de salaire de l'année 2013 » pour le 3 avril 2018 au plus tard ; qu'en date du 6 avril 2018, le bureau d'imposition lui a envoyé un rappel renseignant qu'à défaut d'envoi des certificats de rémunération concernant l'année en cause pour le 20 avril 2018 au plus tard, les revenus seraient établis par voie de taxation en vertu du § 217 AO ; que le réclamant n'a pas fait suite au rappel susvisé, de sorte que le bureau d'imposition a émis le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année litigieuse en date du 30 mai 2018 ;

Considérant que par une lettre datée au 14 septembre 2018 et entrée le 18 septembre 2018, le réclamant a fait parvenir au bureau d'imposition l'état de ses revenus, ainsi que les attestations afférentes aux intérêts débiteurs, aux assurances et à la rémunération de sa femme de ménage ; qu'ainsi, il a demandé la prise en compte des dépenses susmentionnées en tant que revenu net provenant de la location de biens, dépenses spéciales et charges extraordinaires

(« Nous vous remercions (...) de bien vouloir reconsidérer l'ensemble de vos calculs pour chacune des années concernées ») ;

Considérant que la demande de révision du bulletin d'impôt litigieux est à assimiler à une « demande en redressement » en vertu du § 94, alinéa 1^{er} AO ;

Considérant que par une lettre datée au 21 septembre 2018, le bureau d'imposition a informé le contribuable qu'il n'effectuerait pas de rectification du bulletin en question du fait que la demande en redressement serait tardive ;

Considérant que le § 94, alinéa 1^{er} AO dispose plus particulièrement que les bulletins d'impôt (§§ 211, 212, 212a, alinéa 1^{er}, 214, 215 et 215a AO) ainsi que les décisions administratives à caractère individuel (§ 235 AO) ne peuvent être retirés ou modifiés qu'à la double condition que le contribuable y consente expressément et qu'il ne se trouve pas forclos dans le cadre d'un recours contentieux, tout ceci endéans un délai de 3 mois à partir de la notification du bulletin ou de la décision administrative en cause ;

Considérant que le bulletin originaire de l'impôt sur le revenu de l'année 2013 a été émis le 30 mai 2018 et notifié en date du 4 juin 2018, de sorte que le délai a expiré le 4 septembre 2018 ;

Considérant qu'au moment de l'introduction de la demande en redressement, à savoir le 18 septembre 2018, le bureau d'imposition était donc forclos à émettre une imposition redressée en vertu du § 94 AO, le bulletin en question ayant été coulé en force de la chose décidée ;

Considérant, toutefois, que le bulletin originaire, émis en date du 30 mai 2018, a été redressé sur base du § 222, alinéa 1^{er}, n° 1 AO par un bulletin rectificatif du 26 septembre 2018 ; qu'en vertu du § 222, alinéa 1^{er}, n° 1 AO un bulletin d'impôt ne peut être rectifié que dans le cas où le bureau d'imposition a connaissance de faits ou de moyens de preuve nouveaux (« neue Tatsachen ») justifiant une augmentation de la cote d'impôt pour autant que l'impôt n'est pas atteint par la prescription ;

Considérant qu'en ce qui concerne plus particulièrement la notion de « neue Tatsachen », terme contenu dans le n° 1 du § 222, alinéa 1^{er} AO, il importe de mettre en exergue que celle-ci englobe tout fait ou acte quelconque qui est susceptible de constituer isolément ou ensemble avec d'autres faits ou actes une base d'imposition de l'impôt en cause et dont le bureau d'imposition compétent n'a eu connaissance qu'après l'émission du bulletin d'impôt initial sans que le contenu des déclarations antérieures du contribuable n'ait été de nature à donner lieu à des doutes raisonnables dans le chef du bureau d'imposition (Tribunal administratif du 17 février 2005, n's 18011, 18012, 18013, 18014, 18015, 18016, 18017 et 18018 du rôle) ; que l'administration est dès lors fondée à émettre des bulletins rectificatifs chaque fois que le contribuable a fourni, dans sa déclaration fiscale initiale, des indications inexactes, insuffisantes ou incomplètes par rapport à la nature de l'impôt (Conseil d'État, 23.12.1964, n° 5684 du rôle) ;

