



Circulaire du directeur des contributions
L.G. - A n° 67 du 28 juillet 2021

L.G. - A n° 67

Objet : Traitement uniforme des paragraphes 166 (3), 396 (1) et 402 (1) et application des paragraphes 396 (5) et 396 (6) de la Loi générale des impôts (ci-après « AO »)

La présente circulaire a pour objet de fixer des lignes de conduite générales à observer lors de la fixation des amendes administratives par application des paragraphes 166 (3), 396 (1) et 402 (1) AO et lors de l'application des paragraphes 396 (5) et 396 (6) AO en matière de fraude fiscale aggravée et d'escroquerie fiscale.

I. Les amendes administratives pour déclaration fiscale incomplète ou inexacte, fraude fiscale simple et fraude fiscale involontaire

Les paragraphes 166, 396 et 402 AO ont été modifiés par la loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017 qui a, entre autre, renforcé le pouvoir de l'Administration des contributions directes de prononcer des sanctions administratives en cas de violation par les contribuables des obligations qui leur incombent.

A. Le paragraphe 166 (3) AO (sanctions administratives à prononcer en cas de déclaration incomplète ou inexacte)

Le paragraphe 166 AO est relatif aux sanctions administratives à prononcer en cas de déclaration incomplète ou inexacte. Seul le point (3) a été modifié.

Ce texte dispose dans sa nouvelle version : « (1) Bei Steuererklärungen (Erklärungen, die nach Vorschrift der Gesetze oder Ausführungsbestimmungen als Unterlage für die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen oder für die Festsetzung einer Steuer dienen) hat der Steuerpflichtige zu versichern, dass er die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen gemacht hat. Die Erklärungen sind nach Form und Inhalt so abzugeben, wie es das Finanzamt nach den Gesetzen und Ausführungsbestimmungen vorschreibt. Die Versicherung kann nach Anordnung des Finanzamts allgemein abgegeben werden.

(2) Bei der Ausfüllung von Vordrucken sind alle Fragen zu beantworten. Die Fragen und Antworten sind so zu fassen, dass die Prüfung, was steuerpflichtig ist und was nicht, dem Finanzamt ermöglicht wird. In den Vordrucken ist es zu betonen, dass diese Prüfung dem Finanzamt, nicht dem Steuerpflichtigen zusteht. Den Steuererklärungen sind die Unterlagen beizufügen die nach den Gesetzen und Ausführungsbestimmungen gefordert werden. Wenn diese Unterlagen in Bescheinigungen bestehen, die von anderer Seite zu erteilen sind, sind die beteiligten Stellen verpflichtet, sie auszustellen.

(3) Auf Verlangen haben die Steuerpflichtigen auch bei anderen Erklärungen, Anmeldungen, Anzeigen und Auskünften zu versichern, dass sie die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen gemacht haben. Toute déclaration intentionnellement incomplète ou inexacte, ou toute non déclaration est passible d'une amende administrative. L'amende dont le maximum est fixé à vingt-cinq pour cent des impôts éludés ou du remboursement indûment obtenu, ne peut être inférieure à cinq pour cent des impôts éludés ou du remboursement obtenu. La décision portant fixation du montant de l'amende est prise par le bureau d'imposition et peut être attaquée par voie d'une réclamation au sens du § 228. ».

Le paragraphe 166 (3) AO, relatif aux cas de déclaration incomplète ou inexacte, a pour objet de réprimer une abstention en sanctionnant les omissions et les inexactitudes intentionnelles dans les déclarations et l'absence de déclaration faites par les contribuables.

La déclaration incomplète ou inexacte est sanctionnée d'une amende de 5 à 25 pour cent des impôts éludés. La loi précise que l'intention du contribuable est requise.

