

**Audience publique du 26 juin 2018**

Recours formé par  
la société anonyme ... SA, ...  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière de remise gracieuse

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 39171 du rôle et déposée le 28 février 2017 au greffe du tribunal administratif par Maître Audrey Bertolotti, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... SA, établie et ayant son siège social à L-..., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B ..., tendant à la réformation sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 28 novembre 2016 portant rejet de sa « *demande en remise gracieuse* »;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 24 mai 2017 ;

Vu le mémoire en réplique déposé le 26 juin 2017 au greffe du tribunal administratif par Maître Audrey Bertolotti, préqualifiée, au nom de la société anonyme ... SA ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Hugo Arellano, en remplacement de Maître Audrey Bertolotti, et Monsieur le délégué du gouvernement Eric Pralong en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 13 mars 2018 ;

Vu l'avis du tribunal du 14 mars 2018 ayant invité les parties à prendre position dans le cadre d'un mémoire supplémentaire sur les questions visées dans ledit avis ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé le 5 avril 2018 au greffe du tribunal administratif par Maître Audrey Bertolotti, préqualifiée, au nom de la société anonyme ... SA ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 11 avril 2018 ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Hugo Arellano, en remplacement de Maître Audrey Bertolotti, et Monsieur le délégué du gouvernement Stéphane Collart en leurs plaidoiries respectives à l'audience à laquelle l'affaire avait été fixée pour la continuation des débats.

---

Par courrier du 29 février 2016, le bureau de la retenue d'impôt sur les intérêts, ci-après désigné par « le bureau de la retenue d'impôt », adressa à la société anonyme ... SA, ci-après désignée par « la société ... », un rappel l'invitant à procéder à la communication d'informations se rapportant à l'année fiscale 2014 telle que prévue à l'article 2 de la loi du 24 juillet 2015 relative à FATCA, ci-après désignée par « la loi du 24 juillet 2015 » et ce, au plus tard pour le 16 mars 2016, sous peine d'amende.

Par courrier du 13 mai 2016, le bureau de la retenue d'impôt adressa à la société ... un deuxième rappel et lui octroya un délai supplémentaire jusqu'au 3 juin 2016 pour procéder à la communication des informations concernées, à défaut de quoi, il se verrait obligé de lui infliger les amendes prévues par l'article 2 (5) de la loi du 24 juillet 2015.

Par courrier du 26 juillet 2016, le bureau de la retenue d'impôt infligea à la société ... les amendes suivantes qu'elle fixa à « 50.000 EUR pour défaut de respect des règles en matière de diligence raisonnable et défaut de mise en place de mécanismes en vue de la communication d'informations » et à « 1.500 EUR pour défaut de communication, de communication tardive, incomplète ou inexacte d'informations » et l'invita à payer lesdites sommes dans le mois de la réception dudit courrier.

Par courrier de son litismandataire du 27 octobre 2016, la société ... fit introduire auprès du directeur de l'administration des contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », un « recours gracieux » par lequel elle sollicita une réduction de l'amende à un montant plus proportionné dans les termes suivants :

*« (...) Nous représentons actuellement la société anonyme ... SA, établie et ayant son siège social à L-..., Luxembourg, enregistrée auprès du Registre de Commerce et des Sociétés sous le numéro ... (ci-après communément la « Société »).*

*Notre mandante a fait l'objet d'une amende de 51.500,00.-EUR par courrier du 26 juillet 2016 (Pièce n°1) pour défaut de respect des règles en matière de diligence raisonnable et communication tardive d'informations. Soucieuse d'agir selon les règles procédurales applicables, elle s'est acquittée de l'amende en date du 31 août 2016 et nous a mandatés pour introduire à la suite de ce paiement un recours gracieux auprès de votre administration.*

*Nous avons ainsi l'honneur de vous contacter aujourd'hui au nom et pour le compte de notre mandante afin de solliciter votre clémence et partant, une réduction du montant de l'amende.*

*Dans ce contexte, vous trouverez ci-après les raisons expliquant le retard dans la communication d'informations se rapportant à l'année fiscale 2014 prévue par la loi du 24 juillet 2015 relative à FATCA et qui tendent à démontrer que ce délai était dénué de toute mauvaise foi ou mauvaise volonté dans le chef de notre mandante.*

