

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 40006C

Inscrit le 9 août 2017

Audience publique du 12 juin 2018

**Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre
un jugement du tribunal administratif du 12 juillet 2017 (n° 38267 du rôle)
dans un litige l'opposant à
M. ..., ... (F),
en matière d'impôt sur le revenu**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 40006C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 9 août 2017 par Monsieur le délégué du gouvernement Eric PRALONG pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, sur base d'un mandat afférent lui conféré par le ministre des Finances le 25 juillet 2017, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 12 juillet 2017 (n° 38267 du rôle), par lequel ledit tribunal a déclaré justifié le recours introduit au nom de Monsieur, demeurant à F-..., tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation :

1. de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 16 juin 2016 (n° C 22312 du rôle) ayant rejeté une réclamation lui adressée en date du 26 avril 2016 dirigée contre une décision du bureau d'imposition Luxembourg Y du 26 janvier 2016 de ne pas procéder à un redressement des bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2007 à 2014, émis le 4 novembre 2015,

2. de ladite décision du bureau d'imposition Luxembourg Y du 26 janvier 2016,

3. des bulletins d'impôt prévus du 4 novembre 2015,

4. de l'extrait de compte émis en date du 11 avril 2016 par l'administration des Contributions directes,

de manière à, après s'être déclaré incompétent pour connaître de certaines des demandes formulées et avoir déclaré le recours irrecevable pour autant que dirigé contre les

bulletins d'impôt et l'extrait de compte prévisés, reçut le recours subsidiaire en annulation dirigé contre la décision du bureau d'imposition du 26 janvier 2016 portant refus de redressement, déclara ce recours fondé pour annuler ladite décision pour défaut de motivation et renvoyer le dossier en prosécution de cause devant le bureau d'imposition compétent, tout en ayant reçu le recours principal en réformation dirigé contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 16 juin 2016 en la forme et en ayant, avant tout autre progrès en cause, sursis à statuer en attendant l'issue réservée à la demande de redressement du 14 janvier 2016 ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 8 septembre 2017 par Maître Virginie BROUNS, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour compte de Monsieur ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 13 octobre 2017 par Monsieur le délégué du gouvernement Eric PRALONG pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Sandro LARUCCIA et Maître Benoit MARECHAL, en remplacement de Maître Virginie BROUNS, en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 23 novembre 2017.

Par courrier du 6 mai 2015, le bureau d'imposition Luxembourg Y de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes, dénommé ci-après le « *bureau d'imposition* », informa Monsieur, au sujet de ses déclarations fiscales pour les années 2007 à 2014, de ce qui suit :

« Suite à une intervention du Service de révision auprès de vos employeurs ...et ..., il m'a été communiqué que vous avez reçu à part de vos salaires de ...et ..., des rémunérations supplémentaires de la part de sociétés de droit étranger pour le travail effectué auprès de votre client final.

Ces revenus supplémentaires sont imposables au Luxembourg en tant que revenus d'une profession libérale.

Afin de régulariser votre situation fiscale, je vous invite dès lors à compléter soigneusement les déclarations fiscales des années 2007 à 2014 jointes à la présente et de les remettre au plus tard pour le 29 mai 2015 ».

En date du 4 novembre 2015, le bureau d'imposition émit à l'encontre de Monsieur ... les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2007 à 2014. Lesdits bulletins d'impôt furent émis par voie de taxation d'office, en vertu du § 217 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », à défaut de déclarations de l'impôt sur le revenu déposées par Monsieur ... pour les années en question.

En date du même jour, le service de recette de l'administration des Contributions directes émit à l'encontre de Monsieur ... un décompte à la suite des bulletins prévisés dont il se dégageait un solde dû de ...€.

En date du 14 janvier 2016 et à la suite d'un échange de courriels entre l'expert-comptable de Monsieur ... et le préposé du bureau d'imposition, Monsieur ... introduisit auprès du bureau d'imposition ses déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 2007 à 2014.

Par un courriel adressé au préposé du bureau d'imposition en date du 18 janvier 2016, l'expert-comptable de Monsieur ... fit encore parvenir des explications supplémentaires au bureau d'imposition quant aux revenus perçus par son mandant au cours des années 2007 à 2014, ainsi que sur les remboursements de frais effectués à son profit par ses différents employeurs.

Par courrier du 26 janvier 2016, le bureau d'imposition informa l'expert-comptable de Monsieur ... de ce qui suit : *« Par la présente, je vous informe qu'un redressement suivant le § 94 alinéa 1^{er} AO des bulletins d'imposition des années 2007 à 2014 par le bureau d'imposition Luxembourg Y n'aura pas lieu.*

Je tiens toutefois à vous rappeler que votre client a la possibilité d'introduire une réclamation auprès du directeur. Aux termes des §§ 245 et 246 AO, dont la règle a été reprise dans l'instruction des voies de recours jointe aux bulletins, le délai de réclamation est de trois mois et court à partir de la notification ».

