

Audience publique du 28 juin 2018

Recours formé par
la société anonyme ..., ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière de retenue d'impôt sur les traitements et salaires

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 39764 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 20 juin 2017 par Maître Michel Vallet, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ..., établie et ayant son siège social à L-..., inscrite au registre de commerce et des sociétés sous le numéro ..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 22 mars 2017 portant rejet de sa réclamation introduite le 26 octobre 2016 à l'encontre du bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenue pour les années 2012 et 2013 ;

Vu le mémoire en réponse déposé le 12 septembre 2017 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 11 octobre 2017 par Maître Michel Vallet au nom de la société demanderesse ;

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

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Michel Vallet et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 23 avril 2018.

Le 30 décembre 2015, le bureau d'imposition ..., bureau de recette ..., émit à l'encontre de la société anonyme ..., ci-après désignée par « la société ... », le bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenue pour les années 2012 et 2013.

Ce bulletin, qui fixe des compléments de retenue d'un montant total de ... euros, précise ce qui suit : « (...) *En date du 21/12/2015 il a été procédé, en application des dispositions de l'article 136 L.I.R. de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, à une révision des*

retenues d'impôts à opérer, à déclarer et à verser par vos soins à l'Administration des contributions, du chef de rémunérations allouées à votre personnel salarié et retraité.

La révision portant sur les années d'imposition 2012 à 2013 inclusivement a eu lieu conformément aux dispositions de la section 5 du règlement grand-ducal du 27 décembre 1974 concernant la procédure de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions.

D'après l'état récapitulatif du rapport de révision, les compléments de retenue d'impôts et les suppléments y relatifs sont fixés aux montants ci-après, ceci sans préjudice des intérêts de retard grevant les arriérés conformément à l'article 155 L.I.R. ainsi que, le cas échéant, des retenues d'impôt déclarées mais non encore versées. (...) ».

Par courrier de son litismandataire du 25 octobre 2016, la société ... a fait introduire auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », une réclamation à l'encontre dudit bulletin.

Par décision du 22 mars 2017, le directeur déclara ladite réclamation irrecevable *ratione temporis*, cette décision étant libellée comme suit :

« (...) Vu la requête introduite le 26 octobre 2016 par Me Michel Vallet, au nom de la société anonyme ... (...), L-..., pour réclamer contre les « bulletins de taxation d'office » relatifs à des « impôts sur salaires au titre des années 2012 et 2013 » ;

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 requête ne désigne pas les bulletins critiqués; qu'elle est cependant à considérer comme étant dirigée contre le bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenues pour les années 2012 et 2013, émis le 30 décembre 2015 ;

Considérant que la réclamante conteste avoir reçu le bulletin litigieux et demande « le bénéfice des délais de recours habituels contre les taxations d'office pour les années 2012 et 2013, ces recours pouvant être exercés à compter de la date de votre décision à venir » ;

Considérant d'abord que l'instruction au contentieux a révélé que le bulletin litigieux a bien été notifié au siège de la réclamante, i.e. ... à L-... ;

Considérant que la réclamante fait erronément référence à un courrier du 19 septembre 2016 pour conclure que le bulletin litigieux aurait été notifié à une mauvaise adresse ; que le courrier du 19 septembre 2016 consistait en effet à fournir des informations à la réclamante sur la cote d'impôt résultant du bulletin litigieux ; que ce courrier du 19 septembre 2016 avait effectivement été envoyé à une adresse différente ; qu'il a été remplacé par un courrier envoyé par le bureau d'imposition ... en date du 6 octobre 2016 retenant entre autres, d'ailleurs comme le courrier précité du 19 septembre 2016 que « je vous informe que notre service a procédé à une taxation d'office selon le paragraphe 217 AO en décembre 2015 des retenues d'impôt dues faute

de remise des pièces demandées le 10.10.2014. Un redressement de notre bulletin expédié le 30.12.2015 n'est pas possible puisque le délai de réclamation selon le paragraphe 245 AO est expiré depuis longtemps ;

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 le bulletin litigieux a été émis le 30 décembre 2015 et notifié le 5 janvier 2016, de sorte que le délai a expiré le 5 avril 2016 ; que la réclamation, introduite en date du 26 octobre 2016 est donc tardive ;

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 ; qu'en exécution du § 252 AO, la réclamation est donc à qualifier de tardive ;

Considérant qu'il découle de tout ce qui précède que la réclamation introduite est irrecevable ; (...)».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 20 juin 2017, la société ... a fait introduire un recours tendant à la réformation de la décision directoriale, précitée, du 22 mars 2017.

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 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenue.

Le tribunal est, dès lors, compétent pour connaître du recours en réformation, lequel est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, la société demanderesse explique que les compléments de retenues d'impôts fixés par le bulletin litigieux auraient été établis par voie de taxation d'office, au motif qu'elle n'aurait pas réservé de suites à des demandes de communication de pièces émanant de l'administration des Contributions directes. Or, ces demandes ne lui seraient jamais parvenues. A cet égard, la société ... donne à considérer que de nombreux courriers lui adressés par la partie étatique auraient été envoyés à une mauvaise adresse, ainsi que cela se dégagerait d'un courrier de l'administration des Contributions directes du 6 octobre 2016. Il en serait de même concernant le bulletin litigieux. Ce dernier ne lui ayant, dès lors, pas été valablement notifié, le délai de trois mois pour introduire une réclamation auprès du directeur n'aurait pas commencé à courir, de sorte que la décision déferée devrait encourir la réformation.

