

Le relevé de forclusion du délai de réclamation de trois mois

Elisabeth Adam, Partner, Elvinger Hoss Prussen

Benoît Hupperich, Associate, Elvinger Hoss Prussen

Taxpayers are legally entitled to file a formal complaint against their tax assessment within three months after which their taxation becomes final. The existence of, and compliance with, the three-month period are some of the pillars of the procedural rules applicable to tax litigations. Its justification mainly relies upon the necessity to safeguard both taxpayers' and tax authorities' rights and interests, while ensuring an effective access to challenge the taxation where deemed necessary. However, this fundamental principle is not absolute. Indeed, an application for leave to appeal (relevé de forclusion) may be filed by taxpayers in order to challenge their tax assessment despite the expiry of the three-month period. This possibility is subject to strict conditions and only granted by the Director of the Direct Tax Authorities in exceptional circumstances subject to judicial review. The application must be submitted within twelve months without exception. Above all, taxpayers must be able to demonstrate that their failure to submit the complaint within three months is not due to their own mistake, but to reasons beyond their control which materially prevented the filing of the complaint in due time. The scope of the application for leave to appeal is further narrowed by the fact that the taxpayer's legal representative's failure to observe the three-month period is deemed to be a failure by the taxpayer himself.

Introduction

Tout contribuable dispose d'un droit de recours effectif pour contester son imposition par voie de réclamation devant le directeur de l'Administration des contributions directes (« ACD »)¹ (« Directeur ») et le cas échéant devant les juridictions administratives².

La recevabilité de la réclamation dépend avant tout du respect du délai de réclamation, dans la mesure où les conditions de forme de la réclamation sont réduites au strict minimum³. La réclamation doit obligatoirement être introduite endéans un délai de trois mois, sous peine de forclusion⁴. Ce délai court à partir de la notification régulière du bulletin d'imposition à son destinataire (« dem Berechtigten zugestellt »)⁵, à savoir la personne à laquelle il est destiné d'après son contenu⁶, qui est en principe le contribuable⁷.

¹ § 228 AO.

² Art. 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif.

³ § 249 AO; en ce sens : Trib. adm., 22 janvier 2007, n° 21384.

⁴ § 228 AO et § 245(1) AO.

⁵ § 246(1) AO; voy. cependant § 84 AO.

⁶ § 91 AO.

⁷ Le destinataire peut également être un tiers mandataire du contribuable.

La réclamation introduite après l'expiration du délai de trois mois sera déclarée, selon l'expression consacrée, « irrecevable pour tardiveté » (« *unzulässig* ») par le Directeur qui est chargé de vérifier le respect du délai de trois mois⁸.

L'expiration du délai est lourde de conséquences. Elle empêchera non seulement tout réexamen de l'imposition du contribuable, mais également la possibilité de saisir les juridictions administratives⁹.

La stricte application de ce principe d'ordre public est cependant susceptible de constituer une rigueur excessive dans certaines circonstances. C'est la raison pour laquelle la loi prévoit une exception : le relevé de forclusion (« *Nachsicht wegen Versäumung einer Rechtsmittelfrist* ») prévu aux paragraphes 86 et 87 de la loi générale des impôts (*Abgabenordnung*, « AO »).

Nous analyserons tout d'abord la forclusion attachée au délai de réclamation (I.) pour ensuite exposer le régime juridique du relevé de forclusion (II.).

I. La forclusion attachée au délai de réclamation

Le régime juridique attaché au relevé de forclusion est directement lié au principe du délai de forclusion (1.) dont l'existence paraît, du moins en partie, justifiée (2.).

1. Le principe du délai de forclusion

Aux termes du paragraphe 83 AO, le délai de réclamation de trois mois est un délai de forclusion : « *Fristen zur Einlegung eines Rechtsmittels sind Ausschlussfristen* ».

La forclusion peut se définir comme une « sanction qui frappe le titulaire d'un droit ou d'une action, pour défaut d'accomplissement dans le délai légal, conventionnel ou judiciaire, d'une formalité lui incombant, en interdisant à l'intéressé forclos d'accomplir désormais cette formalité, sous réserve des cas où il peut être relevé de forclusion »¹⁰.

L'irrecevabilité consécutive à l'introduction d'une réclamation (la formalité) après l'expiration du délai de trois mois constitue ainsi une sanction pour le contribuable. S'agissant d'un délai dit « d'action », son « inobservation entraîne la forclusion, c'est-à-dire la perte pour le contribuable du droit d'exercer une voie de recours »¹¹.

⁸ § 252 AO : « *Die Rechtsmittelbehörde hat zu prüfen, ob das Rechtsmittel zulässig und in der vorgeschriebenen Form und Frist eingelegt ist* ».

⁹ Art. 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif.

¹⁰ G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, 10^e éd. mise à jour, Quadrige, Paris, PUF/Association Henri Capitant, 2014, pp. 470 et 471 ; à ce titre, la forclusion se distingue de la prescription qui est un « mode d'acquisition ou d'extinction d'un droit, par l'écoulement d'un certain laps de temps et sous les conditions déterminées par la loi » (*ibid.*, p. 792).

