

**Audience publique du 14 juillet 2021**

Recours formé par  
Monsieur ..., ... (Portugal),  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 43675 du rôle et déposée le 18 octobre 2019 au greffe du tribunal administratif par Maître Frédéric Frabetti, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à ... (Portugal), et élisant domicile en l'étude de Maître Frédéric Frabetti, préqualifié, tendant à la réformation sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes datée du 17 août 2018 portant rejet d'une réclamation introduite à l'encontre de bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des années 2011 à 2016, tous émis le 20 juin 2018 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 20 janvier 2020 ;

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

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Monsieur le délégué du gouvernement Tom Kerschenmeyer en sa plaidoirie à l'audience publique du 3 mars 2021 et vu les remarques écrites de Maître Frédéric Frabetti du 1<sup>er</sup> mars 2021, produites, conformément à la circulaire du président du tribunal administratif du 22 mai 2020, avant l'audience.

---

Il se dégage du dossier soumis au tribunal ensemble les explications fournies par les parties à l'instance qu'en date 20 juin 2018, le bureau d'imposition ... émit à l'égard de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., des bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 et 2016.

Par courrier recommandé du 28 juin 2018, réceptionné le 9 juillet 2018, Monsieur ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », contre lesdits bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2011 à 2016.

Par une décision du 17 août 2018, répertoriée sous le numéro C 25070 du rôle, le directeur déclara la réclamation non fondée. Cette décision est libellée comme suit :

« [...] *Vu la requête introduite le 9 juillet 2018 par le sieur ..., demeurant à ..., pour réclamer contre les bulletins (rectificatifs) de l'impôt sur le revenu des années 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 et 2016, tous émis le 20 juin 2018 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les §§ 102, 107, 228, 238, 254, alinéa 2 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit, dans les forme et délai de la loi, qu'elles sont partant recevables ;*

*Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de l'avoir imposé en partie par voie de taxation ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du réclamant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;*

*qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;*

*qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;*

*Considérant à titre liminaire que le réclamant soulève avant tout la question à propos de la provenance des sommes lui mises en compte par le bureau d'imposition par voie de la taxation, conformément au § 217 AO ; qu'il y a lieu d'y répondre que les sommes lui mises en compte consistent dans le paiement de commissions - et dont le réclamant a pleine connaissance - en provenance de deux sociétés dénommées ... (...) et ... (...), tel que cela ressort d'un rapport transmis aux autorités fiscales par les autorités judiciaires (et contenant des informations) ; qu'on ne saurait dès lors même pas parler d'une « taxation » dans le sens propre du terme, vu que les montants mis en compte ne l'ont pas été par voie d'estimation, mais ont été parfaitement connus - a posteriori - en ce qui concerne chaque année litigieuse, sauf que le réclamant n'a jamais jugé utile de les déclarer au fisc ;*

*Considérant encore qu'« indépendamment de la force probante au pénal d'un rapport du service de police judiciaire, limitée aux constatations faites par un officier de police judiciaire, et au vu du régime général de la libre appréciation des preuves consacré par la « Abgabenordnung », le bureau d'imposition peut valablement se baser sur les montants et faits renseignés dans un tel rapport pour y asseoir les bases d'imposition. Pareillement, un jugement pénal ayant condamné le contribuable du chef de diverses infractions pénales peut être pris en compte » (CA du 27 juillet 2011, n° 28150C du rôle) ;*

*Considérant qu'il s'agit du point de vue matériel de l'article 91, alinéa 1<sup>er</sup>, n° 2 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) qui s'avère applicable en l'occurrence, étant donné qu'il fait ranger dans la rubrique du bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale le revenu net provenant de l'activité des administrateurs, des commissaires et des personnes exerçant des fonctions analogues auprès des sociétés par actions, des sociétés à responsabilité limitée, des sociétés coopératives ou d'autres sociétés au sens des dispositions régissant l'impôt sur le revenu des collectivités, de sorte que c'est à bon escient que le bureau d'imposition a procédé à la mise en pratique du prédit rapport en imposant les montants mis en cause par le réclamant dans la rubrique du bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale au sens de l'article 91 L.I.R., ceux-ci se justifiant ainsi tant quant à leur principe que quant à leur quantum ;*