*Le dépôt tardif de la déclaration FATCA est ainsi le fruit d'une mauvaise communication interne et d'une incompréhension assez malheureuse entre les administrateurs respectifs de la Société et la société ... (Luxembourg) S.A. (ci-après « ... »), agissant en sa qualité d'agent administratif de la Société au sens de l'article 29-2 de la loi du 5 avril 1993 relative au secteur financier telle que modifiée.*

*En effet, les administrateurs de la Société pensaient que l'obligation de reporting FATCA avait été gérée par ... dans sa totalité et que la communication des informations réclamées par votre administration avait été faite sans encombre en fin d'année 2014 tandis que ... pensait que la Société s'en chargeaient directement, celle-ci n'ayant pas été spécifiquement mandatée par notre mandante pour le reporting FATCA.*

*Ainsi, les rappels de reporting des 29 février 2016 et 13 mai 2016 ont été réceptionnés par ... mais n'ont pas été traités par cette dernière, qui, pensant que les administrateurs de la Société s'en chargeaient de toute façon, n'a pas préparé les reporting ni communiqué ledits rappels à la Société.*

*La situation s'est donc traduite par un statu quo dont personne n'avait vraiment conscience et qui a inévitablement conduit aux sanctions prononcées par votre administration.*

*Néanmoins, nous tenons à souligner que lorsque la Société s'est aperçue de ce malentendu (c'est-à-dire lorsqu'elles ont reçu communication des amendes), elle a immédiatement fait le nécessaire pour que le rapport FATCA relatif à l'année 2014 (mais aussi celui relatif à l'année 2015) soit finalisé. Ceci a permis de transmettre lesdits rapports à votre administration endéans un délai de 3 jours seulement suite à la réception du courrier du 26 juillet.*

*Pièce n°2 : échanges d'e-mails du 4 août 2016 concernant la finalisation et l'envoi des rapports FATCA*

*En outre et au surplus, même si le retard est indéniable, le reporting FATCA étant de 0, il n'existait dans le chef de notre mandante aucune intention de dissimuler une quelconque information à votre administration.*

*Le Tribunal administratif ayant récemment rappelé que le directeur doit «moduler le montant de la sanction selon le comportement, la gravité des faits, leur fréquence, etc. » afin que celle-ci reste proportionnée et qu'elle ne perde pas « son caractère dissuasif et éducatif » et au vu des faits qui précèdent, illustrant l'absence de volonté de nuire ou de mauvaise foi dans le chef de notre mandante, nous nous permettons de solliciter votre bienveillance quant à une réduction de l'amende à un montant plus proportionné. (...) ».*

*Par une « décision en matière gracieuse » du 28 novembre 2016, référencée sous le numéro GR 279.16 du rôle, le directeur rejeta « la demande en remise gracieuse » comme non fondée, la décision étant libellée en ces termes :*

*« (...) Vu la demande présentée le 27 octobre 2016 par Maître Audrey BERTOLOTTI, au nom de la société anonyme ..., établie à L-..., ayant pour objet une remise d'impôts par voie gracieuse ;*

*Vu le paragraphe 131 de la loi générale des impôts (AO), tel qu'il a été modifié par la loi du 7 novembre 1996 ;*

*Considérant que la requérante demande une réduction du montant de l'amende infligée pour défaut de respect des règles en matière de diligence raisonnable et de*

*communication tardive d'informations se rapportant à l'année fiscale 2014 suivant les dispositions de l'article 2 de la loi du 24 juillet 2015 relative à FATCA ;*

*Considérant que d'après le paragraphe 131 AO une remise gracieuse n'est envisageable que dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée, entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable ;*

*Force est de constater que le moyen invoqué dans la demande est étranger en tant que tel à la matière gracieuse ;*

*Considérant donc qu'une rigueur objective n'a pas pu être constatée en l'espèce ;*

*Considérant qu'une rigueur subjective ne saurait dans le présent cas être admise, au vu de la motivation présentée ;*

*Considérant que partant les conditions pouvant légalement justifier une remise gracieuse ne sont pas remplies ;*

#### *PAR CES MOTIFS*

#### *DÉCIDE :*

*La demande en remise gracieuse est rejetée.(...) ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 28 février 2017, la société ... a fait introduire un recours tendant principalement à la réformation sinon subsidiairement à l'annulation de la décision directoriale précitée du 28 novembre 2016.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 131 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridiction 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 portant rejet d'une demande de remise gracieuse d'impôts.