¹¹ Trib. adm., 22 juillet 2009, n° 24546.

La forclusion exclut également toute possibilité de prorogation du délai de trois mois – « *Ausschlussfristen können nicht verlängert werden* » (§ 83 AO) – que ce soit avant ou suite à son expiration¹². Le délai de trois mois est insusceptible d'interruption ou de suspension¹³ et ce peu importe la raison pour laquelle le contribuable s'est trouvé dans l'impossibilité d'agir en temps utile.

Un tempérament à la forclusion est toutefois apporté par le paragraphe 243(1) AO qui proroge le dernier jour du délai de réclamation au prochain jour ouvrable lorsqu'il tombe un samedi, un dimanche, un jour férié légal ou un jour férié de rechange.

Le relevé de forclusion institué par les paragraphes 86 et 87 AO constitue la seule exception légale au respect du délai de réclamation de trois mois¹⁴.

2. Tentative de justification du principe de la forclusion

L'existence d'un délai, qui plus est de forclusion, tient avant tout à une volonté du législateur de sécuriser les rapports juridiques entre le contribuable et l'ACD en tentant de concilier leurs intérêts opposés et de garantir leurs droits respectifs.

D'un côté, l'encadrement du délai pour agir se justifie par la nature du bulletin d'imposition. À l'instar de tout acte administratif, il bénéficie en effet du privilège de l'exécution d'office, qui le rend exécutoire de plein droit¹⁵, et du

¹² W. HÜBSCHMANN, E. HEPP et A. SPITALER, *Kommentar zur RAO*, Köln, Otto Schmidt, 1959, § 83, Anm. 2.

¹³ E. PICARD, *Répertoire Dalloz de Contentieux administratif*, Paris, Dalloz, « Procédure administrative contentieuse », « Principes généraux », janvier 2009, n° 459 : « C'est généralement par leurs effets que l'on distingue l'interruption de la suspension [...] : l'interruption, quand les conditions légales en sont remplies, annule la partie du délai déjà écoulée et, par conséquent, fait courir un nouveau délai entier à partir d'un autre événement, à déterminer selon la loi ; la suspension, sous la même condition, a au contraire pour effet de placer en quelque sorte entre parenthèses une certaine période du délai, laquelle ne sera donc pas décomptée, si bien que le délai commencera ou, selon le cas, reprendra son cours normal, mais seulement pour la durée restant à courir, à partir de la fin de la période de suspension [...] ».

¹⁴ Le relevé de forclusion implique nécessairement que le délai de réclamation de trois mois est expiré. Il ne vise pas les cas où le délai de forclusion n'a pas commencé à courir, que ce soit en raison d'un défaut de notification régulière (§§ 91 et 246(1) AO), de l'absence d'indication des voies de recours ou d'autres mentions obligatoires dans le bulletin d'imposition (§§ 246(3) et 211(2) AO) ou tout simplement en l'absence de réponse du Directeur endéans le délai de six mois (art. 8(3) de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif).

¹⁵ Fr. GAZIER, *Répertoire Dalloz Contentieux administratif*, op. cit., « Procédure administrative contentieuse », « Principes généraux », octobre 1998, n° 71 : « Les recours portés devant les juridictions administratives n'ont en principe pas d'effet suspensif. C'est là un caractère spécifique traditionnellement reconnu à la procédure administrative contentieuse. Cette règle est formulée, en ce qui concerne le Conseil d'État, à l'article 48 de l'ordonnance n° 45-1708 du 31 juillet 1945 (D. 1945.197, rect. 252) dans les termes suivants : "Sauf dispositions législatives spéciales la requête au Conseil d'État n'a point d'effet suspensif, s'il n'en est autrement ordonné par le Conseil d'État." Et elle a été étendue sous la forme d'un principe général de procédure à l'ensemble des juridictions administratives. On la rattache aux nécessités de l'action administrative qu'un recours contentieux ne saurait paralyser et elle constitue une sorte

privilège du préalable qui institue une présomption de conformité au droit¹⁶. Ces principes ont comme corollaire celui de l'absence d'effet suspensif, « pierre angulaire du contentieux administratif en droit luxembourgeois »¹⁷, attaché à l'introduction d'une réclamation.

D'un autre côté, l'octroi d'un droit de réclamation, garantit au contribuable la sauvegarde de ses droits dès lors qu'il a un intérêt à agir¹⁸.

Se pose toutefois la question de savoir si le contribuable est mis en mesure de l'exercer de manière satisfaisante.

Le manque de connaissance du contribuable quant à l'existence de son droit de recours et de ses modalités d'exercice ne devrait en principe pas être pris en considération. La loi¹⁹ impose en effet de manière obligatoire l'indication des voies de recours dans chaque bulletin d'imposition²⁰, sous peine d'empêcher le délai de réclamation de commencer à courir²¹. De ce point de vue, requérir du contribuable qu'il fasse lecture de l'indication précise de son droit de réclamation et des délais de rigueur y relatif ne paraît pas être excessif.