*Considérant que pour le surplus, les impositions sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas autrement contestées ;*

*PAR CES MOTIFS*

*reçoit les réclamations en la forme, les rejette comme non fondées. ».*

Par requête déposée le 18 octobre 2019 au greffe du tribunal administratif, inscrite sous le numéro 43675 du rôle, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant à la réformation sinon à l'annulation de la décision, précitée, du directeur du 17 août 2018 portant rejet d'une réclamation introduite à l'encontre de bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des années 2011 à 2016, tous émis le 20 juin 2018.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, communément appelée « *Abgabenordnung* », ci-après désignée par « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après désignée par « la loi du 7 novembre 1996 », le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin d'impôt.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation introduit en l'espèce.

Il n'y a dès lors pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, Monsieur ..., après avoir exposé, en substance, les faits et rétroactes tels que retranscrits ci-dessus, affirme que la décision directoriale déférée du 17 août 2018 lui aurait été notifiée seulement le 19 juillet 2019.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement soulève l'irrecevabilité *ratione temporis* du recours pour être tardif.

Il explique que la décision directoriale déférée aurait été adressée au demandeur par voie de courrier recommandé avisé le 19 septembre 2018, mais non réclamé.

Il fait valoir qu'en matière de notification d'une décision directoriale, l'article 88 AO serait applicable, tout en soulignant qu'il serait de jurisprudence des juridictions administratives que pour les envois recommandés et en cas d'absence du destinataire, ce serait le jour du dépôt de l'avis de passage par l'agent de la poste qui ferait courir le délai de recours.

Il en serait de même si, comme en l'espèce, le destinataire ne récupère pas le courrier recommandé, le délégué du gouvernement se référant à un jugement du tribunal administratif du 20 octobre 2003, inscrit sous le numéro 16463 du rôle, dans lequel celui-ci aurait raisonné par analogie à l'article 102, paragraphe (6), *in fine*, du Nouveau Code de procédure civile en matière de citation en justice, principe qui serait encore applicable en matière pénale, conformément à l'article 386, paragraphe (4), du Code de procédure pénale.

Il avance qu'une application contraire donnerait lieu à des abus ayant pour résultat que plus personne n'irait chercher ses courriers recommandés lui adressés par les autorités administratives, afin de se mettre à l'abri des poursuites en se prévalant de sa propre turpitude.

Il se prévaut ensuite d'un jugement du tribunal administratif du 25 octobre 2018, inscrit sous le numéro 40647 du rôle, ayant retenu qu'il suffirait à l'Etat de prouver la simple remise de la lettre recommandée à la poste, tel que cela serait le cas en l'espèce, indépendamment de toute réception par le destinataire.

Il s'ensuivrait que la notification serait intervenue trois jours après la remise de la décision directoriale déferée à la poste, et ce indépendamment du fait que le destinataire n'ait pas accepté le courrier ou qu'il ne l'ait pas récupéré à la poste suite au passage de l'agent de la poste en son absence.

L'article 88 AO serait donc en quelque sorte une application des principes invoqués ci-avant applicables tant en matière administrative, civile, commerciale que pénale - la réception effective du courrier n'ayant pas besoin d'être prouvée -, mais avec la particularité que la réception ne serait pas présumée être intervenue lors de la remise de l'avis de passage de l'agent de la poste, mais trois jours après le dépôt de la lettre recommandée à la poste.

Il conclut que le recours aurait dû être introduit le 21 décembre 2018 au plus tard, tout en insistant sur le fait que la notification intervenue le 9 juillet 2019 serait sans incidence à cet égard.

