

**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 d'impôts

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 39963 du rôle et déposée en date du 31 juillet 2017 au greffe du tribunal administratif par Maître Charles Kaufhold, 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-..., immatriculée au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant à la réformation, sinon à l'annulation, d'une part, des « (...) *taxations d'office pour les années 2006-2011* (...) » et, d'autre part, d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 2 mai 2017 portant rejet de sa demande de remise gracieuse du 19 janvier 2016 concernant l'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal pour les années 2009 à 2011 ;

Vu le mémoire en réponse déposé le 14 décembre 2017 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 15 janvier 2018 par Maître Charles Kaufhold, pour le compte de la société demanderesse ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 7 février 2018 ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Max Muller, en remplacement de Maître Charles Kaufhold, et Monsieur le délégué du gouvernement Stéphane Collart en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 7 mai 2018.

---

Les 16 juin 2011, 22 février 2012, 29 mai 2013 et 22 janvier 2014, le bureau d'imposition Sociétés 5 de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », émit à l'encontre de la société anonyme ..., ci-après dénommée « la société ... », les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et les bulletins de l'impôt commercial communal pour les années d'imposition 2006 à 2011.

A l'exception des bulletins de l'impôt commercial communal pour les années d'imposition 2009 à 2011, lesdits bulletins précisent qu'à défaut de déclaration d'impôt, il a été procédé par voie de taxation d'office, en application du paragraphe 217 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, communément appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* ».

Par courrier recommandé du 19 janvier 2016, la société ... a introduit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », une demande tendant à « (...) *une remise gracieuse sur les taxations d'office 2009 à 2011 inclus (...)* », cette demande ayant été rejetée par le directeur par décision du 2 mai 2017, libellée comme suit :

*« (...) Vu la demande présentée le 4 mars 2016 par le sieur ... au nom de la société anonyme ..., établie L-..., ayant pour objet une remise d'impôts par voie gracieuse de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2009, 2010 et 2011 et de l'impôt commercial communal des années 2009, 2010 et 2011 fixés par bulletin en date du 22 janvier 2014 ;*

*Vu le paragraphe 131 de la loi générale des impôts (AO), tel qu'il a été modifié par la loi du 7 novembre 1996 ;*

*Considérant que la demande de remise gracieuse est motivée par des considérations qui mettent en cause une situation financière difficile ;*

*Considérant qu'en vertu du paragraphe 131 AO, sur demande justifiée endéans les délais du paragraphe 153 AO, le directeur de l'administration des contributions directes accordera une remise d'impôt ou même la restitution, dans la mesure où la perception de l'impôt dont la légalité n'est pas contestée, entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable ;*

*Considérant qu'en vertu du § 153 AO, les droits à restitution permis en dehors des cas visés aux §§ 151 et 152 AO s'éteignent si la demande en restitution n'a pas été introduite avant la fin de l'année qui suit celle de la survenance des faits à l'origine du droit ;*

*Considérant qu'en l'espèce la demande en restitution, entrée le 4 mars 2016, n'a donc pas été introduite dans le délai, précité, lequel a expiré le 31 décembre 2015 pour les années d'imposition 2009, 2010 et 2011 ;*

*Considérant que le paragraphe 131 AO n'autorise pas le directeur à faire abstraction de la déchéance légale ainsi encourue par le demandeur ;*

**PAR CES MOTIFS,  
DÉCIDE :**

*La demande en remise gracieuse est rejetée. (...)* ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 31 juillet 2017, la société ... a fait introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation, d'une part, des « (...) *taxations d'office pour les années 2006-2011 (...)* » et, d'autre part, de la décision directoriale, précitée, du 2 mai 2017.

Le délégué du gouvernement soulève l'irrecevabilité du volet du recours visant les « (...) *taxations d'office pour les années 2006-2011 (...)* », d'une part, pour libellé obscur et, d'autre part, au motif que pour autant que seraient visés les bulletins de l'impôt commercial communal et de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années 2006 à 2011, ces bulletins n'auraient pas fait l'objet d'une réclamation auprès du directeur.