Le débat peut cependant porter sur le caractère raisonnable du délai de trois mois lorsqu'il est mis en perspective avec les droits dont dispose l'ACD. Passé l'expiration du délai de trois mois, le contribuable est en principe forcé à agir. En revanche, le bureau d'imposition compétent dispose d'un pouvoir discrétionnaire pour revenir sur l'imposition du contribuable – ici par hypothèse en sa défaveur – dans les cas visés au paragraphe 222 AO endéans le délai de prescription²². Le contribuable ne dispose par contre d'aucun moyen pour forcer le bureau d'imposition à reconsidérer son imposition en sa faveur²³.

Selon la Cour administrative, cette différence ne se heurte cependant ni à l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, ni au principe d'égalité des armes « dès lors que cette argumentation méconnaît [...] que le contribuable qui entend contester le contenu d'un bulletin d'impôt ou d'établissement dispose d'une possibilité raisonnable d'exercer différentes voies de recours contre un tel bulletin, à savoir une demande de modification ou une réclamation, et que le fait que

l'exercice de ces voies de recours se trouve cantonné *ratione temporis* dans un certain délai ne peut pas être considéré comme affectant le principe de l'égalité en ce qu'après l'expiration du délai, le contribuable se trouve forcé à agir tandis que l'administration peut toujours procéder à des redressements. En effet, l'instauration d'un délai pour agir répond à des considérations valables de sécurité juridique qui seraient mises à néant par la faculté laissée au contribuable de forcer l'administration à procéder à des redressements d'imposition jusqu'à l'expiration du délai de prescription et de contourner ainsi tout délai d'agir »²⁴.

À notre avis, cette argumentation n'est pas entièrement satisfaisante. La Cour se limite à justifier le principe même de l'encadrement temporel du délai de réclamation en prenant appui sur le principe de sécurité juridique, sans se prononcer concrètement sur la justification de la différence entre le délai de trois mois accordé au contribuable d'une part et le délai de cinq ans dont dispose l'ACD d'autre part. Or, l'existence d'une différence au niveau des délais se heurte à notre avis précisément au principe de sécurité juridique. Passé l'expiration du délai de trois mois, le contribuable se trouve, du moins en théorie, dans un état d'insécurité juridique dans la mesure où un redressement demeure possible durant tout le délai de prescription. Certes, si cette possibilité est strictement encadrée par le paragraphe 222 AO, il n'en reste pas moins que l'ACD bénéficie de son côté non seulement d'un montant d'impôt certain, mais également d'une possibilité de l'augmenter sous réserve du respect des conditions légales.

II. Le régime juridique du relevé de forclusion

Les effets du relevé de forclusion (2.) sont subordonnés à la réunion de plusieurs conditions (1.).

1. Les conditions

Les paragraphes 86 et 87 AO subordonnent l'octroi du relevé de forclusion « à la triple condition de solliciter cette mesure d'indulgence, d'exposer les circonstances ayant empêché l'intéressé d'introduire sa réclamation en temps utile et de faire valoir ses moyens de réclamation dans le même délai [que celui] prévu pour l'introduction d'une demande en relevé de forclusion »²⁵.

Nous distinguerons classiquement les conditions de forme (1.1.) et les conditions de fond (1.2.).

de corollaire des privilèges d'action d'office reconnus à l'Administration dont les décisions sont, à la différence de celles des particuliers, exécutoires de plein droit ».

¹⁶ A. STEICHEN, *Manuel de droit fiscal général*, 5^e éd., Luxembourg, Éd. Saint-Paul, 2015, p. 246, n° 477.

¹⁷ Projet de loi n° 4326 relatif à la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

¹⁸ § 232 AO.

¹⁹ § 211(2), n° 1 AO et § 246(3) AO.

²⁰ En pratique, cette mention figure au verso du bulletin d'imposition.

²¹ Trib. adm., 4 février 1998, n° 9850; Trib. adm., 29 juillet 1998, n° 10426.

²² Le délai de prescription en matière fiscale est en principe de cinq ans. Il est porté à dix ans en cas de non-déclaration ou en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte, indépendamment d'une intention frauduleuse (art. 1^{er}, n° 3, de l'arrêté grand-ducal du 29 octobre 1946 modifié).

²³ Trib. adm., 9 mai 2016, n° 36467.

²⁴ C. adm., 11 mai 2010, n° 26458C.

²⁵ Trib. adm., 21 mars 2018, n° 39112.

1.1 Conditions de forme

a) Date d'introduction de la demande

Le relevé de forclusion doit obligatoirement être demandé ou accordé endéans un délai de douze mois suivant l'expiration du délai de réclamation²⁶. Le paragraphe 83(2) AO précise à cet égard expressément qu'il s'agit d'un délai de forclusion²⁷. Les douze mois constituent dès lors une « limite temporelle ultime »²⁸ ne faisant l'objet d'aucune exception légale²⁹.

Aux termes du paragraphe 87(2) AO, la demande doit également être introduite dans les quinze jours qui suivent la date à laquelle la demande peut pour la première fois être introduite³⁰. Il peut s'agir du jour où le contribuable prend connaissance, ou est mis en mesure de prendre connaissance, de l'expiration du délai de réclamation ou a des doutes justifiés sur le fait d'avoir introduit sa réclamation à temps³¹. Le paragraphe 83(2) AO énonce que ce délai est un délai de forclusion.