A l'audience des plaidoiries, le tribunal a soulevé d'office la question de la recevabilité du recours, ainsi que de la compétence du directeur en la matière et a autorisé les parties en cause à déposer un mémoire supplémentaire afin de prendre position sur les questions limitativement circonscrites à celle de savoir, d'une part, s'il existe un recours devant l'administration des Contributions directes eu égard au prescrit de l'article 2 (5) alinéa 4 de la loi du 24 juillet 2015 qui dispose qu'un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif à l'institution financière déclarante qui s'est vu notifier une décision d'amende, respectivement à celle de savoir, d'autre part, si le directeur est compétent pour prendre une décision au fond quant à une demande gracieuse et/ou de restitution d'une amende.

La société ... a fait en substance plaider qu'un recours gracieux serait possible contre tout acte administratif en vertu tant de l'article 13 (2) de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après « la loi du 21

juin 1999 », « *offrant un « véritable effet de sauvegarde » du recours contentieux* » que des articles 2 et 3 de la loi du 7 novembre 1996. Elle invoque encore « *la présomption de prééminence des règles générales de droit applicable à l'ordre administratif* », de sorte à considérer que « *le recours gracieux [pourrait] être ainsi logiquement être considéré comme une règle générale de droit administratif* » et ce, nonobstant le fait que la loi du 24 juillet 2015, en tant que loi spéciale, n'aurait pas spécifiquement prévu l'existence d'un recours gracieux en la matière. Elle conclut à la compétence du directeur en cette matière.

Le délégué du gouvernement conclut qu'au regard du prescrit de l'article 2 (5) de la loi du 24 juillet 2015, une procédure accélérée aurait été introduite par le législateur qui dérogerait à l'article 8 de la loi du 7 novembre 1996 selon lequel une réclamation ou un recours hiérarchique formel devraient être introduits préalablement à tout recours devant le tribunal de céans. Etant donné que le recours hiérarchique introduit par la société ... n'aurait pas d'effet suspensif pour introduire le recours en réformation visé par l'article 2 (5) de la loi du 24 juillet 2015, le délégué du gouvernement estime que le présent recours serait irrecevable pour cause de tardiveté, ayant été introduit le 28 février 2017, soit plus de trois mois après la date de notification de la décision litigieuse du 26 juillet 2016. Quant à la compétence du directeur en cette matière, il conclut qu'aucune remise gracieuse ne pourrait être accordée en matière de pénalités telles que les amendes litigieuses.

L'article 2 (5) de la loi du 24 juillet 2015 dispose ce qui suit : « (5) *En cas de défaut de respect des règles en matière de diligence raisonnable ou en cas de défaut de mise en place de mécanismes en vue de la communication d'informations, l'Institution financière déclarante luxembourgeoise peut encourir une amende d'un maximum de 250.000 euros.*

*En cas de défaut de communication, de communication tardive, incomplète ou inexacte d'informations, l'Institution financière déclarante luxembourgeoise peut encourir une amende d'un maximum de 0,5 pour cent des montants qui auraient dû être communiqués sans pouvoir être inférieure à 1.500 euros.*

*Ces amendes sont fixées par le bureau de la retenue d'impôt sur les intérêts.*

*Contre cette décision, un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif à l'Institution financière déclarante luxembourgeoise. »*

Si le délégué du gouvernement doit être suivi dans son raisonnement selon lequel l'article 2 (5) de la loi du 24 juillet 2015 introduit une procédure dérogatoire à celle prévue à l'article 8 de la loi du 7 novembre 1996, de sorte que seul un recours en réformation peut être déposé devant le tribunal de céans à l'encontre d'une décision infligeant une amende à une institution financière en application de la loi du 24 juillet 2015, il n'en demeure pas moins que le tribunal est saisi en la cause d'une décision qualifiée par le directeur de « *décision en matière gracieuse* » ayant pour objet le rejet d'une « *demande en remise gracieuse* ».

Il échet partant de s'en tenir à l'objet de la décision directoriale ainsi déférée et de faire application des articles 131 AO et 8(3) 1 de la loi du 7 novembre 1996 pour traiter les questions de la compétence du tribunal et de la recevabilité du présent recours.