Considérant que lors de l'émission du bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu de l'année 2013, le bureau d'imposition a pris en compte les prestations perçues par le réclamant 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 (RMG), actuellement « Revis », Revenu d'inclusion

sociale, pour un montant total de ... euros, ainsi que les cotisations sociales y afférentes ; que le bureau d'imposition n'a eu connaissance du versement des allocations précitées que postérieurement à l'émission du bulletin d'impôt originaire, en l'occurrence, lors de la réception en date du 18 septembre 2018 des pièces justificatives fournies par le réclamant en accompagnement de la lettre datée au 14 septembre 2018 ; que c'est donc à juste titre que le bureau d'imposition a rectifié le bulletin originaire de l'impôt sur le revenu en vertu des dispositions du § 222, alinéa 1^{er}, n° 1 AO ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir pris « en compte [l]es droits à déductions (sic) tels que prévus par les règles fiscales applicables » ;

Considérant qu'aux termes du § 234 AO une réclamation contre un bulletin rectificatif n'est recevable que pour autant qu'elle vise le redressement intervenu ; que le § 234 AO dispose que « Bei Steuerbescheiden, die frühere Steuerbescheide ändern, zum Beispiel in den Fällen des § 92 Absatz 3 und der §§ 94, 222 und 225, ist der neue Bescheid selbständig anfechtbar, soweit die Änderung reicht » ; qu'il y a d'abord lieu de retenir qu'une telle réclamation est en principe recevable, mais uniquement dans la limite des moyens de droit et de fait dirigés à l'encontre des éléments rectifiés, sans que puissent être attaquées les bases d'imposition retenues dans le bulletin originaire ; qu'il s'agit en outre du contribuable qui doit attirer l'attention du bureau d'imposition sur les faits dont il espère un allègement d'impôt ; que si la demande n'est ni une manifestation de volonté, ni une formalité, mais une allégation au sens des charges de procédure, en revanche elle doit être antérieure au bulletin d'impôt et ne peut plus être suppléée au contentieux ;

Considérant qu'il se dégage d'un certificat émis par le Fonds national de solidarité que pendant la période du 1^{er} janvier 2013 au 31 décembre 2013 le réclamant a perçu des allocations de RMG pour un montant brut de ... euros ;

Considérant qu'en vertu de l'article 96, alinéa 1^{er}, n° 3 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) sont considérés comme revenus résultant de pensions ou de rentes, les arrérages de rentes de toutes 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 de ce même article et qu'ils ne sont pas compris dans d'autres catégories ;

Considérant que le RMG est visé par ledit article 96, alinéa 1^{er}, numéro 3 L.I.R. et de ce fait il est imposable dans le chef du réclamant dans la catégorie du revenu résultant de pensions ou de rentes ;

Considérant qu'à titre de frais d'obtention, le minimum forfaitaire est fixé à ... euros pour les revenus nets résultant de pensions ou de rentes (article 107, alinéa 1^{er} n° 2 L.I.R.) ; qu'en l'espèce, le revenu net résultant de pensions ou de rentes se chiffre dès lors à (... - ... i.e.) ... euros, tel que renseigné sur le bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu de l'année litigieuse ;

Considérant, en guise de conclusion, qu'il s'impose de conforter le bureau d'imposition pleinement dans sa manière d'agir et de dire que c'est à juste titre que, d'une part, il a imposé les prestations de RMG en tant que revenu résultant de pensions ou de rentes, et que d'autre part, il n'a pas pris en considération les intérêts débiteurs, les assurances et la rémunération de la femme de ménage ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme, la rejette comme non fondée. (...) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 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 non fondée sa réclamation dirigée contre le bulletin rectificatif d'impôts sur le revenu de l'année 2013.

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.

Le demandeur s'offusque du fait que malgré son insistance sur sa demande de réexamen des bases d'imposition et du calcul de l'impôt pour les années 2013, 2014, 2015 et 2016 qui n'auraient pas pris en considération les déductions légalement admises par la loi, l'administration des Contributions directes aurait émis un bulletin d'imposition en date du 26 septembre 2018 en ne prenant en compte que les éléments lui transmis de nature à augmenter la base imposable, sans pour autant prendre en compte des autres éléments.

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 imposé 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.

Il 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.