La société demanderesse n'a pas pris position quant à ces moyens d'irrecevabilité.

Elle n'a, plus particulièrement, pas apporté de précision quant aux actes visés à travers le volet du recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation des « (...) *taxations d'office pour les années 2006-2011* (...) ».

Pour autant que la société demanderesse ait entendu viser les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour les années d'imposition 2006 à 2011, versés à l'appui de la requête introductive d'instance, le tribunal relève que l'article 8 (3) 3. 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 », prévoit ce qui suit : « *Lorsqu'une réclamation au sens du § 228 de la loi générale des impôts ou une demande en application du § 131 de cette loi a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant ou le requérant peuvent considérer la réclamation ou la demande comme rejetées et interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ou, lorsqu'il s'agit d'une demande de remise ou en modération, contre la décision implicite de refus.* (...) ».

Il s'ensuit que la seule hypothèse où un bulletin d'impôt peut directement être déféré au tribunal est celle où le bulletin en question a fait l'objet d'une réclamation, au sens du paragraphe 228 AO, sur laquelle le directeur n'a pas statué par une décision définitive dans un délai de six mois à compter de la demande. En cas de demande de remise gracieuse, au sens du paragraphe 131 AO, restée sans réponse dans ce même délai de six mois, l'article 8 (3) 3. de la loi du 8 novembre 1996 prévoit la possibilité d'introduire un recours, non pas à l'encontre du bulletin d'impôt, mais à l'encontre de la décision implicite de refus de la demande.

Dans sa requête introductive d'instance, la demanderesse se réfère à une entrevue avec le directeur ayant eu lieu en date du 19 janvier 2016, lors de laquelle elle aurait fait état de ses « (...) *griefs tenant aux taxations d'office* (...) » et aurait « (...) *réclamé contre l'assiette totalement fantaisiste ayant servi pour les taxations d'office* (...) ». A cette occasion le directeur aurait pris des notes et un procès-verbal aurait été dressé, en application du paragraphe 249 (1) AO.

Pour autant qu'à travers ces développements, la société demanderesse ait entendu faire valoir qu'elle aurait introduit une réclamation orale à l'encontre des bulletins de l'impôt commercial communal et de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années d'imposition 2006 à 2011, le tribunal relève qu'une telle réclamation orale n'est valable que si elle fait l'objet d'un procès-verbal.<sup>1</sup>

Or, outre le fait que la société demanderesse ne verse aucun élément ou document concret à l'appui de ses affirmations selon lesquelles elle aurait introduit une réclamation lors de l'entrevue du 19 janvier 2016, il y a lieu de relever que sur question afférente du tribunal à l'audience des plaidoiries, le délégué du gouvernement a précisé qu'un tel procès-verbal n'existe pas en ce qui concerne une éventuelle réclamation introduite à l'encontre des bulletins de l'impôt commercial communal et de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années d'imposition 2006 à 2011, tout en indiquant que l'Etat ne disposerait pas non plus de notes que le directeur aurait prises au cours de la réunion du 19 janvier 2016.

---

<sup>1</sup> Trib. adm., 18 janvier 1999, n° 10760 du rôle, Pas. adm. 2017, V° Impôts, n° 815.

Il s'ensuit d'ores et déjà que la demande de la société demanderesse tendant à voir ordonner à la partie étatique de verser lesdites notes ainsi que le procès-verbal ayant été dressé lors de ladite réunion du 19 janvier 2016 est à rejeter, étant donné que le tribunal ne saurait ordonner la communication de pièces inexistantes.