Le tribunal relève qu'il ressort de l'article 8, paragraphe (3), point 4. de la loi du 7 novembre 1996 que le délai pour agir à l'encontre d'une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation introduite à l'encontre d'un bulletin d'impôts, telle que la décision déferée, est de trois mois.

Aux termes du paragraphe 258 (2) AO, « *Die Entscheidungen sind dem Steuerpflichtigen verschlossen zuzustellen. Der Minister der Finanzen kann statt der Zustellung eine einfachere Form der Bekanntgabe zulassen* ».

La notion de « *Zustellung* » se trouve explicitée par le paragraphe 88 AO, qui s'applique aussi aux décisions directoriales sur réclamation.

Le paragraphe 88 AO dispose dans ses alinéas (1) à (3) que :

« (1) *Für Zustellungen gelten die Vorschriften der Zivilprozessordnung über Zustellungen von Amts wegen.*

(2) *Zustellen können auch Beamte der Steuer-, der Polizei- oder der Gemeindeverwaltung.*

(3) *Die Behörde kann durch eingeschriebenen Brief zustellen. Die Zustellung gilt mit dem dritten Tag nach der Aufgabe zur Post als bewirkt, es sei denn, dass der Zustellungsempfänger nachweist, dass ihm das zuzustellende Schriftstück nicht innerhalb dieser Zeit zugegangen ist* ».

Il se dégage du paragraphe 88 AO que si la « *Zustellung* » doit, au vœu de son alinéa (1), en principe être opérée en conformité avec les dispositions de la « *Zivilprozessordnung* », renvoi qui doit être compris au Luxembourg comme visant le Nouveau Code de procédure civile (NCPC), il autorise à travers son alinéa (3) toute « *Behörde* » visée par ses dispositions, donc également le directeur en sa qualité de « *Rechtsmittelbehörde* » au sens des paragraphes 228 et suivants AO, à utiliser un mode simplifié de « *Zustellung* » par le biais de la notification par voie de « *ingeschriebener Brief* » dans tous les cas où la « *Zustellung* » est prescrite<sup>1</sup>, partant notamment pour une décision directoriale sur réclamation laquelle est « *geschlossen zuzustellen* » au prescrit du paragraphe 258 (2) AO<sup>2</sup>.

En vue de déterminer les formalités obligatoirement attachées à l'envoi d'un « *ingeschriebener Brief* », il convient de constater que la « *Zustellung* » au sens du paragraphe 88 AO s'analyse par essence en une remise actée entourée d'un certain formalisme, lequel est destiné à constituer une preuve de la réception de l'acte à notifier par son destinataire. L'originalité de l'alinéa (3) du paragraphe 88 AO par rapport à son alinéa (1) réside dans le fait que l'autorité est dispensée de l'obligation de s'aménager une preuve concrète de la prise de connaissance effective de l'acte par son destinataire et que l'autorité est seulement tenue de prouver la date à laquelle l'enveloppe contenant l'acte a été remise à la poste. En outre, la preuve concrète de la réception par le destinataire est remplacée par l'alinéa (3) en cas de notification par « *ingeschriebener Brief* » par une présomption *juris tantum* de réception au troisième jour après la remise à la poste.

Le paragraphe 88 (3) AO autorise ainsi les autorités visées à procéder à une notification par voie de lettre recommandée simple, un avis de réception n'étant point requis au vu de la dispense de la preuve d'une réception effective par le destinataire, la seule preuve à charge de l'autorité étant celle de la remise de l'acte à la poste sous forme de pli fermé expédié en tant que lettre recommandée<sup>3</sup>.

Force est de constater que suivant le récépissé de dépôt d'un envoi recommandé figurant au dossier contentieux, le courrier portant notification de la décision déferée a été expédié au demandeur le 18 septembre 2018 à l'adresse ... à ..., qui, tel qu'indiqué dans son recours gracieux du 28 juin 2018 et tel que cela se dégage des informations imprimées à partir du registre national des personnes physiques le 18 septembre 2018, correspond à l'adresse habituelle du demandeur. Il se dégage ensuite du dossier administratif que le courrier recommandé a été avisé le 19 septembre 2018 au domicile du demandeur, mais que celui-ci a été retourné à son expéditeur pour ne pas avoir été réclamé par son destinataire.