En ce qui concerne le moyen tenant à une violation de la loi, le demandeur s'oppose au procédé du bureau d'imposition consistant, en pleine connaissance de cause, à refuser le redressement qu'il aurait sollicité en sa faveur, tout en utilisant, parmi les pièces lui communiquées, uniquement les éléments lui ayant permis d'augmenter la base imposable pour l'année 2013, ce qui serait d'autant plus contestable que l'imposition aurait bien été contestée dans les délais légaux, ce dont l'administration des Contributions directes aurait parfaitement connaissance.

Le demandeur estime que l'administration des Contributions directes n'aurait pas non plus ignoré sa séparation de fait de son ex-épouse qui aurait été actée par un jugement, dont elle est en aveu d'avoir eu connaissance.

Quant à l'excès de pouvoir reproché à l'administration des Contributions directes, le demandeur fait préciser que ce dernier résulterait du refus de régulariser sa situation après avoir été dûment informée des circonstances du cas d'espèce par son courrier du 7 août 2018.

Finalement le refus de prendre en compte la séparation de fait avec son ex-épouse équivaldrait à une erreur manifeste d'appréciation de son dossier qui aurait déjà été complété par les pièces y relatives dès le 7 août 2018.

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 énergétiquement 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.

En ce qui concerne la séparation de fait entre époux, le délégué du gouvernement souligne que celle-ci ne saurait être prise en compte en l'absence d'une dispense de la loi ou de l'autorité judiciaire, de sorte qu'en vertu de l'obligation de cohabitation des conjoints, édictée par l'article 215 du Code civil, le demandeur et son ex-épouse devraient continuer à être imposés collectivement aux termes de l'article 3 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, dénommé ci-après « LIR ». En effet, en dehors d'une dispense, au début de l'année civile, de l'obligation de vivre ensemble dûment autorisée par une décision judiciaire, au fond ou au provisoire, ou par une disposition légale, une éventuelle séparation de fait des époux depuis l'année 2011 serait sans conséquences juridiques au regard des conditions posées par l'article 3 LIR et de l'imposition collective qui en découlerait. Le jugement de divorce datant du 17 mai 2018, le demandeur et son épouse seraient soumis à une imposition collective jusqu'à l'année 2018 comprise.

Quant à l'imposition rectificative par bulletin émis en date du 26 septembre 2018, le délégué du gouvernement donne à considérer que le demandeur n'aurait pas satisfait à l'obligation de déclarer l'intégralité de ses revenus perçus pour l'année 2013 du fait que ce dernier aurait omis de déclarer une allocation complémentaire perçue au cours de l'année 2013, en vertu de la loi modifiée du 29 avril 1999 portant création d'un droit à un revenu minimum garanti, pour un montant total de ... euros, de sorte qu'en application du paragraphe 222 (1) n° 1 AO, le bureau d'imposition aurait été en droit d'émettre un bulletin rectificatif.

En effet, le certificat du Fonds national de solidarité daté au 7 août 2018 faisant état du versement d'une allocation complémentaire en 2013, information inconnue au stade de l'imposition ayant donné lieu à l'émission du bulletin originaire en date du 30 mai 2018, serait manifestement à considérer comme une information nouvelle qui serait susceptible de donner lieu à une imposition plus élevée conformément au prédit paragraphe.

Le délégué du gouvernement précise encore qu'en vertu du paragraphe 234 AO, le bulletin rectificatif, émis en date du 26 septembre 2018, ne pourrait uniquement être déféré au

contrôle contentieux dans la limite de la rectification effectuée, laquelle se limiterait, en l'espèce, à l'imposition de cette allocation complémentaire, d'ailleurs non utilement contestée par le demandeur.

Il échet d'abord au tribunal de retenir que c'est à bon droit que le délégué du gouvernement a souligné qu'en vertu du paragraphe 234 AO, la réclamation contre un bulletin rectificatif ne saurait porter que sur le point d'imposition concerné par la rectification et ne saurait ouvrir le débat sur les autres postes non concernés par la rectification et dont l'imposition est d'ores et déjà coulée en force de chose décidée.

Ainsi, dans ce contexte, il est relevé que le bulletin initial relatif à l'année d'imposition 2013, émis le 30 mai 2018, est coulée en force de chose décidée depuis le 4 septembre 2018, de sorte que passé ce délai, il ne pourra plus être rectifié que pour les revenus non encore déclarés, et ce, tant que les impôts ne sont pas prescrits.