Il est à noter que la sanction prévue au paragraphe 166 (3) AO nécessite que l'imposition soit établie. L'application de cet article est exclue dans les cas où l'imposition a été précédée d'un contrôle approfondi, d'un contrôle sur place ou d'un contrôle par le service de révision. Les documents parlementaires précisent que l'amende est prononcée sur base de l'alinéa 3 du paragraphe 166 AO lorsqu'il résulte de l'ensemble des circonstances de fait (apprécié notamment par rapport au comportement d'un contribuable normalement diligent) que le contribuable avait l'intention de déposer une déclaration incomplète ou inexacte ou en cas d'absence de déclaration (oubli intentionnel).

B. Le paragraphe 396 (1) AO (fraude fiscale simple)

Le paragraphe 396 (1) AO est relatif à la fraude fiscale simple et dispose que : « (1) Wer zum eigenen Vorteil oder zum Vorteil eines anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erschleicht oder vorsätzlich bewirkt, dass Steuereinnahmen verkürzt werden, wird wegen Steuerhinterziehung mit Geldstrafe bestraft. L'amende dont le maximum est fixé à la moitié des impôts éludés ou du remboursement indûment obtenu, ne peut être inférieure à dix pour cent des impôts éludés ou du remboursement indûment obtenu. La décision portant fixation du montant de l'amende administrative est prise par le bureau d'imposition et peut être attaquée par voie d'une réclamation au sens du § 228. ».

Ce texte a pour objet de sanctionner par la voie administrative l'obtention par une personne pour elle-même ou au bénéfice d'une autre personne d'avantages fiscaux indus ou la réduction intentionnelle par celle-ci des rentrées fiscales.

La fraude fiscale simple est sanctionnée d'une amende de 10 à 50 pour cent des impôts éludés. L'avantage indu peut consister soit en un montant d'impôt éludé soit en remboursements indus.

La sanction prononcée sur base du paragraphe 396 (1) AO nécessite qu'il soit établi qu'un avantage fiscal injustifié a été accordé ou que soit fixée une dette fiscale inférieure au montant qui aurait dû être retenu si la situation réelle avait été établie.

C. Le paragraphe 402 (1) AO et la fraude fiscale involontaire

L'alinéa 1^{er} du paragraphe 402 AO est relatif à la fraude fiscale involontaire et dispose que : « (1) Wer fahrlässig als Steuerpflichtiger oder als Vertreter oder bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen bewirkt, dass Steuereinnahmen verkürzt oder

Steuervorteile zu Unrecht gewährt oder belassen werden (§ 396 Absätze 1 und 2) wird wegen Steuervergünstigung mit Geldstrafe bestraft. L'amende administrative ne doit pas dépasser le quart du montant des impôts éludés ou du remboursement indûment obtenu et ne peut être inférieure à cinq pour cent des impôts éludés ou du remboursement indûment obtenu. La décision portant fixation du montant de l'amende administrative est prise par le bureau d'imposition et peut être attaquée par voie d'une réclamation au sens du § 228. ».

L'alinéa 1^{er} du paragraphe 402 AO a pour objet de permettre de sanctionner par la voie administrative les cas de fraude fiscale involontaire. Cette possibilité n'est pas nouvelle puisque la répression de la fraude fiscale involontaire était prévue dans le texte initial de la loi générale des impôts. Dans le cadre d'un simple toilettage de ce texte, il est désormais précisé que la décision portant fixation du montant de l'amende est prise par le bureau d'imposition et peut être attaquée par voie d'une réclamation au sens du paragraphe 228 AO.

Il est à noter que le texte permet de sanctionner par la voie administrative les représentants (« Vertreter ») des contribuables, ce qui concerne en particulier les conseils fiscaux qui servent d'intermédiaires entre les contribuables et les services de l'Administration des contributions directes.

D. Procédure en matière de fixation des amendes

Il importe d'assurer l'uniformité des prononcés par tous les bureaux d'imposition pour qu'il n'y ait pas de distorsion. La présente circulaire encadre le prononcé des amendes administratives dans cet objectif.