Il s'ensuit également que l'argumentation de la partie demanderesse, développée dans son mémoire en réplique, selon laquelle le défaut de communication de ces pièces violerait les principes du contradictoire et de l'égalité des armes, les droits de la défense et le droit à un procès équitable, encourt le rejet, étant encore précisé, dans ce contexte, que le dossier administratif a été déposé au greffe du tribunal administratif, où la société demanderesse aurait pu le consulter, tel que soulevé par le délégué du gouvernement dans son mémoire en duplique, de sorte que les principes et droits procéduraux susmentionnés ont été respectés, contrairement à ce que suggère la société demanderesse.

Eu égard aux développements qui précèdent, le tribunal est amené à conclure qu'il n'est pas établi que les bulletins de l'impôt commercial communal et de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années d'imposition 2006 à 2011 aient fait l'objet d'une réclamation, étant encore précisé que le courrier du 19 janvier 2016 ne constitue manifestement pas une réclamation, mais une demande de remise gracieuse, portant sur les seules années d'imposition 2009 à 2011, étant donné qu'elle indique de manière non équivoque : « (...) *Je vous demande (...) une remise gracieuse sur les taxations d'office 2009 à 2011 inclus, d'autant que la situation de ma société ne permet pas de payer le montant réclamé (...)* ».

Par voie de conséquence, le recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation des « (...) *taxations d'office pour les années 2006-2011 (...)* » est à déclarer irrecevable *omisso medio*, sans qu'il n'y ait lieu de trancher le moyen d'irrecevabilité *obscuri libelli*, également soulevé, dans ce contexte, par le délégué du gouvernement, cet examen devenant surabondant.

Quant au recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision directoriale du 2 mai 2017, le tribunal précise que dans la mesure où le paragraphe 131 AO, en combinaison avec l'article 8 (3) 1. de la loi du 7 novembre 1996 prévoit en la matière un recours de pleine juridiction, il est compétent pour connaître du recours principal en réformation, lequel étant 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, la société demanderesse explique qu'en 1991, Monsieur ... aurait repris l'entreprise de son père. En 1992, un incendie aurait détruit les locaux de l'entreprise, qui se seraient trouvés en milieu urbain. Sous la pression des autorités, elle aurait dû se relocaliser et trouver de nouveaux locaux situés dans une zone industrielle. Or, à l'époque, l'entreprise se serait trouvée au bord de la faillite. Dans ce contexte, Monsieur ... aurait fait connaissance de l'homme d'affaires ..., grâce à qui un terrain aurait pu être trouvé et l'entreprise aurait pu se financer. Monsieur ... aurait chargé son comptable, Monsieur..., de s'occuper de la gestion de la société .... Monsieur ... aurait dû céder ses parts sociales et son rôle se serait limité depuis lors à celui d'un administrateur et salarié.

Or, il se serait avéré que la gestion de Monsieur ... serait devenue défailante depuis 2004 et Monsieur ... n'aurait pas réussi à imposer sa révocation et son remplacement en temps utile. En effet, ce n'aurait été qu'en 2015 qu'il aurait pu changer de conseil fiscal et comptable. En raison des fautes de gestion commises par Monsieur ..., la société ... se serait vu confrontée

à des taxations d'office « (...) *parfaitement illogiques, incompréhensibles et qui n'[auraient] aucun lien avec la réalité (...)* », à l'encontre desquelles elle aurait formulé ses griefs lors de la susdite entrevue du 19 janvier 2016 et qui compromettraient son existence. Si le directeur en fonctions à l'époque, Monsieur ..., a été « (...) *réceptif (...)* » à ces considérations, il serait à craindre que son successeur, Madame ..., qui aurait pris la décision litigieuse, ne se serait pas vu transmettre les notes prises lors de cette entrevue et le procès-verbal dressé consécutivement et n'aurait ainsi pas pris en compte « (...) *cette situation toute particulière (...)* », ce qui serait de nature à expliquer les carences flagrantes de motivation affectant la décision en question.