En date du 11 avril 2016, le service de recette de l'administration des Contributions directes fit parvenir à Monsieur ... un extrait de compte reprenant au titre des années 2007 à 2014 les impôts ainsi que les intérêts y relatifs à payer d'un montant total de ... €.

Par courriel du 26 avril 2016, Monsieur ... s'adressa au bureau d'imposition, ainsi qu'au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « directeur », en déclarant que *« suite à l'émission de l'extrait de compte daté du 11 avril 2016, [il] souhaite [...] et par mesure préventive, [leur] confirmer [qu'il] exerce [son] droit de réclamation sur cette décision de redressement et sur les montants qui [lui] sont réclamés »,* en déclarant par ailleurs « revenir » vers les destinataires dudit courriel *« dans les prochain[e]s jours/semaines afin de vous fournir un dossier de réclamation complet ».*

Par lettre recommandée avec accusé de réception envoyée en date du 16 mai 2016, le mandataire de Monsieur ... fit parvenir au directeur une lettre pour étayer *« la réclamation de Monsieur ... du 26 avril 2016 contre la décision du 26 janvier 2016 de l'Administration ».* Il ressort notamment dudit courrier que c'est la décision précitée du préposé du bureau d'imposition du 26 janvier 2016 qui fit l'objet de ladite réclamation, tout en priant le directeur *« saisi de la réclamation de réexaminer d'office les éléments à disposition de l'Administration dont les déclarations et justificatifs de revenus et charges communiqués le 18 janvier 2016 par [le professionnel chargé par Monsieur ...] font partie de la réclamation de Monsieur ... afin de déterminer l'imposition sur base de l'ensemble des éléments en votre possession ».*

Par courrier du 24 mai 2016, la division du contentieux de l'administration des Contributions directes accusa réception de la réclamation précitée du mandataire de Monsieur ... du 16 mai 2016, en inscrivant l'affaire sous le numéro C 22312 du rôle.

En date du 16 juin 2016, le directeur prit à l'égard de Monsieur ... la décision (n° C 22312 du rôle) qui suit :

« Vu la requête introduite le 26 avril 2016 par courrier électronique adressé au bureau d'imposition Luxembourg Y (...) portant le sujet « ... » et le corps de message suivant :

« Chers Messieurs ... et Monsieur le Directeur,

Considérant l'ensemble des informations fournies à votre administration en date du 18 janvier 2016, par Mr ..., expert-comptable, mandaté pour régulariser mon dossier fiscal des années 2007 à 2014, considérant votre courrier en date du 26 janvier 2016, dans lequel vous confirmez à mon conseil qu'aucun redressement des bulletins n'aura lieu, et considérant le fait que je réfute intégralement les informations et données ayant servi de base à votre administration dans la fixation des impôts, suite à l'émission de l'extrait de compte daté du 11 avril 2016, je souhaite par la présente, et par mesure préventive, vous confirmez (sic) que j'exerce mon droit de réclamation sur cette décision de redressement et sur les montants de l'impôts qui me sont réclamés. Nous ne manquerons pas de revenir vers vous dans les prochains jours/semaines afin de vous fournir un dossier de réclamation complet »

Vu les paragraphes 102, 228, 243, 245 et 249 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant qu'aux termes du § 249 alinéa 1 AO, les recours (devant le directeur des contributions) sont à introduire par écrit ou encore par voie orale pour autant qu'il en est dressé procès-verbal ; que l'écrit doit désigner la personne du réclamant ;

qu'une réclamation est valablement introduite par écrit lorsque le contenu de la requête résulte d'un écrit dont le réclamant ou son mandataire exprès et spécial est l'auteur ; que cette exigence n'est remplie que si (a) le document est remis au directeur directement ou par l'intermédiaire du bureau d'imposition, (b) qu'il résulte immédiatement du contenu de ce document que son objet est une réclamation au sens du § 228 AO et (c) que la personne du réclamant est identifiée sans aucune équivoque possible (voir en ce sens Hübschmann, Hepp, Spitaler, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, sub §238 Rn 3, Verlag ..., ...) ;

Considérant que ces exigences sont d'autant plus importantes devant le risque du réclamant de se voir imposer in pejus, le réexamen intégral par le directeur, dans le cadre d'une réclamation, ne se limitant pas aux moyens invoqués par le réclamant, mais consistant au réexamen de toute l'imposition, tant en faveur qu'en défaveur du réclamant ;

Considérant que la condition de l'identification certaine de la personne ayant introduit la requête n'est pas remplie en cas de courrier électronique, le choix de la désignation de l'adresse électronique, à sa création, n'étant pas régi par des règles légales mais étant l'expression de la volonté de son créateur et les apparences, origines et desseins des courriels risquant d'être trompeurs (« phishing ») ; que, d'ailleurs, déjà la simple remise d'une déclaration de l'impôt et de ses annexes est sujette à de très sévères règles de sécurisation, seule l'introduction par le site étatique www.guichet.lu avec identification obligatoire LUXTRUST étant autorisée légalement en la matière ;