A chaque fois que les conditions d'une sanction administrative sont réunies, les bureaux d'imposition pourront prononcer des amendes administratives.

La détermination du montant des amendes administratives constitue une décision discrétionnaire « *sui generis* », le législateur l'ayant soumise à la voie de la réclamation au sens du paragraphe 228 AO.

Toute amende doit être justifiée par les circonstances. Le préposé du bureau d'imposition doit s'adonner à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en équité et en opportunité pour fonder sa décision.

Aucune règle générale, ni exception particulière ne peut être établie en rapport avec la fixation d'une amende puisqu'une telle fixation constitue toujours une décision discrétionnaire.

Dans l'exercice de leur pouvoir d'appréciation, les bureaux d'imposition fixeront en principe l'amende de telle sorte que celle-ci soit, d'une part, adaptée aux circonstances et, d'autre part, proportionnée au manquement constaté ainsi qu'à la capacité contributive du contribuable. En exerçant leur pouvoir d'appréciation légalement prévu, les bureaux d'imposition devront tenir compte de tous les éléments se trouvant en leur possession au moment de prendre la décision afférente.

Il est à noter que si les bureaux d'imposition disposent d'une marge d'appréciation pour la détermination du montant de l'amende à prononcer, la loi prévoit des fourchettes qui déterminent le montant minimum et le montant maximum des amendes administratives. En toute occurrence, la détermination du montant des amendes administratives devra strictement respecter le montant minimum et le montant maximum des amendes administratives prévus par la loi.

La date de la notification des décisions fixant des amendes administratives fiscales en vertu du paragraphe 166 (3) AO, en vertu du paragraphe 396 (1) AO et en vertu du paragraphe 402 (1) AO a une double importance. Elle déclenche, d'une part, le délai dans lequel l'amende est à payer i.e. elle détermine l'échéance (1 mois après notification) et, d'autre part, elle déclenche le délai dans lequel peuvent être exercées les voies de recours. Les amendes étant notifiées par lettre recommandée, la notification a lieu le troisième jour (et non pas le troisième jour ouvrable) après la date de la remise à la poste.

Le texte légal instaurant l'amende instaure en même temps la voie de recours. Dans les trois cas-type d'amendes administratives, il se réfère au paragraphe 228 AO, donc à la réclamation (Reklamation, Anfechtung) et non pas au recours hiérarchique formel (Beschwerde). L'indication des voies de recours doit impérativement figurer sur la décision adressée au contribuable.

E. Date d'entrée en vigueur du nouveau régime

Le nouveau régime est applicable à partir de l'année d'imposition 2017. Dès lors que « l'année d'imposition cadre avec l'année civile » (voir en ce sens les articles 1^{er} et 158 L.I.R.), il y a lieu de prononcer des sanctions pour toute déclaration déposée à partir du 1^{er} janvier 2017, ceci même si l'imposition concerne des exercices antérieurs.

II. Les infractions pénales fiscales et la coopération avec les autorités judiciaires

A. Fraude fiscale aggravée et escroquerie fiscale

Le paragraphe 396 AO prévoit désormais trois types de fraudes à savoir la fraude fiscale simple, la fraude aggravée et l'escroquerie fiscale. La fraude fiscale simple (paragraphe 396 (1) AO) est la moins grave, elle est sanctionnée par la voie administrative (voir titre I de la présente circulaire).

Le paragraphe 396 (5) AO est relatif à la fraude fiscale aggravée et dispose que : «(5) Si la fraude porte sur un montant d'impôt supérieur au quart de l'impôt annuel effectivement dû sans être inférieur à 10.000 euros ou sur un remboursement indu supérieur au quart du remboursement annuel effectivement dû sans être inférieur à 10.000 euros ou si le montant d'impôt annuel éludé ou le remboursement annuel à opérer est supérieur à la somme de 200.000 euros, elle sera punie comme fraude fiscale aggravée d'un emprisonnement d'un mois à trois ans et d'une amende de 25.000 euros à un montant représentant le sextuple des impôts éludés ou du remboursement indûment obtenu. ». La fraude fiscale aggravée (paragraphe 396 (5) AO) est (comme son nom l'indique) plus grave. Elle est de nature pénale. Le caractère de gravité procède de l'envergure de la fraude, elle-même déterminée par des seuils. Elle ne suppose pas l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses tendant à dissimuler des faits pertinents à l'autorité ou à la persuader de faits inexacts.