Sur ce dernier point, la société demanderesse fait valoir que le directeur, saisi d'une réclamation, devrait répondre de manière exhaustive et de façon compréhensible à toutes les demandes lui soumises. Conformément au paragraphe 258 (1) AO, l'obligation de motivation du directeur « (...) [devrait] *inclure les faits, droits et preuves qui lui [seraient] soumis (...)* ». Or, en l'espèce, il se serait « (...) *contenté de statuer par une motivation lacunaire et inappropriée uniquement sur une fraction des faits, droits et preuves qui lui [auraient été] soumis (...)* ». Le fait de ne pas répondre à certaines demandes et moyens, impliquerait que ces demandes feraient l'objet d'une décision négative implicite, « (...) *de sorte que tous les actes formant la Décision [seraient] valablement attaqués par la présente requête (...)* ». Il s'ensuivrait que la saisine du tribunal « (...) *ne se limite[rait] pas à la simple décision directoriale ou à la demande de remise gracieuse mais bel et bien à l'intégralité des griefs, tant de la réclamation, que des informations et pièces complémentaires transmis le 19 janvier 2016 et qui [pourraient] valablement être dirigés contre tous les actes formant la Décision (...)* ». Etant donné que lors de la susdite entrevue du 19 janvier 2016, elle aurait réclamé contre l'« (...) *assiette totalement fantaisiste ayant servi pour les taxations d'office et cherché de bonne foi à chercher le dialogue avec l'administration pour y remédier (...)* », il serait évident que « (...) *le recours [ne se serait pas limité] à la demande de remise gracieuse mais qu'il [se serait agi] de trouver une solution au problème, au besoin et en dernier ressort au moyen d'une remise gracieuse (...)* ». En se prévalant de la jurisprudence de la Cour administrative, selon laquelle le service public de la justice comporterait, dans la mesure du possible, non seulement que le juge dise le droit mais encore, d'un point de vue de paix sociale, qu'il résolve autant que possible le point litigieux entre parties, la société demanderesse soutient qu'à défaut pour le directeur d'avoir agi de manière appropriée, il appartiendrait au tribunal de résoudre autant que possible le point litigieux. Elle ajoute que tant l'écoulement du délai entre le 19 janvier 2016 et le 2 mai 2017, date de la prise de la décision déferée, que les « (...) *carences dans la motivation (...)* » ne devraient avoir de conséquences préjudiciables pour elle, sous peine de violer son droit d'accès effectif au juge. Elle précise qu'au vœu du paragraphe 249 (2) AO, il aurait appartenu au directeur de statuer sur les moyens qu'elle aurait avancés pour contester la légalité « (...) *des taxations d'office (...)* ». Elle ajoute que « (...) *l'omission d'y avoir statué pour préférer se limiter à l'examen de la demande de remise gracieuse ne saurait avoir pour effet de rendre toute contestation en ce qui concerne[rait] les taxations d'office forclose (...)* ».

La société demanderesse soutient ensuite, en substance, que les taxations d'office auxquelles le bureau d'imposition aurait procédé pour les années d'imposition 2006 à 2011 violeraient le paragraphe 217 AO, étant donné que la partie étatique n'aurait pas enquêté ou effectué une quelconque autre démarche en vue de déterminer les bases imposables et que les montants retenus par le bureau d'imposition seraient surfaits.

En outre, la société ... reproche au directeur d'avoir rejeté sa demande de remise gracieuse au motif de son introduction postérieure à l'expiration du délai prévu par le paragraphe 153 AO. A cet égard, elle fait valoir que le paragraphe 131 AO réglerait,