Considérant qu'afin d'éliminer tout doute sur l'identité du réclamant, il convient d'introduire une réclamation par un courrier postal ou le dépôt en personne de l'écrit, dans le délai de trois mois tel que prévu par le paragraphe 245 AO qui, en l'espèce, prit fin le 9 février 2016 à 24:00 heures ; qu'aucune telle réclamation écrite ni même confirmation du courriel n'est cependant parvenue avant la fin du délai, et fait défaut à ce jour ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que la réclamation doit être déclarée irrecevable ;

PAR CES MOTIFS

dit la réclamation irrecevable ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 29 juillet 2016, inscrite sous le numéro 38267 du rôle, Monsieur ... fit introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision précitée du directeur du 16 juin 2016, du courrier précité du bureau d'imposition du 26 janvier 2016, des bulletins de l'impôt sur le revenu relatifs aux années 2007 à 2014 et de l'extrait de compte émis en date du 11 avril 2016. Il demanda encore la réformation desdites décisions « *en ce sens qu'il y aurait lieu de déclarer la réclamation du requérant du 26 avril 2016 recevable et fondée, d'ordonner à ou renvoyer à l'Administration des Contributions Directes, bureau d'imposition Luxembourg Y d'examiner les déclarations et justificatifs soumis par le requérant pour déterminer la taxation à appliquer et de suspendre les bulletins d'imposition sur le revenu émis pour les années 2007 à 2014 attaqués datés du 4 novembre 2015, ainsi que l'extrait au 11 avril 2016 émis par l'administration des Contributions Directes le 11 avril 2014 et attaqué également en n'appliquant pas la taxation d'office* ».

Par requête séparée déposée au greffe du tribunal administratif en date du 3 août 2016, inscrite sous le numéro 38292 du rôle, il introduisit encore une requête tendant à voir ordonner, par le président du tribunal administratif, le sursis à exécution par rapport aux actes précités, laquelle requête le premier vice-président du tribunal administratif, siégeant en remplacement du président légitimement empêché, rejeta par ordonnance du 8 août 2016 comme étant non fondée.

Dans son jugement du 12 juillet 2017, le tribunal administratif

- se déclara incompétent pour connaître de la demande tendant à « *ordonner à ou renvoyer à l'Administration des Contributions Directes, bureau d'imposition Luxembourg Y d'examiner les déclarations et justificatifs soumis par le requérant pour déterminer la taxation à appliquer* »,
- se déclara incompétent pour connaître de la demande tendant à « *suspendre les bulletins d'imposition sur le revenu émis pour les années 2007 à 2014 attaqués datés du 4 novembre 2015, ainsi que l'extrait au 11 avril 2016 émis par l'administration des Contributions Directes le 11 avril 2014 et attaqué également en n'appliquant pas la taxation d'office* »,
- déclara le recours irrecevable en ce qu'il est dirigé contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2007 à 2014, émis en date du 4 novembre 2015,
- le déclara encore irrecevable pour autant qu'il est dirigé contre l'extrait de compte émis par l'administration des Contributions directes en date du 11 avril 2016,
- se déclara incompétent pour connaître du recours principal en réformation dirigé contre la décision du bureau d'imposition du 26 janvier 2016 portant refus de redressement en vertu du § 94 (1) AO,
- reçut le recours subsidiaire en annulation dirigé contre la même décision du bureau d'imposition du 26 janvier 2016 en la forme,
- quant au fond, dit ce recours fondé et annula partant ladite décision du bureau d'imposition du 26 janvier 2016 pour défaut de motivation et renvoie le dossier en prosécution de cause devant le bureau d'imposition compétent,
- reçut le recours principal en réformation dirigé contre la décision du directeur du 16 juin 2016 en la forme,
- dit qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation dirigé contre la même décision du directeur,

- pour le surplus, avant tout autre progrès en cause, sursoit à statuer en attendant l'issue réservée à la demande de redressement du 14 janvier 2016,
- réserva tous droits et moyens des parties, ainsi que les frais et la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par le demandeur et
- fixa l'affaire au rôle général.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 9 août 2017, l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 12 juillet 2017.

Il reproche au jugement entrepris d'être contraire aux principes applicables en la matière en ce que le tribunal a considéré que la décision de non-redressement du bureau d'imposition indiquait certes qu'une réclamation contre les bulletins de l'impôt des années 2007 à 2014 pouvait être introduite auprès du directeur selon les modalités indiquées audits bulletins, mais qu'elle restait cependant en défaut d'indiquer les voies de recours ouvertes expressément contre le refus de redressement suivant le § 94 (1) AO, de sorte qu'aucun délai de recours n'aurait commencé à courir, et que finalement le recours subsidiaire en annulation introduit en date du 29 juillet 2016 contre la décision du bureau d'imposition du 26 janvier 2016 était à déclarer recevable *ratione temporis* et fondé faute de motivation. D'après l'Etat, le jugement entrepris devrait être compris en ce sens que toute décision portant refus de redressement sur base du § 94 AO devrait être accompagnée d'une instruction sur les voies de recours et que le recours en question serait un recours en annulation.