Or, il se dégage de ces dispositions légales que le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une demande de remise gracieuse.

Le recours en réformation ainsi introduit est encore à déclarer recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévus par la loi.

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

A titre liminaire et indépendamment des moyens et arguments développés au fond par la partie demanderesse, force est au tribunal de constater que la décision initialement litigieuse est celle du 26 juillet 2016 ayant infligé à la demanderesse les amendes suivantes qu'elle fixa à « 50.000 EUR pour défaut de respect des règles en matière de diligence raisonnable et défaut de mise en place de mécanismes en vue de la communication d'informations » et à « 1.500 EUR pour défaut de communication, de communication tardive, incomplète ou inexacte d'informations ».

Aux termes du paragraphe 131 AO, une remise gracieuse se conçoit « dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable ».

Il résulte de cette disposition qu'une remise gracieuse n'est envisageable que si, soit objectivement *ratione materiae*, soit subjectivement *ratione personae* dans le chef du contribuable concerné, la perception de l'impôt apparaît comme constituant une rigueur incompatible avec le principe d'équité<sup>1</sup>.

En l'espèce, il est manifeste que l'objet même de la demande initiale introduite à l'encontre de la décision du 26 juillet 2016, reproduite dans son intégralité plus en avant, vise à demander au directeur de réformer au fond ladite décision en accordant la remise totale ou partielle des amendes infligées pour défaut de respect des règles en matière de diligence raisonnable et de communication tardive d'informations concernant l'année d'imposition 2014 et non « une demande gracieuse » ainsi que le directeur l'a, à tort, requalifiée.

Or, il ne saurait être contesté que le paragraphe 131 AO suppose un impôt, à savoir, le montant d'une contribution obligatoire aux charges publiques, à l'exclusion de toute autre somme, ainsi qu'en dispose le paragraphe 1 AO, de sorte à exclure une amende telle qu'elle est visée dans la décision du 26 juillet 2016. Il s'ensuit que c'est à tort que le directeur s'est estimé compétent pour toiser au fond la question d'une demande de remise gracieuse d'une pénalité infligée sur pied de l'article 2 (5) de la loi du 24 juillet 2015 alors que la demanderesse l'avait saisi d'une demande qualifiée de « recours gracieux » qu'il a requalifiée, à tort, de demande « ayant pour objet une demande de remise gracieuse » qui n'avait, pourtant, manifestement, pas été sollicitée par la demanderesse, de sorte que dans le cadre du pouvoir de réformation lui conféré, force est partant au tribunal d'ordonner l'annulation de la décision déférée du 28 novembre 2016 en raison de l'incompétence du directeur en matière d'amende infligée dans le cadre de la loi du 24 juillet 2015, sans qu'il n'y ait lieu d'examiner les moyens et arguments plus amplement développés de part et d'autre par les parties.

Force est de constater que la partie demanderesse ne justifie ni la nature ni les motifs de sa demande d'allocation d'une indemnité de procédure de 1.000 euros. Or, une demande

---

<sup>1</sup> cf. trib.adm. 5 mars 1997, n° 9220 du rôle, Pas.adm. 2017, v° Impôts, n°610 et autres références y citées.

d'allocation d'une indemnité de procédure qui omet de spécifier concrètement la nature des sommes exposées non comprises dans les dépens et qui ne précise pas concrètement en quoi il serait inéquitable de laisser des frais non répétables à charge de la partie gagnante est à rejeter, la simple référence à l'article de loi applicable n'étant pas suffisante à cet égard<sup>2</sup>.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, quatrième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, dans le cadre du recours en réformation, annule la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 28 novembre 2016 et lui renvoie le dossier en prosécution de cause ;

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

rejette la demande tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure de 1.000 euros formulée par la partie demanderesse ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,  
Anne Gosset, premier juge,  
Olivier Poos, premier juge,

et lu à l'audience publique du 26 juin 2018 par le premier vice-président, en présence du greffier Marc Warken.

s.Marc Warken

s.Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original  
Luxembourg, le 26 juin 2018  
Le greffier du tribunal administratif

---

<sup>2</sup> voir Cour adm. 1<sup>er</sup> juillet 1997, n° 9891C du rôle, Pas. adm. 2017, V° Procédure contentieuse, Frais, n°1029 et les autres références y citées.