d'une part, les demandes de remise gracieuse et, d'autre part, les demandes de restitution d'impôts. Or, le paragraphe 153 AO, auquel le paragraphe 131 AO renverrait certes, se référerait à des « *Erstattungsansprüche* », de sorte à s'appliquer uniquement à des demandes de restitution d'impôts, et non pas à des demandes de remise gracieuse. La société demanderesse donne à considérer que « (...) [m]ême si dans sa demande complémentaire à sa réclamation, [elle] a indiqué avoir payé trop d'impôts pour les années 2004 à 2008 et se plaint de ne pas avoir pu faire valoir ses résultats exacts et ses pertes cumulées, sa demande de remise gracieuse, indépendamment des autres réclamations et griefs contenus dans la demande du 19 janvier 2016, [ne serait] pas à qualifier de demande de restitution. (...) ». Dès lors, seule « (...) sa demande en ce qui concerne[rait] la restitution du trop payé pour les années 2004 à 2008 (...) » aurait pu être rejetée sur base dudit paragraphe 153 AO. En tout état, de cause, la partie étatique serait restée en défaut d'expliquer pour quelle raison le délai prévu par cette dernière disposition légale aurait expiré le 31 décembre 2015. Dans ce contexte, la société demanderesse s'interroge sur la question de savoir quel serait en l'espèce l'événement qui aurait fondé le droit à restitution, faisant courir le délai prévu par le paragraphe 153 AO.

La société ... soutient ensuite qu'elle remplirait les conditions d'octroi d'une remise gracieuse, telles que prévues par le paragraphe 131 AO. En effet, le paiement de la dette fiscale litigieuse compromettrait son existence économique et la priverait de ses moyens de subsistance indispensables.

En réitérant, en substance, ses développements relatifs aux circonstances ayant conduit à l'émission des bulletins d'impôts susmentionnés, tels que résumés ci-avant, la société demanderesse conclut qu'elle serait « (...) *digne de la remise gracieuse* (...) ».

Elle se prévaut ensuite d'un arrêt du Conseil d'Etat du 4 août 1962, aux termes duquel une rigueur objective pourrait résulter de la fausse application de la loi fiscale ayant entraîné au détriment du contribuable la fixation d'un montant d'impôt trop élevé, tout en soulignant que ce principe aurait été appliqué par le tribunal administratif dans un jugement du 10 mars 1999, portant le numéro 10533 du rôle. A cet égard, elle fait plaider que « (...) [m]ême si des jurisprudences contraires affirment que dans le cadre de l'appréciation de la remise gracieuse, il y a[urait] lieu de faire abstraction d'une fausse application de la loi fiscale, la divergence entre jurisprudences [ne serait] qu'apparente (...) ». En effet, ces « (...) *jurisprudences contraires* (...) » seraient basées sur la considération selon laquelle il ne conviendrait pas de permettre aux contribuables de « (...) *s'affranchir de la procédure habituelle consistant à d'abord soumettre les contestations et réclamations à l'administration avant de saisir le juge administratif* (...) ». Or, en l'espèce le directeur aurait été « (...) *saisi de toutes les contestations et réclamations en ce qui concerne[rait] les taxations d'office* (...) », ainsi que cela se dégagerait des notes prises par ledit directeur lors de la réunion du 19 janvier 2016, de même que du procès-verbal dressé à cette occasion, en application du paragraphe 249 (1) AO. La société ... ajoute que « (...) *les considérations d'équité* [devraient] *permettre à prendre en compte des illégalités flagrantes ou des violations évidentes de la loi fiscale, au besoin avec un peu plus de circonspection et de distance que pour les violations ordinaires* (...) ».

Elle invoque ensuite, en substance, une inégalité de traitement, contraire à l'article 101 de la Constitution et aux paragraphes 29 (2), 46 (1) et 247 AO, en faisant valoir que contrairement à sa demande de remise gracieuse, la demande analogue introduite par la société anonyme ..., ci-après désignée par « la société ... », qui se serait trouvée dans une situation comparable à la sienne, suite aux négligences de Monsieur ..., aurait été accueillie favorablement, et ce « (...) *en un temps record* (...) ».

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours.

A titre liminaire, compte tenu de l'argumentaire avancé par la partie demanderesse, le tribunal est amené à préciser l'étendue de sa saisine.