Il résulte des dispositions des paragraphes 87(2) et 87(5) AO que si le contribuable a connaissance de la forclusion après le délai de douze mois, il ne peut plus demander le relevé de forclusion. Au contraire, s'il en a connaissance dans le délai de douze mois, encore faudrait-il qu'il introduise la demande en relevé de forclusion endéans le délai de quinze jours et qu'il dépose sa réclamation endéans ce même délai de quinze jours. Au cas où le contribuable introduit uniquement sa réclamation dans le délai de quinze jours, le Directeur pourra toutefois accorder le relevé de forclusion de sa propre initiative.

Il est toutefois permis de douter que le Directeur soit effectivement en mesure de connaître la date à laquelle la demande en relevé peut pour la première fois être introduite. Le contribuable semble en effet être le seul à connaître précisément le moment où les circonstances l'ayant empêché d'introduire sa réclamation dans le délai de trois mois ont effectivement pris fin.

À notre connaissance, les juridictions administratives ne se sont pas prononcées directement sur l'application, l'interprétation ou la portée juridique à donner au délai de quinze jours.

²⁶ § 87(5) AO : « Nach Ablauf eines Jahrs, von dem Ende der versäumten Frist an gerechnet, kann die Nachsicht nicht mehr begehrt oder ohne Antrag bewilligt werden ».

²⁷ § 83(2) AO : « Fristen zur Einlegung eines Rechtsmittels sind Ausschlussfristen. Unter Rechtsmitteln im Sinn der 83, 84 und 87 ist auch der Antrag auf Nachsicht im Fall des § 86 zu verstehen ».

²⁸ C. adm., 29 juillet 2009, n°24422C.

²⁹ En Allemagne, l'actuel § 110 AO (ancien § 87 AO), a évolué sur ce point. Il est désormais fait exception à ce délai de forclusion à condition que le contribuable démontre un cas de force majeure (« in höherer Gewalt unmöglich »). Sur cette notion, voy. K. TRIPKE et W. KRUSE, *AO Kommentar*, Köln, Otto Schmidt, 2014, § 110, Anm. 37.

³⁰ § 87(2) AO : « Der Antrag ist innerhalb zweier Wochen nach Ablauf des Tags zu stellen, an dem der Antrag zuerst gestellt werden konnte [...] ».

³¹ W. HÜBSCHMANN, E. HEPP et A. SPITALER, *Kommentar zur RAO*, op. cit., § 87, Anm. 2.

b) Auteur et destinataire de la demande

Le relevé de déchéance peut bien évidemment être demandé par le contribuable lui-même, ou par son mandataire selon les règles ordinaires applicables en la matière.

La demande en relevé de forclusion doit obligatoirement être adressée au Directeur³². Le relevé de forclusion demandé pour la première fois devant les juridictions administratives sera déclaré irrecevable *omission medio*³³.

Comme indiqué précédemment, le paragraphe 84(4) AO prévoit expressément que le relevé de forclusion peut également être accordé sans demande formelle de la part du contribuable, *a priori* sous réserve du respect du délai de quinze jours³⁴. Cette disposition constitue sans doute une mesure de faveur supplémentaire vis-à-vis du contribuable qui se trouve forclos à agir sans s'en être rendu compte.

c) Forme de la demande

La demande en relevé de forclusion en matière fiscale ne peut être introduite sous la forme d'une requête basée sur la loi modifiée du 22 décembre 1986 relative au relevé de déchéance résultant de l'expiration d'un délai imparti pour agir en justice, mais doit répondre aux exigences posées par les paragraphes 86 et 87 AO³⁵.

À l'instar des règles applicables en matière de réclamation³⁶, le paragraphe 87 AO n'impose aucune forme particulière pour la demande en relevé de forclusion. La doctrine allemande considère qu'elle peut aussi bien se faire oralement que par écrit et va même jusqu'à accepter la demande implicite. La mention « relevé de forclusion » ne constitue pas non plus une condition de validité³⁷. Il va sans dire qu'un écrit indiquant expressément une volonté de bénéficier du relevé de forclusion est à conseiller afin d'évincer tout doute quant à l'intention du contribuable et toute problématique liée à la preuve du respect des délais de douze mois et quinze jours le cas échéant.

La demande écrite peut tout à fait être insérée par le contribuable dans le même écrit que la réclamation au fond dès lors que « l'examen de la demande en relevé de forclusion ne fait pas l'objet d'un examen séparé de celui du bien-fondé des moyens de réclamation, la décision sur le relevé de forclusion [étant] un élément dépendant de la décision sur la réclamation. Cela n'empêche cependant pas le directeur de trancher la question concernant

³² § 87(1) AO : « Über den Antrag auf Nachsicht entscheidet die Stelle, die über das versäumte Rechtsmittel zu entscheiden hat ».

³³ C. adm., 10 juillet 2018, n° 41033C.

³⁴ § 87(4) AO : « Die Nachsicht kann auch ohne Antrag bewilligt werden, falls das versäumte Rechtsmittel innerhalb der im Absatz 2 bezeichneten Frist eingelegt ist ».