L'Etat argue que cette approche serait contraire à la loi et plus particulièrement au § 237 AO, lequel instituerait un recours hiérarchique formel contre les décisions administratives autres que celles prévues aux §§ 168, 211, 214, 215 et 212a, alinéa 1^{er} et 235 AO et n'ouvrirait un recours au tribunal administratif qu'à l'encontre d'une décision explicite du directeur statuant suite à un recours hiérarchique contre une décision explicite. Or, en l'espèce, l'intimé n'aurait pas introduit de recours hiérarchique formel contre la décision du bureau d'imposition du 26 janvier 2016, de sorte que la Cour ne pourrait que constater que le recours contre cette même décision du bureau d'imposition est irrecevable.

L'Etat ajoute que les voies procédurales offertes par la demande de redressement prévue au § 94 AO et la réclamation devant le directeur suivant le § 228 AO seraient nécessairement exclusives l'une de l'autre. Dans ce cadre, le tribunal aurait encore procédé à une interprétation erronée du § 258 (1) AO en ayant mis les demandes de redressement sur base du § 94 AO au même niveau que les « *Rechtsmittel* » à porter contre les bulletins d'imposition qui devraient faire l'objet d'une réclamation devant le directeur.

Estimant que la Cour ne pourrait pour le surplus que confirmer la décision directoriale du 16 juin 2016 sur base des développements de son mémoire de première instance, l'Etat conclut partant à la réformation du jugement entrepris.

L'intimé relève par contre appel incident contre le jugement du 12 juillet 2017 dans la mesure où il a déclaré son recours irrecevable d'abord en ce qu'il est dirigé contre les bulletins d'impôt du 4 novembre 2015 et ensuite en ce qu'il entend déférer l'extrait de compte du 11 avril 2016. Il estime que lesdits bulletins et extrait représenteraient des décisions administratives à caractère individuel lui faisant grief en ce qu'elles procéderaient à des taxations d'office sans prendre en considération les éléments de fait par lui soumis dans le cadre de la détermination de la base imposable ou feraient suite à ces taxations d'office.

Il argue ensuite que son courriel du 26 avril 2016 devrait être considéré comme recours gracieux contre la décision du bureau d'imposition du 26 janvier 2016 et que ce recours

gracieux serait à qualifier de recours hiérarchique formel adressé à l'autorité compétente. En outre, l'intimé estime qu'au vu des circonstances de l'espèce, le tribunal aurait à bon droit analysé sa demande à la base de la décision du 26 janvier 2016 comme constituant une demande de redressement conformément au § 94 AO, de manière que les exigences du § 237 AO se trouveraient bien réunies. Il conclut à la confirmation du raisonnement du tribunal fondé sur le § 258 AO et le non-respect des obligations de motivation et d'indication des voies de recours dans le chef de la décision du bureau d'imposition du 26 janvier 2016 et qu'en conséquence de la réformation, voire de l'annulation des décisions directoriale et du bureau d'imposition du 26 janvier 2016, les autres actes déferés devraient suivre le sort des actes sur base desquels ils auraient été pris.

L'intimé reproche à la décision directoriale du 16 juin 2016 de ne pas être conforme à l'obligation légale de motivation des décisions, au motif qu'elle ne comporterait aucune indication si le directeur a pris en compte les déclarations d'impôt soumises et les courriers des 14 et 18 janvier 2016, ensemble leurs annexes, ainsi que le courrier du 16 mai 2016 complétant la réclamation. Il fait valoir que la décision directoriale ne pourrait pas valablement pêcher par le même défaut de motivation que la décision du 26 janvier 2016 qui ne permettrait pas « *de déterminer avec certitude si l'absence de redressement est un abandon de la taxation d'office suite au détail des revenus et charges réels communiqués* » par lui ou « *une absence de prise en compte de ces éléments factuels et détaillés demandés par l'Administration* », de manière à contrevenir à l'article 2 de la loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse et de l'article 6 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes.

L'intimé critique encore que le directeur n'aurait pas respecté le principe de la détermination exacte des bases d'imposition découlant au § 243 AO en ce qu'il a refusé de réexaminer son cas d'imposition sur base de l'ensemble des éléments factuels qui avaient été soumis au bureau d'imposition suite à l'émission des bulletins initiaux et d'établir l'impôt en lieu et place de ce dernier afin de fixer l'impôt dû sur base des bases d'imposition réelles.