En effet, 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 « *ingeschriebener 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 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

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.

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

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 le bulletin originaire portant sur l'impôt sur le revenu de année 2013 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 dudit bulletin 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 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

³ *Ibid.*.

⁴ *Ibid.*.

directes au sujet de l'imposition originaire de son revenu de l'année 2013, telle qu'elle ressort du bulletin du 30 mai 2018, avant la demande de redressement précité 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 ayant couru contre le bulletin d'impôt originaire du 30 mai 2018 à partir du 4 juin 2018, c'est à juste titre que la partie gouvernementale souligne que ladite réclamation ne saurait plus concerner les points d'impositions arrêtés à ce moment et qui n'ont pas fait l'objet du bulletin rectificatif.

En effet, à l'instar de ce qui a été relevé par la partie gouvernementale, le paragraphe 234 AO, dispose que « *Bei Steuerbescheiden, die frühere Steuerbescheide ändern, zum Beispiel in den Fällen des §92 Absatzes 3 und der §94, 222 und 225, ist der neue Bescheid selbständig anfechtbar, soweit die Änderung reicht.* », de sorte que la réclamation du 12 décembre 2018, si elle est certes recevable *ratione temporis* en ce qui concerne le bulletin rectificatif du 26 septembre 2018, ne saurait cependant porter que sur le point d'imposition concerné par la rectification, à savoir la prise en compte d'un poste de revenu supplémentaire, au titre des allocations complémentaires touchées au cours de l'année 2013 et pour lesquels une déduction forfaitaire de ...,- euros à titre de frais d'obtention a été retenue.

Or, étant donné que le demandeur ne conteste pas avoir perçu les allocations complémentaires précitées non encore déclarées et qu'il ne conteste pas leur caractère imposable en tant que revenu de l'année 2013, son recours dirigé contre la décision directoriale déferée doit encourir le rejet, étant relevé que les contestations du demandeur relatives à l'imposition collective avec son ex-épouse, respectivement en ce qui concerne les autres frais et déductions qu'il avait omis de faire valoir à l'occasion de sa déclaration d'impôt, respectivement qu'il n'a pas fait valoir avant l'écoulement du délai de recours courant contre le bulletin d'imposition originaire, ne sont d'aucune pertinence dans le cadre du présent litige concernant uniquement l'imposition supplémentaire résultant du bulletin rectificatif, seul litigieux, du 26 septembre 2018.

En outre, il est rappelé qu'en application du paragraphe 222 (1) n° 1 AO, disposant que « *(1) Hat bei Steuern..., die Steuerkontrollstelle 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:*

1. wenn neue Tatsachen oder Beweismittel bekanntwerden, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen, und die Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen ist; (...) », l'autorité de chose décidée ne saurait être remise en cause qu'à condition qu'apparaissent des informations nouvelles, inconnues au stade de l'imposition ayant donné lieu à l'émission du bulletin originaire, susceptibles de donner lieu à une imposition plus élevée, sauf prescription de l'impôt non vérifiée en l'espèce.

Ainsi, une telle rectification en application du paragraphe 222 AO n'est pas de nature à ouvrir au contribuable un droit de révision de sa situation fiscale déjà couverte par l'autorité de chose jugée⁵.

Il s'ensuit que les moyens du demandeur tenant à une erreur manifeste d'appréciation, respectivement d'une violation de la loi prétendument commise par de l'administration des Contributions directes, qui n'aurait pris en compte ni sa séparation de fait avec son ex-épouse, ni les nouveaux éléments en sa faveur dans le cadre du bulletin originaire du 30 mai 2018 encourent le rejet.

Au vu de ce qui précède et étant relevé, en ce qui concerne la force de chose décidée sur les points de l'imposition tels qu'arrêtés par le bulletin originaire relatif au revenu de l'années 2013, 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, il ne saurait y avoir, en ce qui concerne le refus de remettre en cause l'imposition en faveur du demandeur, 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 le recours sous analyse est à rejeter comme n'étant pas fondé.

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 formulée 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,

⁵ Cour adm. 11 janvier 2007, n° 21679C du rôle, Pas. adm. 2020, V° Impôts, n° 929.

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