³⁵ en ce sens : Trib. adm., 22 décembre 2016, n° 38556.

³⁶ § 249 AO ; Trib. adm., 22 janvier 2007, n° 21384.

³⁷ K. TRIPKE et W. KRUSE, *AO Kommentar*, op. cit., § 110, Anm. 30.

le relevé de forclusion en premier lieu et, en cas de refus d'un tel relevé de forclusion, de déclarer la réclamation irrecevable »³⁸.

Le contribuable peut également solliciter le bénéfice du relevé de forclusion dans un écrit séparé de celui de la réclamation³⁹, pourvu qu'il communique ses moyens de réclamations au Directeur dans le même délai que celui prévu pour l'introduction de sa demande en relevé de forclusion⁴⁰.

L'identité d'objet et le lien de connexité entre une demande en relevé de forclusion et une réclamation contentieuse font toutefois défaut dans le cas d'une demande en remise gracieuse, par nature exclusive de toute contestation liée à la légalité de la dette d'impôt. Par conséquent, une demande en relevé de forclusion et une demande en remise gracieuse contenues dans le même écrit encourent l'irrecevabilité⁴¹. Similairement, un recours introduit devant le tribunal administratif, dirigé à la fois contre une décision de rejet de la demande de remise gracieuse et contre un « refus qualifié d'implicité du directeur de faire bénéficier le demandeur du relevé de déchéance en vue d'attaquer le bulletin », refus contenu dans la première décision relative à la remise gracieuse, encourt également l'irrecevabilité⁴².

d) *Décision du Directeur*

L'introduction d'une réclamation en dehors du délai légal oblige le Directeur à vérifier d'office (« von Amts wegen ») si les conditions posées par les paragraphes 86 et 87 AO sont remplies ou non, sous peine de manquement à une formalité procédurale substantielle⁴³. Le Directeur ne dispose à ce titre d'aucun pouvoir discrétionnaire au sens du paragraphe 2 de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934 (*Steueranpassungsgesetz*).

Toutefois, rien n'oblige le Directeur à motiver sa décision de rejet. En effet, ni les paragraphes 86 et 87 AO, ni les paragraphes 91 à 96 AO relatifs aux décisions (« *Verfügungen* ») du Directeur, ne mettent à sa charge une obligation expresse de motivation sous peine de nullité de la décision. Selon la Cour administrative, « il faut et il suffit que les motifs à la base de la décision aient existé à la date où elle a été prise et qu'ils aient été soumis au plus tard au cours de la procédure contentieuse afin de permettre à la partie demanderesse d'y prendre position et au juge administratif d'exercer utilement sa mission de contrôle de la validité de la décision »⁴⁴.

Par conséquent, la décision de rejet matérialisée en pratique par la formulation générique suivante est en

principe suffisante, au moins au stade pré-contentieux : « L'instruction n'a pas révélé de circonstance susceptible de justifier un relevé de forclusion (§§ 86 et 87 AO) »⁴⁵.

1.2 Conditions de fond

a) *L'absence de faute du contribuable*

La nature exceptionnelle du relevé de forclusion cantonne son octroi au seul contribuable qui le mérite, dans la mesure où il s'agit d'une mesure d'indulgence (*Nachsicht*)⁴⁶.

Plus particulièrement, le paragraphe 86 AO exige que le contribuable n'ait pas été empêché d'exercer son droit de recours par voie de réclamation dans le délai légal en raison d'une faute (« *ohne Verschulden* ») qui lui est imputable⁴⁷. Cette condition justifie d'autant plus l'expression employée par le regretté Monsieur Jean Olinger de « forclusion excusable »⁴⁸.

Le paragraphe 87(2) AO requiert du contribuable qu'il expose les circonstances (« *Tatsachen* ») qui l'ont empêché d'introduire sa réclamation dans le délai légal de manière à rendre crédible (« *glaubhaft* ») l'empêchement et par conséquent l'absence de faute. Si la doctrine considère qu'il ne s'agit pas d'une exigence de preuve formelle, mais d'un « haut degré de vraisemblance »⁴⁹, l'examen de la jurisprudence démontre toutefois que des documents probants sont en tout état de cause requis pour permettre au Directeur, et le cas échéant aux juridictions, de vérifier si les faits ou événements invoqués par le contribuable sont susceptibles de justifier l'indulgence.

L'existence ou non d'une faute requiert ainsi une analyse au cas par cas de la situation du contribuable sur base d'une appréciation factuelle et juridique de la situation du contribuable⁵⁰. « Suivant les circonstances, les mêmes faits ou événements peuvent constituer ou non une excuse valable »⁵¹. La maladie peut ainsi écarter la forclusion attachée au délai de réclamation selon les circonstances. Dans une première affaire⁵², un contribuable avait argumenté que son « affection médicale chronique » l'avait empêché de se conformer à ses obligations administratives et de réclamer à temps contre son

⁴⁵ Trib. adm., 21 mars 2018, n° 39112.

⁴⁶ Trib. adm., 23 février 1999, n° 10872.

⁴⁷ § 86 AO : « *Nachsicht wegen Versäumung einer Rechtsmittelfrist kann beantragen, wer ohne sein Verschulden verhindert war, die Frist einzuhalten* ».