Quant à la forme de sa réclamation du 26 avril 2016, l'intimé impute au bureau d'imposition et au directeur le non-respect de leur obligation de collaboration procédurale dans la mesure où aucun d'eux n'aurait attiré son attention sur la nécessité de formaliser sa réclamation par un courrier écrit et signé de sa part et où il aurait partant été empêché de prendre ses dispositions pour se conformer à ces exigences. Il conteste l'exigence d'un courrier écrit et signé en relevant les contacts antérieurs entre son comptable ou lui-même et le bureau d'imposition effectués par voie de courriels sans que le bureau d'imposition n'ait soulevé la question de l'identité de l'émetteur des courriels. Il soutient que dans l'hypothèse où la notion d'écrit était à interpréter dans le sens d'un courrier écrit sur papier, ce dernier ne serait requis qu'à des fins probatoires et n'affecterait en rien l'existence même de la réclamation, de manière à ne pas pouvoir entraîner l'irrecevabilité d'une réclamation introduite sans respecter cette forme.

Finalement, l'intimé reproche à l'administration le non-respect du principe de la confiance légitime en ce que les contacts entre son comptable et le bureau d'imposition auraient nourri l'espoir légitime que les déclarations d'impôt, éléments de preuve et les arguments présentés en son nom au bureau d'imposition les 14 et 18 janvier 2016 allaient être pris en compte dans le cas de redressements des impositions découlant des bulletins d'impôt du 4 novembre 2015 et que le refus de ces redressements exprimé dans le courrier du bureau d'imposition du 26 janvier 2016 constituerait un changement brusque et imprévisible de l'attitude de l'administration qui caractériserait à lui seul un excès de pouvoir.

Afin de statuer utilement sur l'appel sous examen et les arguments développés par les parties, il convient d'analyser et de qualifier les actes successivement soumis au bureau d'imposition ou au directeur par l'intimé ou ses mandataires.

Ainsi, suite à l'émission des bulletins d'impôt du 4 novembre 2015, l'intimé a fait soumettre au bureau d'imposition, par l'intermédiaire de son bureau comptable, ses déclarations de l'impôt sur le revenu des années 2007 à 2014, ensemble certaines annexes y relatives, avec un courriel d'accompagnement du 18 janvier 2016 comportant une argumentation sur la qualification de parties des rémunérations perçues comme remboursements forfaitaires de frais et *in fine* la demande qu'« *eu égard aux motifs ci-dessus évoqués, compte tenu de la bonne foi présumée de notre cliente et du cadre juridique entourant les indemnités forfaitaires de déplacement à l'étranger, nous sollicitons de votre bienveillance le classement sans suite du dossier de notre cliente* ».

A travers cette demande, l'intimé a partant implicitement mais nécessairement demandé au bureau d'imposition de modifier les impositions matérialisées par les bulletins d'impôt du 4 novembre 2015 dans le sens d'une réduction des bases d'imposition annuelles fixées aux montants découlant des déclarations d'impôt déposées en supprimant pour l'essentiel les bénéfices annuels de l'exercice d'une profession libérale rajoutés par le bureau d'imposition au titre de revenus professionnels perçus à l'étranger et non inclus dans les rémunérations salariales payées par l'employeur luxembourgeois de l'intimé. Dans le cadre de son mémoire en réponse en appel, l'intimé confirme lui-même que cette demande s'analysait en une demande de modification des bulletins d'impôt du 4 novembre 2015 sur base du § 94 AO.

Le bureau d'imposition a réagi par rapport à cette demande à travers son courrier du 26 janvier 2016 dont il y a lieu de rappeler la teneur :

« Par la présente, je vous informe qu'un redressement suivant le § 94 alinéa 1^{er} AO des bulletins d'imposition des années 2007 à 2014 par le bureau d'imposition Luxembourg Y n'aura pas lieu.

Je tiens toutefois à vous rappeler que votre client a la possibilité d'introduire une réclamation auprès du directeur. Aux termes des §§ 245 et 246 AO, dont la règle a été reprise dans l'instruction des voies de recours jointe aux bulletins, le délai de réclamation est de trois mois et court à partir de la notification ».

Il découle du libellé dudit courrier que le bureau d'imposition a pareillement qualifié la demande formulée pour compte de l'intimé à travers le courriel du 18 janvier 2016 comme demande de modification des bulletins d'impôt sur base du § 94 AO en vue de les voir redressés conformément aux déclarations d'impôt et ses annexes déposées auprès du bureau d'imposition. Le même courrier véhicule cependant la décision du bureau d'imposition de rejeter cette demande, mais attire l'attention de l'intimé sur le fait que l'autre voie de recours de la réclamation devant le directeur lui était toujours ouverte.

Dans la mesure où l'intimé ne s'est pas adressé au bureau d'imposition dès après la réception de ce courrier du 26 janvier 2016 pour contester cette qualification de sa demande et pour la voir qualifiée de réclamation, il y a partant lieu de conclure sur base de l'ensemble de ces éléments, par confirmation des premiers juges, que la demande formulée par l'intimé tendait à la modification des bulletins d'impôt du 4 novembre 2015 sur base du § 94 AO et que le bureau d'imposition a pris le 26 janvier 2016 la décision de ne pas donner suite à cette demande.