Par ailleurs, la société demanderesse fait plaider que le bulletin litigieux violerait le paragraphe 217 AO. En effet, si cette disposition légale permet à l'administration fiscale de procéder par voie de taxation d'office, notamment, lorsque le contribuable resterait en défaut de lui fournir les pièces lui permettant de déterminer avec précision la base imposable, il n'en resterait pas moins qu'en l'espèce, les courriers de demande de pièces lui adressés par la partie étatique ne lui seraient jamais parvenus. Par conséquent, la décision directoriale déférée, qui confirmerait implicitement ledit bulletin, devrait encourir la réformation.

Dans son mémoire en réplique, la société ... donne à considérer que le dossier administratif ne contiendrait qu'un seul avis de réception, à savoir celui correspondant à un courrier du 19 septembre 2016, qui aurait été envoyé à une adresse erronée. Etant donné que la partie étatique ne produirait ainsi pas d'avis de réception relatifs aux « (...) autres courriers (...) » et au bulletin litigieux, elle n'aurait pas rapporté la preuve que ce dernier lui aurait effectivement été envoyé. S'il est certes vrai que son adresse exacte figurerait sur le bulletin en question, la partie étatique n'aurait pas prouvé que cette même adresse aurait figuré sur l'enveloppe d'envoi dudit bulletin. Ainsi, il ne serait pas établi que ce dernier lui aurait été valablement notifié, de sorte que le délai de réclamation de trois mois n'aurait pas commencé à courir.

A l'appui de son moyen tiré de la violation du paragraphe 217 AO, la société demanderesse souligne que la partie gouvernementale n'aurait pas rapporté la preuve de l'envoi « (...) des demandes de pièces en vue de vérifier les années 2012 et 2013 (...) ».

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours.

Il est constant en cause que le directeur a déclaré irrecevable *ratione temporis* la réclamation introduite par la société ... à l'encontre du bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenue pour les années 2012 et 2013.

La partie demanderesse conteste, en substance, la validité de la notification du bulletin litigieux, pour en déduire que le délai de réclamation de trois mois, tel que prévu par le paragraphe 228 AO, n'aurait pas commencé à courir.

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* ».

En vertu de 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 », pris notamment sur base du paragraphe 211 (3) AO précité : « *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 qui demeurent au Grand-Duché 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 la société demanderesse est un contribuable résident et que le bulletin litigieux a fixé à son égard des compléments de retenue d'impôts, la

notification dudit bulletin 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

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

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 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 d'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 la réception du bulletin 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

² Cour adm., 14 janvier 2016, n° 36400C du rôle, Pas. adm. 2017, V° Impôts, n° 798 et les autres références y citées.

³ *Ibid.*.

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 litigieux est le 30 décembre 2015, 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 5 janvier 2016, 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.

Pour autant que l'argumentation de la société demanderesse selon laquelle ledit bulletin aurait été envoyé à une « (...) *mauvaise adresse* (...) » doit être interprétée comme une négation de la réception de l'envoi contenant la notification de ce même bulletin, il ressort des développements qui précèdent qu'il lui appartient de faire état d'un faisceau convergent de circonstances qui permettent de conclure que l'envoi n'a effectivement pas du tout atteint son destinataire. Or, la demanderesse reste en défaut de faire état de telles circonstances. En effet, l'adresse figurant sur le bulletin en question, à savoir la suivante : L-..., est celle de son siège social, ainsi que cela se dégage tant des pièces versées au dossier administratif que des indications figurant dans la requête introductive d'instance, et il n'existe aucune raison valable permettant de conclure que le bulletin en question ait été envoyé à une adresse différente, le simple fait qu'un courrier de l'administration des Contributions directes du 19 septembre 2016 destinée à la société ... ait été envoyé à une adresse erronée, à savoir la suivante : L-....., étant insuffisant à cet égard, étant précisé, dans ce contexte, qu'outre ce courrier du 19 septembre 2016, la société demanderesse est restée en défaut d'identifier avec précision les « *nombreux courriers* » que la partie étatique lui aurait envoyés à une adresse inexacte.

Dans ces circonstances, le tribunal est amené à conclure que la demanderesse n'a pas fourni d'éléments permettant de renverser la présomption, dégagee ci-avant, selon laquelle la notification du bulletin litigieux est intervenue le 5 janvier 2016, en application de l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978.

Le délai de réclamation de trois mois, tel que prévu au paragraphe 228 AO, a, dès lors, expiré le 5 avril 2016.

Dans la mesure où la réclamation de la société demanderesse n'a été introduite que le 26 octobre 2016, partant en dehors dudit délai de réclamation, lequel constitue un délai de forclusion, en vertu du paragraphe 83 (2) AO, c'est à juste titre que le directeur a déclaré ladite réclamation irrecevable *ratione temporis*.

Eu égard à cette dernière conclusion, le recours en réformation est à rejeter, sans qu'il n'y ait lieu de statuer sur les moyens de la demanderesse ayant trait au bien-fondé de sa réclamation.

Compte tenu de l'issue du litige, la demande de la société demanderesse tendant à l'octroi d'une indemnité de procédure de ... euros, sur base de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, encourt le rejet.

⁴ *Ibid.*

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

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

rejette la demande de la société demanderesse tendant à l'octroi d'une indemnité de procédure de ... euros ;

condamne la société demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Françoise Eberhard, vice-président,
Hélène Steichen,
Daniel Weber, juge,

et lu à l'audience publique du 28 juin 2018 par le vice-président, en présence du greffier assumé Lejila Adrovic.

s. Lejila Adrovic

s. Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 28 juin 2018
Le Greffier du Tribunal administratif