⁴⁸ J. OLINGER, « La procédure contentieuse en matière d'impôts directs », *Études fiscales*, 1989, nos 81-85, p. 62, n° 83.

⁴⁹ W. HÜBSCHMANN, E. HEPP et A. SPITALER, *Kommentar zur RAO*, op. cit., § 87, Anm. 3 : « *Die Glaubhaftmachung ist ein geringerer Grad der Beweisführung. Beweis ist an Gewissheit grenzende Wahrscheinlichkeit, Glaubhaftmachung ist überwiegende Wahrscheinlichkeit* ».

⁵⁰ *Ibid.*, § 86, Anm. 4 : « *Nachsichtgewährung ist daher nicht eine Ermessensfrage (§ 2 StAnpG), sondern eine solche der tatsächlichen und rechtlichen Beurteilung* » ; en ce sens également J. OLINGER, « La procédure contentieuse en matière d'impôts directs », op. cit., p. 62, n° 83.

⁵¹ J. OLINGER, « La procédure contentieuse en matière d'impôts directs », op. cit., p. 62, n° 83 : « Le point de savoir si l'indulgence est à accorder est une question de fait qui est à apprécier de cas en cas ».

⁵² C. adm., 29 juillet 2009, n° 24422C.

³⁸ Trib. adm., 21 mars 2018, n° 39112.

³⁹ Trib. adm., 17 avril 2008, n° 22947.

⁴⁰ Trib. adm., 21 mars 2018, n° 39112.

⁴¹ Trib. adm., 4 mars 2002, n° 13434 ; Trib. adm., 21 mars 2002, n° 12843.

⁴² Trib. adm., 8 mai 2008, n° 23194.

⁴³ W. HÜBSCHMANN, E. HEPP et A. SPITALER, *Kommentar zur RAO*, op. cit., § 86, Anm. 1.

⁴⁴ C. adm., 29 juillet 2009, n° 24422C.

bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2001 émis le 22 mars 2006. Après avoir confirmé que la maladie peut en principe constituer un motif d'excuse valable, la Cour l'a cependant considéré non recevable en l'espèce dans la mesure où le contribuable était « nécessairement conscient de son état de santé déficient depuis 1996 qui ne lui permettait pas de s'occuper de ses affaires en permanence ». La Cour en a conclu qu'il « aurait dû prendre d'une manière générale et à partir de la survenance d'incapacités d'agir répétées, les dispositions nécessaires afin de s'acquitter de ses obligations fiscales pendant les périodes plus difficiles de sa maladie ». Les certificats médicaux produits par le contribuable attestant de la véracité de son état de santé ont été jugés insuffisants, n'ayant pas permis à la Cour de vérifier que l'incapacité périodique du contribuable s'étendait notamment sur la période précise du délai de réclamation.

Dans une seconde affaire⁵³, le motif tiré de la dépression grave et prolongée du contribuable, ici aussi attestée par un certificat médical, a également été rejeté. Le fait pour le contribuable, conscient de son état de santé, de ne pas charger « une ou plusieurs personnes de confiance, respectivement des professionnels, de l'exercice en bonne et due forme de ces obligations » était constitutif d'une négligence fautive qui devait d'office exclure l'indulgence du paragraphe 86 AO⁵⁴.

Cette application restrictive des paragraphes 86 et 87 AO par les juridictions administratives démontre que ces dispositions restent une mesure d'exception dont le contribuable ne peut bénéficier que dans des situations exceptionnelles.

Le refus des juridictions d'accorder le bénéfice des paragraphes 86 et 87 AO tient en réalité plus à l'absence de documents probants versés au dossier⁵⁵ et à une négligence du contribuable de réclamer à temps, qu'à une réelle absence d'impossibilité matérielle non-fautive du contribuable de réclamer à temps, comme en attestent les motifs suivants invoqués sans succès par le contribuable :

- Les « nombreux efforts infructueux de contacter en temps utile la personne en charge du dossier au sein de l'administration des Contributions directes », alors que le contribuable n'a pris contact avec l'ACD, de son propre aveu, que sept jours avant la date butoir⁵⁶;
- L'ignorance du contribuable que le délai de réclamation « était si court »⁵⁷;
- « [L]'indication erronée dans des bulletins d'établissement de la date d'un courrier comportant le relevé

de redressements opérés et répercutés sur des bulletins de l'impôt commercial communal », dès lors qu'« un complément de motivation en tenant compte ayant pu à tout moment être fourni ultérieurement »⁵⁸;