Le paragraphe 396 (6) AO est relatif à l'escroquerie fiscale et dispose que : «(6) Si la fraude porte sur un montant significatif soit en montant absolu soit en rapport avec l'impôt annuel dû ou avec le remboursement annuel dû et a été commise par l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses tendant à dissimuler des faits pertinents à l'autorité ou à la persuader de faits inexacts, elle sera punie comme escroquerie fiscale d'un emprisonnement d'un mois à cinq ans et d'une amende de 25.000 euros à un montant représentant le décuple des impôts éludés ou du remboursement indûment obtenu. ». L'escroquerie fiscale (paragraphe 396 (6) AO) est l'infraction la plus grave et est caractérisée :

- par le fait qu'elle porte sur un montant significatif, soit en montant absolu, soit en rapport avec l'impôt annuel dû ;
- par le fait qu'elle a été commise par l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses tendant à dissimuler des faits pertinents à l'autorité ou à la persuader de faits inexacts.

Les seuils qui ont été introduits permettent de quantifier de manière objective à partir de quel moment l'envergure de la fraude est suffisamment importante pour que la sanction devienne de nature pénale. Il y a plusieurs paliers.

Si la fraude porte sur un montant d'impôt inférieur à 10 000 euros, il n'existe pas de fraude aggravée. Ce premier palier élimine les « petites fraudes » qui sont toujours considérées comme des infractions administratives.

Si la fraude porte sur un montant d'impôt supérieur au quart de l'impôt annuel effectivement dû sans être inférieur à 10 000 euros ou sur un remboursement indu supérieur au quart du remboursement annuel effectivement dû sans être inférieur à 10 000 euros, il s'agit alors de fraude aggravée. Ce second palier tend à réprimer les fraudes qui en valeur absolue peuvent être considérées comme petites mais qui - rapportées au montant d'impôt annuel - ont une certaine importance.

Si le montant d'impôt annuel effectivement dû ou le remboursement annuel à opérer est supérieur à la somme de 200 000 euros, il s'agit également de fraude aggravée. Ce dernier palier permet d'établir que toute fraude supérieure à 200 000 euros est *ipso facto* à qualifier de fraude aggravée. En présence de manœuvres frauduleuses, l'infraction est toutefois à qualifier d'escroquerie fiscale.

Dans le cas où il n'est pas opéré d'imposition rectificative mais où le contribuable a minoré sa déclaration, le montant d'impôt élué résulte de la comparaison entre l'impôt dû suivant déclaration et l'impôt dû suivant le bulletin d'impôt. Dans le cas où une imposition rectificative a été opérée, le montant d'impôt élué résulte de la comparaison entre l'impôt dû suivant le bulletin d'impôt initial et l'impôt dû suivant le bulletin d'impôt rectificatif.

En cas de fraude fiscale aggravée ou d'escroquerie fiscale, les poursuites sont diligentées par le Parquet et une transmission des poursuites est à faire par les préposés des bureaux d'imposition.

B. Les dénonciations au Parquet et la coopération avec les autorités judiciaires

L'article 16 de la loi du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération inter-administrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement et des domaines et de l'Administration des douanes et accises crée le cadre légal, entre autres, de la coopération structurée entre l'Administration des contributions directes et les autorités judiciaires.

