

**RECOMMANDATION**

*N°39-2009*

***relative***

aux instructions sur les voies de recours figurant au verso des bulletins  
d'impôt émis par l'Administration des Contributions directes

Les relations que l'Administration des Contributions directes entretient avec les contribuables sont des relations d'autorité. Dans la pratique quotidienne, on peut toujours constater que les contribuables se sentent très souvent démunis face à l'administration et qu'ils ressentent un sentiment d'infériorité dans leurs relations avec celle-ci.

Ce sentiment provient du fait que l'administration pratique un langage juridique mal connu des contribuables et les problèmes ressentis par ceux-ci à comprendre une législation trop complexe et hermétique ne font que le renforcer.

Entre-temps, l'idée que toute administration y compris l'Administration des Contributions directes doit avant tout être une administration de service est généralement acceptée. Cela implique la promotion d'une culture de qualité de service. Les agents de l'administration doivent se mettre à la place du contribuable, s'adapter à ce dernier et ne pas se contenter d'exécuter leur mission légale au sens très étroit du terme. Les relations entre les deux parties évolueront ainsi vers un partenariat fondé sur la collaboration entre les autorités et les contribuables.

Des mesures concrètes doivent être prises en vue de sensibiliser davantage les agents à cette exigence de qualité de service au sein de l'administration fiscale, d'améliorer la communication et le dialogue entre le contribuable et l'administration et d'accroître l'efficacité des recours internes à l'administration. Il ne suffit pas en effet de prévoir des garanties en faveur du contribuable, il faut encore que celles-ci soient effectives en pratique.

Il incombe dès lors à l'administration dans son rôle de prestataire de services de faire surtout un effort de pédagogie. Cela requiert que l'administration clarifie et simplifie son langage.

Certes, les instructions sur les voies de recours dans leur forme actuelle sont conformes aux prescriptions précises de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, dite « Abgabenordnung » (AO). Un jugement du Tribunal d'administratif du 28 janvier 2009 (n° 24695) confirmé par la Cour administrative dans un arrêt du 14 juillet 2009 (n° 25366C) en a constaté la validité au regard des prescriptions légales.

Il n'en reste pas moins qu'elles ne sont plus compatibles avec la conception moderne de l'administration et de sa mission telle qu'esquissée ci-avant.

Une refonte des instructions sur les voies de recours imprimées au verso des bulletins émis par l'Administration des Contributions directes s'impose.

## **1. Lisibilité des instructions**

L'idée d'une administration de service ne peut pas se baser sur l'image d'un contribuable familier des lois fiscales et restant toujours parfaitement informé.

L'administration s'efforçant de tenir un rôle de prestataire de services doit pouvoir se mettre à la place du citoyen et adapter son fonctionnement aux besoins de ce dernier. Cela implique que l'administration se préoccupe de la bonne compréhension de ses instructions par les contribuables.

Les instructions concernant les voies de recours ont plutôt l'apparence de conditions générales de vente imprimées en caractères minuscules, difficilement lisibles, souvent indigestes et généralement ignorées des consommateurs.

Il importe notamment que les instructions sur les voies de recours soient rédigées de façon claire et compréhensible. Cela requiert une impression de texte qui permet une lecture aisée et une présentation qui fasse ressortir d'emblée les droits et obligations du contribuable dans un langage juridique accessible au contribuable non-professionnel.

Les instructions qui se trouvent actuellement imprimées au verso des bulletins d'impôt ne sont guère lisibles du fait qu'il s'agit d'un seul modèle qui intègre toute une série d'instructions différentes en fonction des divers bulletins prévus par la procédure fiscale.

La tâche du contribuable est rendue plus difficile du fait qu'il doit d'abord faire le bon choix des instructions qui s'appliquent à lui.

Les possibilités actuelles de l'informatique devraient permettre de limiter les instructions quant aux voies de recours à celles qui s'appliquent directement au bulletin en question, ce qui permettrait une meilleure présentation formelle et une lisibilité accrue.

## **2. Défaut d'instructions sur le recours juridictionnel**

Les instructions sur les voies de recours actuellement en usage n'informent pas le contribuable sur la possibilité d'introduire un recours devant le tribunal administratif au cas où le Directeur des Contributions directes n'a pas donné

suite à la réclamation dans un délai de six mois prenant cours à partir de l'introduction de sa réclamation.

Dans ce cadre, le contribuable devrait également être informé au sujet des conditions de forme et de recevabilité à observer dans l'exercice de ce recours.

Toutes ces indications pourront aussi être utilement répétées dans les accusés de réception qui son adressés aux contribuables suite à l'introduction de leur réclamation.

### **3. Défait d'instructions au sujet du sursis à exécution**

La page d'information imprimée au verso des bulletins d'impôt indique la règle prévue au paragraphe 251 AO selon laquelle l'effet du bulletin d'impôt n'est pas suspendu par l'introduction d'une réclamation. Le contribuable doit par conséquent s'acquitter des impôts dans le délai imparti.