- « Le fait que [le contribuable] a été imposé une deuxième fois en Allemagne, à la suite des bulletins d'impôt litigieux [...], étant donné que ce conflit positif de double imposition doit être résolu par la procédure amiable, telle que prévue par l'article 26 de la convention de non-double imposition conclue entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République Fédérale d'Allemagne »⁵⁹;
- Le fait que le bulletin litigieux n'a été adressé qu'au siège social de la société et non pas à l'adresse professionnelle de son liquidateur, dans la mesure où « même durant sa liquidation au cours de laquelle elle se trouve représentée par son liquidateur, une société est légalement tenue de s'assurer que les notifications d'actes à son siège social soient transmises à son liquidateur » et de s'organiser utilement en ce sens⁶⁰;
- L'indication erronée dans les bulletins litigieux de la date du courrier dans lequel l'ACD a indiqué au contribuable les points sur lesquels elle comptait s'écarter de la déclaration fiscale du contribuable⁶¹;
- Le fait que les bulletins d'impôts ne mentionnent pas que le délai de réclamation est un délai de forclusion⁶²;
- Le fait que les bulletins d'impôts n'informent pas le contribuable sur les conséquences du non-respect du délai de réclamation, à savoir la forclusion encourue et le moyen permettant d'y échapper, le relevé de forclusion⁶³;
- L'état de santé du comptable du contribuable⁶⁴;
- Le « caractère manifestement disproportionné du résultat imposable déterminé par la voie de la taxation d'office »⁶⁵;
- Le changement d'adresse du siège social de la société⁶⁶;
- Le fait que le retard dans l'introduction de la réclamation serait dû à la lenteur du bureau d'imposition de prendre une décision sur sa demande préalable de redressement au sens du paragraphe 94 AO⁶⁷;
- Le fait de ne procéder à une levée du courrier au siège social de la société qu'une fois tous les trois mois⁶⁸;

⁵³ Trib. adm., 13 novembre 2013, n° 31827.

⁵⁴ dans le même sens : Trib. adm., 17 avril 2008, n° 22947.

⁵⁵ Trib. adm., 11 mai 2016, n° 36214; Trib. adm., 3 juillet 2014, n° 33042; Trib. adm., 25 octobre 2012, n° 28980; Trib. adm., 9 avril 2008, n° 23050.

⁵⁶ Trib. adm., 25 octobre 2017, n° 38645.

⁵⁷ Trib. adm., 25 novembre 2013, n° 31810.

⁵⁸ Trib. adm., 3 mars 2005, n° 18186.

⁵⁹ Trib. adm., 18 octobre 2000, n° 11740.

⁶⁰ C. adm., 1^{er} août 2018, n° 40799C.

⁶¹ C. adm., 13 octobre 2005, n° 19650C.

⁶² Trib. adm., 22 juillet 2009, n° 24546.

⁶³ C. adm., 14 juillet 2009, n° 25442C.

⁶⁴ C.E., 20 janvier 1965, n° 6005.

⁶⁵ C. adm., 14 mars 2019, n° 42061C.

⁶⁶ Trib. adm., 21 mars 2018, n° 39112.

⁶⁷ Trib. adm., 12 mars 2018, n° 38831.

⁶⁸ Trib. adm., 21 mars 2018, n° 39112.

- L'égarement du bulletin d'impôt par la mère du contribuable, « une personne très âgée », dans la mesure où « le fait, par un médecin, de ne pas prendre les précautions nécessaires pour éviter que des pièces importantes de son courrier ne soient égarées par les membres de son ménage, constitue dans son chef une négligence fautive »⁶⁹.

b) L'équivalence entre la faute du mandataire et la faute du contribuable

Le champ d'application du relevé de forclusion est considérablement réduit par la deuxième phrase du paragraphe 86 AO : « *Das Verschulden eines gesetzlichen Vertreters oder eines Bevollmächtigten steht dem eigenen Verschulden gleich* ». La faute du mandataire équivaut à celle du contribuable.

L'hypothèse visée est celle du mandataire, chargé par le contribuable de réclamer contre le bulletin d'imposition, qui ne respecte pas le délai de trois mois, laissant le contribuable forclos à agir. Dans le cas où l'appréciation du comportement du mandataire, qui répond par ailleurs aux mêmes exigences que celles applicables au contribuable⁷⁰, révèle une faute, celle-ci ne constituera pas un motif d'excuse valable pour justifier l'octroi du relevé de forclusion dans le chef du contribuable.

Le paragraphe 86 AO ne vise d'ailleurs pas uniquement le comportement fautif actif du mandataire. La notion de faute est interprétée de manière large par les juridictions administratives et inclut tant la faute que l'imprudence, l'erreur ou la négligence du mandataire⁷¹. C'est ainsi que les fautes commises par la société fiduciaire chargée de « guider » le contribuable dans ses démarches auprès de l'ACD ne constituent pas un motif d'excuse valable⁷².

Le paragraphe 86 AO semble ainsi indirectement requérir du contribuable qu'il contrôle et supervise les tâches déléguées au mandataire, sous peine de devoir supporter directement les conséquences de la faute de ce dernier⁷³, à savoir la forclusion.

Cette solution peut de prime abord paraître excessivement rigoureuse. Cependant, en l'absence d'une telle disposition, le contribuable bénéficierait sans doute indirectement d'une voie de recours supplémentaire, dans la mesure où en cas d'expiration du délai de réclamation de trois mois en raison de la faute de son mandataire, le

contribuable pourrait simplement introduire une réclamation de son propre chef.

La notion de mandataire est également à interpréter de manière large. Le paragraphe 86 AO vise le mandat, express ou implicite, octroyé aux représentants légaux d'une personne morale, aux fondés de pouvoir, aux avocats ou encore conseillers fiscaux⁷⁴.

