



Ministre déléguée auprès du Premier
ministre, chargée des Relations avec le
Parlement
p.a. Service Central de Législation
5, rue Plaetis
L-2338 LUXEMBOURG

Référence : 847xd5ee9

Luxembourg, le 13 mars 2024

Concerne : Délai des voies de recours suite au décompte d'impôts

Madame la Ministre,

J'ai l'honneur de vous transmettre ci-joint ma prise de position à la pétition n° 3008 sous rubrique.

Veillez agréer, Madame la Ministre, l'expression de mes salutations les meilleures.



Gilles Roth
Ministre des Finances

Prise de position du ministre des Finances, Gilles Roth, à la pétition n° 3008 relative au délai des voies de recours suite au décompte d'impôts

Madame la pétitionnaire fait allusion au délai de réclamation formulé aux §§ 228 et 245 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung »), ci-après « AO », qui prévoient la possibilité pour le contribuable d'attaquer les bulletins d'imposition par voie de réclamation administrative préalable endéans un délai de trois mois¹ qui suivent la notification du bulletin. Au vœu du § 83 al. 2 AO, ce délai de trois mois est un délai de forclusion. Cette disposition est d'ordre public. En d'autres termes, à défaut d'introduire la réclamation préalable endéans le délai de forclusion prévu, le bulletin d'imposition acquiert force de chose jugée et devient, en principe, inattaquable pour le contribuable mais aussi pour l'administration.

La pétitionnaire sollicite que ce délai de forclusion soit aligné sur le délai de prescription.

Le délai de prescription est, en principe, de 5 ans². Ce dernier définit le laps de temps dans lequel le Trésor public peut agir afin de recouvrer ses créances. Endéans ce délai, l'administration doit donc avoir déterminé, notifié et recouvert la créance d'impôt. Passé ce délai, la créance devient légalement irrécouvrable.

La pétitionnaire confronte ainsi deux situations différentes qui ne peuvent être traitées de la même manière en termes de délai étant donné que la forclusion et la prescription diffèrent dans leurs applications et leurs effets. Aligner le délai de forclusion sur le délai de prescription reviendrait tout bonnement à priver l'administration de liquider et de recouvrir l'impôt à temps.

Parmi les différences entre la forclusion et la prescription, il est à noter que le délai de forclusion est un délai d'action dont l'inobservation entraîne, en principe, la perte du droit d'exercer son droit à la réclamation. Le délai de prescription est quant à lui un mode d'extinction d'un droit qui se réalise par le seul écoulement d'un certain laps de temps et sous les conditions déterminées par la loi.

De plus, les délais de forclusion et de prescription commencent à courir à des moments différents. Le délai de prescription court à partir du moment de la naissance de l'impôt sur le revenu, c'est-à-dire le 31 décembre de l'année au titre de laquelle l'impôt à percevoir est dû (§3 StAnpG) et ce, indépendamment du fait qu'une déclaration ait été remise, ou non, par le contribuable³. Quant au délai de forclusion, ce dernier commence à courir à partir de la date de notification du bulletin d'imposition, c'est-à-dire à partir du moment où le bureau d'imposition a procédé et notifié l'impôt dû au contribuable.

¹ § 228 AO : « Les décisions visées aux §§ ..., 166 alinéa 3, 211, 212, 212a alinéa 1, 214, 215, 215a, 235, 396 alinéa 1 et 402 peuvent être attaquées dans un délai de trois mois par voie de réclamation devant le directeur de l'Administration des contributions directes ou son délégué ».

² Art 10 de la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accise sur l'eau-de-vie et des cotisations d'assurance sociale.

³ Le § 167 al. 3 AO dispose que « (3) Les déclarations pour l'impôt sur le revenu, l'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial d'une année doivent être remises au plus tard pour le 31 décembre de l'année qui suit. (...) ». Ainsi, le délai de prescription court déjà bien avant que le bureau d'imposition ait été informé par le contribuable de ses revenus imposables.

A noter aussi que ni le délai de forclusion ni le délai de prescription ne sont absolus étant donné que le législateur prévoit des cas de relevé de forclusion et de prolongation du délai de prescription. Par exemple, le délai de prescription de 5 ans peut être prorogé à 10 ans en cas de non-déclaration ou en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte et ce, indépendamment d'une intention frauduleuse⁴. A préciser ici que lorsqu'un bulletin rectificatif est ainsi émis, ce dernier est revêtu d'un nouveau droit à la réclamation.

Quant au relevé de forclusion, le législateur prévoit cette possibilité dans des situations exceptionnelles. A titre d'exemples, les §§ 86 et 87 AO prévoient des exceptions légales quant au délai de trois mois pour des cas où le contribuable se trouvait dans une incapacité, non fautive, d'introduire une réclamation endéans le délai requis⁵.

Notons également que le délai de forclusion de trois mois joue également dans l'intérêt du contribuable de sorte qu'il établit une certaine sécurité juridique liée aux bulletins d'imposition. Ainsi, l'administration ne serait pas en droit de revenir sur une imposition après s'être rendue compte qu'elle avait commis une erreur d'interprétation des lois ou des informations à disposition du bureau d'imposition au moment de l'imposition. En ce qui concerne l'intérêt de l'administration, le délai de forclusion doit permettre de rendre l'imposition exécutoire afin de pouvoir entamer la phase de recouvrement de l'impôt.

Il y a donc des raisons impérieuses qui justifient ces différents délais qui ne sont pas en tant que tels comparables étant donné qu'ils visent des situations différentes.

⁴ Cf. article 10 de la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accise sur l'eau-de-vie et des cotisations d'assurance sociale : « (...). Toutefois, en cas de non-déclaration ou en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte, avec ou sans intention frauduleuse, la prescription est de dix ans »..

⁵ § 86 AO: *Nachsicht wegen Versäumung einer Rechtsmittelfrist kann beantragen, wer ohne sein Verschulden verhindert war, die Frist einzuhalten. Das Verschulden eines gesetzlichen Vertreters oder eines Bevollmächtigten steht dem eigenen Verschulden gleich.*

§ 87 AO. (1): *Über den Antrag auf Nachsicht entscheidet die Stelle, die über das versäumte Rechtsmittel zu entscheiden hat. (2) Der Antrag ist innerhalb zweier Wochen nach Ablauf des Tags zu stellen, an dem der Antrag zuerst gestellt werden konnte; dabei sind die Tatsachen, die den Antrag begründen sollen anzuführen und glaubhaft zu machen. Innerhalb dieser Frist ist die Einlegung des versäumten Rechtsmittels nachzuholen. (3) Auslagen, die durch den Antrag auf Nachsicht, trägt in allen Fällen der Antragsteller. (4) Die Nachsicht kann auch ohne Antrag bewilligt werden, falls das versäumte Rechtsmittel innerhalb der im Absatz 2 bezeichneten Frist eingelegt ist. (5) Nach Ablauf eines Jahrs, von dem Ende der versäumten Frist an gerechnet, kann die Nachsicht nicht mehr begehrt oder ohne Antrag bewilligt werden.*