C'est cependant à tort que les premiers juges ont considéré qu'en l'absence de disposition de l'AO prévoyant expressément un recours contre des décisions prises par le bureau d'imposition accordant ou refusant une demande en redressement fondée sur le § 94 AO, seul le recours en annulation prévu par l'article 2, paragraphe (1), de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif serait directement ouvert contre une telle décision et que le délai de recours serait celui de trois mois prévu par l'article 13, paragraphe (1), de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

En effet, une décision statuant sur une demande de modification d'un bulletin sur base du § 94 AO s'analyse en une décision discrétionnaire du bureau d'imposition, laquelle doit, au vœu du § 237 AO, faire l'objet d'une contestation (« *Beschwerde* ») auprès du directeur et un recours contentieux en annulation ne peut être introduit auprès du tribunal administratif, d'après les dispositions combinées des articles 2, paragraphe (1) et 8, paragraphe (3), al. 2, de la loi prévisée du 7 novembre 1996, que contre une décision directoriale ayant statué sur cette contestation (Cour adm. 9 janvier 2018, n° 39755C).

Les premiers juges ont pareillement déduit à tort du § 258 (1) AO une obligation pour un bureau d'imposition d'indiquer dans une décision portant rejet d'une demande de redressement sur base du § 94 AO une information sur les voies de recours ouvertes et une obligation de motivation. En effet, le § 258 AO ne s'applique pas à une décision initiale du bureau d'imposition, mais fait partie des règles générales sur les procédures de recours administratif, dont les contestations introduites conformément au § 237 AO, et régit exclusivement les décisions directoriales statuant sur les voies de recours ouvertes par les §§ 228, 235 et 237 AO.

Contrairement aux règles relatives aux bulletins (§ 210b et 211 AO) et aux décisions statuant sur les voies de recours administratives (§ 258 AO), l'AO ne comporte pas de dispositions particulières imposant formellement une certaine forme ou un certain contenu pour les décisions dites discrétionnaires et les soumet au seul régime des « *Verfügungen* » contenu aux §§ 91 à 96 AO, étant ajouté que le § 2 (2) de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, dite « *Steueranpassungsgesetz* », en abrégé « *StAnpG* », impose au fond le respect de considérations d'équité et d'opportunité, mais n'impose pas non plus en la forme une indication des considérations à la base d'une décision discrétionnaire. Plus particulièrement, ni les §§ 91 à 96 AO, ni d'autres dispositions de l'AO n'imposent pour une décision portant rejet d'une demande de modification d'un bulletin sur base du § 94 AO ni une obligation d'une motivation formelle, ni une obligation d'indiquer les voies de recours ouvertes contre une telle décision, tout comme, par conséquence, aucune disposition ne soumet le non-respect d'une telle obligation à la sanction de la suspension du délai de recours ouvert contre une telle décision.

L'argumentation de l'intimé fondée sur le non-respect de la loi précitée du 1^{er} décembre 1978 et de l'article 6 du règlement grand-ducal précité du 8 juin 1979 sous les volets de la motivation des décisions et de l'indication des voies de recours laisse en toute occurrence d'être justifiée, étant donné que l'article 5 de ladite loi du 1^{er} décembre 1978, sur base de laquelle ledit règlement grand-ducal d'exécution a été pris, dispose que ladite loi et ses règlements d'exécution ne s'appliquent pas à la matière des contributions directes, à savoir les impôts tombant sous le champ de la loi de procédure spécifique que constitue l'AO (cf.: *La procédure administrative non contentieuse*, 1992, édit. St-Paul, n° 177).

Il en découle que la seule voie de recours ouverte contre une décision discrétionnaire, dont une décision de rejet d'une demande de modification d'un bulletin d'impôt, est la contestation à introduire, conformément au § 237 AO, dans un délai de trois mois à partir de

la communication de la décision et qu'aucun recours contentieux direct contre une décision du bureau d'imposition n'est admissible. C'est partant à tort que les premiers juges ont déclaré recevable le recours contentieux introduit en date du 29 juillet 2016 et dirigé directement contre la décision du bureau d'imposition du 26 janvier 2016.

Une première prémisse afin de pouvoir utilement déférer la décision de rejet du 26 janvier 2016 au juge administratif consiste ainsi en l'introduction en temps utile d'une contestation contre cette décision.