Une analyse au cas par cas des termes du mandat peut s'avérer nécessaire pour exclure la qualification de mandataire, et ainsi l'assimilation de sa faute à celle du contribuable, au cas où le mandat ne revêt pas un caractère général. Il en est d'ailleurs de même en présence d'un fondé de pouvoir disposant d'une procuration conjointe (« *Gesamtprokurist* »)⁷⁵. En effet, la jurisprudence allemande se montre particulièrement sévère à l'égard du mandataire qui représente plusieurs contribuables et requiert de sa part une diligence accrue, comme par exemple la surveillance de son personnel, le manque d'organisation interne ou la surcharge de travail ne justifiant en tout état de cause pas d'indulgence⁷⁶.

La doctrine allemande va encore plus loin en considérant que la notion de mandataire vise également le représentant légal d'une personne mineure ou d'un incapable majeur⁷⁷. Cette solution nous semble toutefois peu compatible avec l'esprit de la loi dans la mesure où une personne incapable n'est par nature, contrairement à un contribuable ayant sa pleine capacité d'exercice, pas en mesure d'exercer un quelconque contrôle sur son mandataire.

L'assimilation de la faute du mandataire à celle du contribuable n'est cependant pas entièrement satisfaisante dans certaines circonstances. Nous avons vu précédemment que les juridictions exigent de la part du contribuable, conscient de sa maladie, qu'il prenne ses dispositions et nomme un professionnel pour s'occuper de ses obligations fiscales. Dans certains cas, la jurisprudence est allée encore plus loin en jugeant qu'il « incomb[e] au requérant de prendre lui-même les dispositions nécessaires en vue de se conformer aux prescriptions légales quant aux délais à observer et de pourvoir, au besoin, au remplacement du comptable défaillant »⁷⁸. Cette solution revient à exiger du contribuable en état d'incapacité qu'il nomme un mandataire, mais le contraint également à envisager l'éventuelle défaillance dudit mandataire et à prévoir, le cas échéant, la nomination d'un second mandataire. Ceci constituerait selon nous une mesure disproportionnée.

⁶⁹ C.E., 22 mai 1963, n° 5858.

⁷⁰ W. HÜBSCHMANN, E. HEPP et A. SPITALER, *Kommentar zur RAO, op. cit.*, § 87, Anm. 7.

⁷¹ Trib. adm., 21 mars 2018, n° 39112.

⁷² *Ibid.*

⁷³ Cette fiction légale n'est pas sans rappeler le régime de responsabilité du § 109 AO sur base duquel la jurisprudence a jugé de manière constante que le représentant légal d'une personne morale ne peut d'office s'exonérer de sa responsabilité au seul motif qu'il aurait délégué, en tout ou partie, ses obligations fiscales à un mandataire; voy. *Pas. luxembourgeoise, Bulletin de jurisprudence administrative*, 2018, p. 626, n° 458.

⁷⁴ W. HÜBSCHMANN, E. HEPP et A. SPITALER, *Kommentar zur RAO, op. cit.*, § 87, Anm. 7.

⁷⁵ W. HÜBSCHMANN, E. HEPP et A. SPITALER, *Kommentar zur RAO, op. cit.*, § 86, Anm. 7.

⁷⁶ *Ibid.*, § 87, Anm. 7 et jurisprudences y citées.

⁷⁷ *Ibid.*, § 86, Anm. 7.

⁷⁸ C.E., 11 octobre 1967, n° 6028; voy. également C.E., 20 janvier 1964, n° 6005.

2. Les effets du relevé de forclusion

L'octroi du relevé de forclusion a pour effet de prolonger, voire de renouveler le délai de réclamation de trois mois⁷⁹. Concrètement, soit la réclamation introduite au fond en parallèle ou par écrit séparé est à déclarer recevable⁸⁰ (sans préjudice quant aux autres moyens d'irrecevabilité non traités ici), soit le contribuable devrait être autorisé à introduire une nouvelle réclamation en-dehors d'un nouveau délai de trois mois.

La recevabilité de la réclamation ne préjuge bien évidemment en rien de toute autre contestation liée au bien-fondé de la réclamation.

⁷⁹ Trib. adm., 8 mai 2008, n° 23194.

⁸⁰ W. HÜBSCHMANN, E. HEPP et A. SPITALER, *Kommentar zur RAO*, op. cit., § 86, Anm. 3.

Conclusion

Le relevé de forclusion constitue une mesure d'indulgence à laquelle seul le contribuable diligent et méritant peut avoir droit.

La condition d'octroi liée à l'absence de faute du contribuable, ainsi que de son mandataire le cas échéant, démontre la volonté du législateur de limiter l'application du relevé de forclusion aux seuls cas d'empêchements matériels non-fautifs du contribuable.

L'intention du législateur ne consiste en effet pas à offrir au contribuable un moyen pour contourner l'expiration du délai de réclamation, mais simplement à atténuer la rigueur de la loi dont l'application paraîtrait excessive au regard de la situation particulière du contribuable qui a été matériellement empêché de réclamer à temps contre son bulletin d'imposition pour des raisons indépendantes de sa volonté.