A cet égard, le tribunal rappelle qu'il vient de déclarer irrecevable *omisso medio* le recours pour autant qu'il vise les « (...) *taxations d'office pour les années 2006-2011* (...) », au motif qu'il n'est pas établi que les bulletins d'imposition que la société demanderesse semble avoir visés à travers ce volet de son recours – à savoir les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et les bulletins de l'impôt commercial communal pour les années d'imposition 2006 à 2011, émis les 16 juin 2011, 22 février 2012, 29 mai 2013 et 22 janvier 2014 – auraient fait l'objet d'une réclamation, qu'il s'agisse d'une réclamation écrite ou orale. Dans ce contexte, le tribunal a encore précisé que la demande du 19 janvier 2016, sur laquelle le directeur s'est prononcé dans sa décision du 2 mai 2017, constitue, non pas une réclamation, mais une demande de remise gracieuse, portant sur les seules années d'imposition 2009 à 2011.

Ainsi, le tribunal n'est valablement saisi que du volet du recours visant la décision directoriale du 2 mai 2017. Etant donné que le directeur était saisi, non pas d'une réclamation, mais d'une demande de remise gracieuse concernant les seules années d'imposition 2009 à 2011, c'est sur ce seul point que portera l'analyse du tribunal.

S'agissant de la légalité externe de la décision déférée et, plus particulièrement, du moyen ayant trait à un défaut de motivation, le tribunal précise que dans la mesure où il vient d'être retenu que le directeur était saisi, non pas d'une réclamation, mais d'une demande de remise gracieuse portant sur les seules années d'imposition 2009 à 2011, c'est à tort que la société demanderesse se prévaut des dispositions des paragraphes 249 et 258 AO, alors que ces dispositions s'appliquent aux réclamations, au sens du paragraphe 228 AO, et non pas aux demandes de remise gracieuse, au sens du paragraphe 131 AO. Pour la même raison, il ne saurait être reproché au directeur d'avoir limité son analyse à la seule question de l'octroi d'une remise gracieuse concernant l'imposition des années 2009 à 2011 et de ne pas avoir examiné la légalité des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et des bulletins de l'impôt commercial communal pour les années d'imposition 2006 à 2011, émis les 16 juin 2011, 22 février 2012, 29 mai 2013 et 22 janvier 2014. Le tribunal constate ensuite que la décision du directeur de ne pas faire droit à la demande de remise gracieuse lui soumise est motivée tant en fait qu'en droit, étant donné qu'elle précise, en substance, que ladite demande aurait été introduite après l'expiration, en date du 31 décembre 2015, du délai prévu par le paragraphe 153 AO et que le paragraphe 131 AO n'autoriserait pas le directeur à faire abstraction de la déchéance légale ainsi encourue par la société demanderesse. Le tribunal retient que cette motivation, qui a encore été complétée en cours d'instance contentieuse par le délégué du gouvernement, est – indépendamment de la question de son bien-fondé – suffisamment précise pour permettre à la demanderesse de saisir les raisons ayant amené le directeur à rejeter sa demande, de sorte que ses droits de la défense ont été respectés. Le moyen sous analyse encourt, dès lors, le rejet.

Quant au fond, le tribunal précise que le paragraphe 131 AO, régissant les demandes de remise gracieuse, est libellé comme suit : « *Sur demande dûment justifiée du contribuable endéans les délais du § 153 AO, le directeur de l'administration des Contributions directes ou son délégué accordera une remise d'impôts ou même la restitution dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible*

avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable. (...) ».

Le paragraphe 153 AO, auquel il est ainsi renvoyé, prévoit ce qui suit : « *Wo außer den Fällen der §§ 151 und 152 Erstattungsansprüche aus Rechtsmitteln zugelassen sind, erlöschen sie, falls nicht anders bestimmt ist, wenn sie nicht bis zum Schluss des Jahres geltend gemacht werden, das auf das Jahr folgt, in dem die Ereignisse, die den Anspruch begründen, eingetreten sind* ».