Le tribunal relève qu'au-delà du fait que c'est la remise du courrier recommandé à la poste qui, aux termes du paragraphe 88 (3) AO, est décisif pour déterminer le point de départ du délai de recours, le fait qu'un administré ne retire pas une lettre recommandée envoyée par l'administration fiscale, n'enlève pas à cette correspondance le caractère de notification régulièrement effectuée, dans la mesure où, tel que retenu ci-avant, la notification a été faite à une adresse déclarée à l'administration et à laquelle l'intéressé était en mesure de recevoir son courrier.

---

<sup>1</sup> Jean OLINGER, La procédure contentieuse en matière d'impôts directs, ETUDES FISCALES n° 81- 85, n° 92, p. 66.

<sup>2</sup> Trib. adm. 21 juin 2004, n° 17075 du rôle, confirmé par Cour adm., 13 janvier 2005, n° 18477C du rôle, Pas. adm. 2020, V° Impôts, n° 1025 et les autres références y citées.

<sup>3</sup> *Ibid.*

Il s'ensuit que, dans ces conditions, la notification doit être regardée comme régulière, de sorte que le délai de recours a commencé à courir à partir du troisième jour de la remise du courrier recommandé à la poste, à savoir, en l'espèce, le 21 septembre 2018, pour expirer le vendredi, 21 décembre 2018, en application des règles de la Convention européenne sur la computation des délais signée à Bâle le 16 mai 1972, approuvée par la loi du 30 mai 1984, dénommée ci-après « la Convention de Bâle », prévoyant à son article 3 que « (...) *Les délais exprimés en jours, semaines, mois ou années, courent à partir du dies a quo, minuit, jusqu'au dies ad quem, minuit (...)* », et à son article 4 (...) 2. *Lorsqu'un délai est exprimé en mois ou en années, le dies ad quem est le jour du dernier mois ou de la dernière année dont la date correspond à celle du dies a quo ou, faute d'une date correspondante, le dernier jour du dernier mois. (...)* ».

Il s'ensuit que le recours, déposé au greffe du tribunal administratif le 18 octobre 2019, a été introduit en dehors du délai légal, de sorte qu'il est irrecevable *ratione temporis*.

Cette conclusion n'est pas ébranlée par l'affirmation du demandeur que la décision déférée lui aurait été notifiée par un agent de l'administration fiscale en date du 9 juillet 2019, conformément aux paragraphes 88, alinéa 2 et 91, alinéa 2 AO. En effet, cette notification n'est pas pertinente en l'espèce dans la mesure où, tel que cela a été retenu ci-avant, le délai de recours a valablement commencé à courir à partir du troisième jour à partir de la date de la remise du courrier recommandé à la poste, en l'espèce, le 21 septembre 2018, de sorte qu'aucun nouveau délai n'a pu commencer à courir par l'effet d'une notification postérieure par agent.

Au vu de l'issue du litige, la demande en condamnation de la partie étatique à payer au demandeur une indemnité de procédure d'un montant de 2.000 euros sur base de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement devant les juridictions administratives est à rejeter.

#### **Par ces motifs,**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

se déclare compétent pour connaître du recours principal en réformation ;

déclare irrecevable ledit recours en réformation ;

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

rejette la demande en paiement d'une indemnité de procédure telle que formulée par le demandeur ;

condamne le demandeur aux frais et dépens de l'instance.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 14 juillet 2021 par :

Annick Braun, vice-président,  
Alexandra Castegnaro, vice-président,  
Alexandra Bochet, juge,

en présence du greffier Luana Poiani.

s. Luana Poiani

s. Annick Braun

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 14 juillet 2021

Le greffier du tribunal administratif