Cette information est cependant insuffisante, car elle omet d'informer le contribuable sur la possibilité de demander au bureau d'imposition un sursis à exécution prévu au même paragraphe.

### **4. Confusion entre une demande de redressement auprès du préposé et une réclamation au sens du § 228 AO**

Aux termes du paragraphe 228 AO, les contribuables peuvent attaquer les bulletins d'impôts dans un délai de trois mois par voie de réclamation sur laquelle le Directeur des Contributions directes statuera.

Le paragraphe 249 AO prescrit les conditions de forme à observer par le réclamant qui dispose du choix d'introduire une réclamation au sens du paragraphe 228 AO par la voie écrite ou par une déclaration orale qui doit obligatoirement être actée par procès-verbal. En outre, il suffit qu'il ressorte de l'écrit que le contribuable se sent lésé par le bulletin d'impôt et qu'il sollicite un réexamen de l'imposition (§ 249 (2) AO : « *Ein Rechtsmittel gilt als eingelegt, wenn aus dem Schriftstück oder aus der Erklärung hervorgeht, dass sich der Erklärende durch die Entscheidung beschwert fühlt und Nachprüfung begehrt* »)

Bien que la loi générale des impôts (AO) restreigne ainsi au strict minimum les conditions de forme à remplir par les réclamants, ces derniers doivent faire attention à ce que leur réclamation ne soit pas interprétée en tant que « demande en redressement du bulletin selon le paragraphe 94 alinéa 1<sup>er</sup> AO ».

Le paragraphe 94 AO prévoit en effet la possibilité pour le bureau d'imposition de redresser les bulletins d'impôt et les décisions administratives à caractère individuel (§ 235 AO) avec le consentement du contribuable endéans le délai de réclamation de trois mois. Il est important de signaler qu'il ne s'agit pas d'un recours proprement dit prévu par la loi, mais d'une possibilité de redressement des bulletins par le bureau d'imposition.

Le paragraphe 249 (3) AO prescrit que la réclamation au sens du paragraphe 228 AO est à introduire auprès du bureau d'imposition auteur du bulletin litigieux, tout en ajoutant que l'introduction auprès du Directeur des Contributions directes est également valable. Il est évident que le réclamant se dirigeant vers le bureau d'imposition rédige sa réclamation en adressant à ce dernier sa demande de réexamen de son imposition.

Or, au cas où il en ressort formellement qu'il attend du bureau d'imposition lui-même une information sur le maintien ou le redressement du bulletin, son courrier risque d'être interprété en tant que « demande en redressement du bulletin selon le paragraphe 94 alinéa 1<sup>er</sup> AO », demande qui n'a pas pour effet de suspendre le délai de recours de trois mois.

Les contribuables ne disposant que des informations marquées au verso des bulletins d'impôt ne sont pas conscients de ce risque et il est possible qu'ils soient induits en erreur par le libellé desdites instructions selon lesquelles les réclamations peuvent être introduites auprès du bureau d'imposition, auteur du bulletin concerné.

Il faut par conséquent que les instructions concernant les voies de recours soient rédigées et complétées de façon à exclure le risque d'un tel malentendu.

Dans ce contexte, le Médiateur est d'avis qu'aux termes de la loi générale des impôts, toute contestation écrite d'un contribuable respectant les conditions de forme minimales prévues au paragraphe 249 AO devrait être qualifiée de réclamation au sens du paragraphe 228 AO même s'il résulte du libellé de son écrit qu'il attend du préposé lui-même une prise de position. A moins que le bureau d'imposition ne puisse redresser le bulletin en question dans le sens voulu par le contribuable, qui retirera alors sa réclamation, il devrait continuer toute réclamation au Directeur des Contributions directes conformément au paragraphe 249 AO (§ 249 (3) 4e phrase « Das Rechtsmittel ist in den Fällen der Sätze 2 und 3 der zuständigen Stelle zu übermitteln »).

*Le Médiateur recommande au Directeur des Contributions directes de refondre les instructions concernant les voies de recours*

*1. en améliorant leur lisibilité*

- par une impression de texte qui permette une lecture aisée ;*
- par une présentation claire et limitée aux instructions applicables au bulletin d'imposition en question ;*
- par une rédaction dans un langage accessible aux contribuables ;*

*2. en les complétant par des indications relatives au recours juridictionnel et à la possibilité d'une demande d'un sursis à exécution ;*

*3. en éliminant le risque d'une confusion entre "une demande de redressement" au sens du paragraphe 94 AO et d'une réclamation au sens du paragraphe 228 AO.*

Luxembourg, le 23 octobre 2009

Marc FISCHBACH  
Médiateur du Grand-Duché de Luxembourg