Or, le seul acte de l'intimé introduit auprès de l'administration des Contributions directes dans le délai légal de trois mois est le courriel du 26 avril 2016 qui comporte la déclaration suivante de l'intimé :

« Considérant l'ensemble des informations fournies à votre administration en date du 18 janvier 2016, par Mr ..., expert-comptable, mandaté pour régulariser mon dossier fiscal des années 2007 à 2014, considérant votre courrier en date du 26 janvier 2016, dans lequel vous confirmez qu'aucun redressement des bulletins n'aura lieu, et considérant le fait que je réfute intégralement les informations et données ayant servi de base à votre administration dans la fixation des impôts, suite à l'émission de l'extrait de compte daté du 11 avril 2016, je souhaite par la présente, et par mesure préventive, vous confirmer que j'exerce mon droit de réclamation sur cette décision de redressement et sur les montants qui me sont réclamés », en déclarant par ailleurs « revenir » vers les destinataires dudit courriel « dans les prochaines jours/semaines afin de vous fournir un dossier de réclamation complet ».

La Cour estime à partir du libellé de ce courriel qu'il comporte exclusivement une réclamation contre les bulletins d'impôt du 4 novembre 2015. En effet, l'intimé y exprime sa contestation des éléments de fait mis à la base des impositions et son désaccord avec les montants d'impôt fixés et il déclare exercer son « droit de réclamation » qui correspond à la voie de recours de la réclamation ouverte par le § 228 AO contre des bulletins d'impôt. Si l'intimé a visé également une « décision de redressement », il est difficilement concevable qu'il ait de la sorte entendu inclure la décision du 26 janvier 2016 dans le champ des actes visés par sa réclamation puisque, précisément, cette décision comporte une absence de redressement et non pas un redressement, l'expression utilisée par l'intimé devant plutôt être comprise comme visant la décision du bureau d'imposition de procéder à des impositions par voie de taxations ayant conduit aux bulletins d'impôt du 4 novembre 2015 et aux montants d'impôts critiqués par l'intimé.

S'il est vrai qu'à travers la lettre recommandée de son litismandataire du 16 mai 2016, l'intimé a entendu en quelque sorte rectifier son tir en arguant que sa réclamation du 26 avril 2016 devrait être comprise comme « la réclamation de Monsieur ... du 26 avril 2016 contre la décision du 26 janvier 2016 de l'Administration », il convient cependant de constater que l'argumentation contenue dans cette lettre porte essentiellement sur les droits et devoirs du directeur découlant des §§ 243 et 244 AO dans le cadre de l'examen d'une réclamation contre une imposition et que l'intimé demande au directeur « saisi de la réclamation de réexaminer d'office les éléments à disposition de l'Administration dont les déclarations et justificatifs de revenus et charges communiqués le 18 janvier 2016 par [le professionnel chargé par Monsieur ...] font partie de la réclamation de Monsieur ... afin de déterminer l'imposition sur base de l'ensemble des éléments en votre possession ». Ainsi, au-delà de ce que la lettre recommandée du 16 mai 2016 n'a pas pu suppléer à l'inexistence d'une contestation déjà véhiculée à travers le courriel de l'intimé du 26 avril 2016, elle ne peut pas non plus être considérée comme véhiculant en elle-même une contestation contre la décision du bureau d'imposition du 26 janvier 2016.

Il y a lieu de conclure que l'intimé n'a pas saisi le directeur d'une contestation contre la décision du bureau d'imposition du 26 janvier 2016, de manière qu'en l'absence de l'exercice de la voie de recours ouverte à son encontre, cette décision de ne pas procéder à une modification des bulletins d'impôt du 4 novembre 2015 sur base des déclarations d'impôt et autres précisions fournies par l'intimé a acquis autorité de chose décidée. Il n'y a partant pas lieu de statuer sur les moyens de l'intimé tirés du non-respect d'une obligation de motivation et du principe du respect de la confiance légitime.

Il découle également de cette analyse que l'intimé a seulement introduit à travers son courriel du 26 avril 2016, ensemble la lettre complémentaire du 16 mai 2016, une réclamation contre les bulletins d'impôt du 4 novembre 2015.

La décision directoriale du 16 juin 2016 statue précisément par rapport à cette réclamation ainsi circonscrite de l'intimé.

Au vu de l'existence de cette décision, il y a lieu de rejeter l'appel incident de l'intimé pour autant qu'il conclut à la recevabilité de son recours contentieux dirigé directement contre les bulletins d'impôt du 4 novembre 2015. En effet, au vœu de l'article 8, paragraphe (3), al. 3, de la loi prévisée du 7 novembre 1996, un recours dirigé contre un bulletin d'impôt n'est ouvert que dans l'hypothèse où le directeur a conservé le silence par rapport à la réclamation introduite contre ce bulletin et l'existence d'une décision directoriale ayant statué sur la réclamation emporte la conséquence légale qu'un recours contentieux doit être dirigé exclusivement contre la décision directoriale qui doit être considérée, au vu des pouvoirs conférés au directeur par les §§ 243 et 244 AO, comme la dernière décision ayant examiné dans sa globalité le cas d'imposition en question.