Force est au tribunal de constater que s'il est exact que le paragraphe 153 AO se réfère à des « *Erstattungsansprüche* », il n'en reste pas moins qu'il ressort de manière non équivoque du libellé du paragraphe 131 AO que le législateur a expressément subordonné au respect du délai prévu par ledit paragraphe 153 AO non seulement les restitutions d'impôts, mais aussi les remises d'impôts.

C'est dès lors à tort que la société demanderesse soutient que ce même délai ne serait pas applicable en l'espèce, au motif que sa demande ne s'analyserait, non pas en une demande de restitution, mais en une demande de remise d'impôts.

Le tribunal relève ensuite qu'aux termes du paragraphe 153 AO, précité, le délai pour introduire une demande de remise gracieuse expire à la fin de l'année civile suivant l'année au cours de laquelle les événements sur lesquels la demande est fondée se sont produits.

En l'espèce, à défaut de renseignements factuels de la part de la demanderesse quant aux événements sur lesquels elle base sa demande, il y a lieu de conclure que l'évènement sur lequel la demande est fondée est l'émission des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et des bulletins de l'impôt commercial communal pour les années d'imposition 2009 à 2011.<sup>2</sup> Ces bulletins ayant été émis le 22 janvier 2014, le délai pour introduire une demande de remise gracieuse a expiré le 31 décembre 2015. S'il est certes vrai que la date d'introduction par la société ... de sa demande de remise gracieuse auprès du directeur ne ressort pas sans équivoque des documents soumis au tribunal et peut se situer au 22 janvier ou au 4 mars 2016, il n'en demeure pas moins qu'en tout état de cause, elle a été introduite au début de l'année 2016, soit après l'expiration du délai légal, de sorte que c'est à juste titre que le directeur a refusé d'y faire droit.

Cette conclusion n'est pas énervée par l'argumentation de la demanderesse ayant trait à une inégalité de traitement, contraire à l'article 101 de la Constitution et aux paragraphes 29 (2), 46 (1) et 247 AO, au motif que contrairement à sa demande de remise gracieuse, celle de la société ... aurait été accueillie favorablement.

En effet, le principe constitutionnel d'égalité de traitement ainsi invoqué est compris comme interdisant le traitement de manière différente de situations similaires, à moins que la différenciation soit objectivement justifiée.<sup>3</sup> Or, force est au tribunal de constater que la société demanderesse n'a pas rapporté la preuve qu'elle se serait trouvée dans une situation comparable à celle de la société ..., étant donné qu'elle n'a ni allégué ni *a fortiori* établi que la demande de remise gracieuse de cette dernière, que le directeur aurait accueillie favorablement, aurait, elle

---

<sup>2</sup> Voir, en ce sens : trib. adm., 17 novembre 2009, n° 25182 du rôle, Pas. 2017, V° Impôts, n° 910 et l'autre référence y citée.

<sup>3</sup> Trib. adm. 6 décembre 2000, n° 10019 du rôle, Pas. adm. 2017, V° Lois et règlements, n° 6 et les autres références y citées.



aussi, été introduite en dehors du délai prévu par le paragraphe 153 AO. L'argumentation sous analyse encourt, dès lors, le rejet.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours tendant à la réformation de la décision directoriale déferée est à rejeter – la demande de remise gracieuse ayant été soumise tardivement –, sans qu'il n'y ait lieu de statuer sur les moyens de la demanderesse ayant trait au bien-fondé de sa demande de remise gracieuse, cet examen devenant surabondant.

Eu égard à l'issue du litige, il n'y a pas lieu de faire droit à la demande de la société demanderesse tendant à l'octroi d'une indemnité de procédure de ... euros, en application 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, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare irrecevable le recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation « (...) *des taxations d'office pour les années 2006-2011* (...) » ;

reçoit en la forme le recours principal en réformation introduit à l'encontre de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 2 mai 2017 ;

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

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

rejette la demande tendant à l'octroi d'une indemnité de procédure de .... euros, telle que formulée par la société demanderesse ;

condamne la société demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

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