L'appel incident de l'intimé laisse pareillement d'être justifié en ce qu'il conteste la déclaration d'irrecevabilité de son recours contenue dans le jugement entrepris dans la mesure où il entend déférer l'extrait de compte du 11 avril 2016. Les premiers juges sont en effet à confirmer dans leur décision qu'un extrait de compte émis par un bureau de recette ne fixe aucune cote de l'impôt et ne comporte aucune autre décision sur une obligation du contribuable concerné à l'égard de l'administration fiscale, mais se confîne par essence à relater les cotes de l'impôt fixées moyennant des bulletins d'impôt par le bureau d'imposition et les échéances de paiement résultant de la loi ou, le cas échéant, de décisions du bureau d'imposition. Il ne constitue par voie de conséquence ni un bulletin au sens des § 228 et 235 AO ni une autre décision au sens du § 237 AO, de sorte qu'un recours contre un extrait de compte est à déclarer irrecevable, faute par celui-ci de constituer une décision soumise au contrôle des juridictions de l'ordre administratif (trib. adm. 12 janvier 2000, n° 11513 du rôle, Pas. adm. 2017, V° Impôts, n° 878 et les autres références y citées).

La décision directoriale du 16 juin 2016 représente partant le seul acte décisionnel susceptible de faire l'objet du recours sous examen de l'intimé.

C'est à juste titre que les premiers juges ont reçu en la forme le recours principal en réformation dirigé contre cette décision directoriale en rejetant le moyen d'irrecevabilité soulevé par le délégué du gouvernement et ayant trait à l'absence de réclamation en temps utile contre les bulletins de l'impôt litigieux. La recevabilité du recours contentieux est en effet tributaire du seul respect des exigences de forme de la requête introductive et du respect du délai de recours par rapport à l'acte directement déféré au juge administratif, à savoir la décision directoriale statuant sur réclamation, et la question du respect du délai de réclamation s'analyse certes en une question de recevabilité à examiner au niveau de la décision sur réclamation même, mais en une question de fond à examiner dans le cadre d'un recours contentieux dirigé à l'encontre de cette décision.

En ce qui concerne le bien-fondé de la décision directoriale, il y a lieu de constater que le directeur a déclaré la réclamation de l'intimé du 26 avril 2016 irrecevable pour non-respect des formes requises au motif qu'elle avait été formée par la voie d'un simple courriel.

Au-delà de cette question de l'admissibilité d'une réclamation par simple courriel, la Cour se doit préalablement de constater que cette réclamation ne respecte en tout état de cause pas l'exigence du respect du délai de réclamation.

En effet, au vœu du § 228 AO, une réclamation doit être introduite dans un délai de trois mois à partir de la notification des bulletins critiqués, ce délai ayant expiré, comme le directeur l'a relevé à bon escient dans sa décision du 16 juin 2016, le 9 février 2016 à l'égard des bulletins d'impôt du 4 novembre 2015, l'intimé n'ayant point concrètement contesté la réalité de la notification censée avoir été accomplie le troisième jour ouvrable suite à l'émission et à la mise à la poste des bulletins. Dans ces conditions, la réclamation du 26 avril 2016 était en toute occurrence tardive et la déclaration d'irrecevabilité contenue dans la décision directoriale du 16 juin 2016 se justifie déjà par cet autre motif, la même conclusion s'imposant *a fortiori* si l'on considérait la lettre recommandée du 16 mai 2016 comme véhiculant cette même réclamation. Eu égard à cette conclusion, l'argument de l'intimé relatif à l'obligation de coopération administrative du directeur suite à la réclamation 26 avril 2016 tombe nécessairement à faux.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel principal sous examen est justifié et que le jugement entrepris encourt en conséquence la réformation partielle en ce sens que le recours en annulation de l'intimé est à déclarer irrecevable dans la mesure où il est dirigé contre la décision du bureau d'imposition du 26 janvier 2016 portant rejet de la demande de modification sur base du § 94 AO formulée par l'intimé et que le recours principal en réformation dirigé contre la décision du directeur du 16 juin 2016 est à rejeter comme étant non fondé.

L'appel incident de l'intimé est par contre à rejeter comme étant non fondé.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel principal du 9 août 2017 en la forme,

au fond, le déclare justifié,

partant, par réformation partielle du jugement entrepris du 12 juillet 2017 :

- déclare le recours en annulation irrecevable dans la mesure où il est dirigé contre la décision du bureau d'imposition du 26 janvier 2016 portant rejet de la demande de modification sur base du § 94 AO formulée par l'intimé,

- rejette le recours principal en réformation dirigé contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 16 juin 2016 (n° C 22312 du rôle) comme étant non fondé,

reçoit l'appel incident de l'intimé en la forme,

le rejette comme étant non fondé,
partant, confirme le jugement entrepris pour le surplus,
condamne l'intimé aux dépens des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par:

Henri CAMPILL, vice-président,
Serge SCHROEDER, premier conseiller,
Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 12 juin 2018 au local ordinaire des audiences de la Cour
par le vice-président, en présence du greffier assumé de la Cour Colette MORIS.

s. MORIS

s. CAMPILL

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 13 juin 2018
Le greffier de la Cour administrative