L'article 16 de la loi modifiée du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération inter-administrative et judiciaire prévoit que : « (1) *L'Administration des contributions directes et l'Administration de l'enregistrement et des domaines transmettent aux autorités judiciaires, à leur demande, les informations susceptibles d'être utiles dans le cadre d'une action pénale engagée en matière correctionnelle ou criminelle.*

L'Administration des contributions directes et l'Administration de l'enregistrement et des domaines transmettent à la cellule de renseignement financier, à sa demande, les informations

susceptibles d'être utiles dans le cadre d'une analyse pour blanchiment ou financement du terrorisme.

(2) L'Administration des contributions directes et l'Administration de l'enregistrement et des domaines qui, dans l'exercice de leurs attributions, acquièrent la connaissance d'un crime ou d'un délit, sont tenues d'en donner avis sans délai au procureur d'Etat et de transmettre à ce magistrat tous les renseignements, procès-verbaux et actes qui y sont relatifs.

(3) Sans préjudice de l'article 8 du Code d'instruction criminelle, les autorités judiciaires transmettent à l'Administration des contributions directes ainsi qu'à l'Administration de l'enregistrement et des domaines, les informations susceptibles d'être utiles dans le cadre de l'établissement correct et du recouvrement des impôts, droits, taxes et cotisations dont la perception leur est attribuée. ».

Ce texte constitue une exception au paragraphe 22 AO, dès lors qu'il autorise expressément la divulgation aux autorités judiciaires des informations qui sont généralement couvertes par le secret fiscal.

Quant à la mise en œuvre et quant au déroulement pratique de cette coopération, les services/bureaux compétents observeront les consignes suivantes :

1. Obligation de faire suite aux demandes des autorités judiciaires

Les autorités judiciaires et la Cellule de renseignement financier (« CRF ») saisissent sur base de l'article 16, alinéa 1^{er} de la loi du 19 décembre 2008 l'Administration des contributions directes des diverses demandes d'informations. Dans un tel cas les services/bureaux ont obligation de donner suite aux demandes des autorités judiciaires.

2. Obligation de dénonciation de tout crime et délit au procureur d'Etat

Conformément à l'article 16, alinéa 2 de la loi du 19 décembre 2008, le service ou le bureau compétent est tenu de dénoncer au procureur d'Etat :

- les infractions de fraude et escroquerie fiscales telles que prévues aux paragraphes 396 (5) et 396 (6) AO,
- les crimes et autres actes graves présentant un intérêt général d'ordre public, et plus particulièrement tous les faits ou indices découverts lors de la procédure d'imposition qui sont relatifs à des infractions de blanchiment, de corruption et de financement du terrorisme,
- tous les autres délits et crimes de droit commun qui sont découverts lors de la procédure d'imposition et de recouvrement (p.ex. : fraude, escroquerie, faux, infractions à la loi commerciale, défaut d'autorisations et autres infractions à la législation en matière d'établissement, notamment les comptables, exerçant leur activité sans disposer de l'autorisation requise).

La dénonciation est à adresser selon la compétence du service/bureau compétent, au procureur d'Etat auprès du Tribunal d'arrondissement de Luxembourg ou au procureur d'Etat auprès du Tribunal d'arrondissement de Diekirch.

La dénonciation est à adresser aux autorités compétentes dès que les faits sont constatés par le bureau.

Tout document, procès-verbal ou autre pièce, en relation avec les faits et indices découverts est à joindre à la dénonciation.

3. Transmission des informations par le Parquet et la CRF

Il est à noter que la loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017 a modifié la loi du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération inter-administrative et judiciaire en ce sens que les autorités judiciaires transmettent à l'Administration des contributions directes les informations susceptibles d'être utiles dans le cadre de l'établissement correct et du recouvrement des impôts, droits, taxes et cotisations dont la perception leur est attribuée.

Lorsqu'intervient une telle transmission sur base de l'article 16, alinéa 3 de la loi du 19 décembre 2008, les bureaux d'imposition doivent impérativement les traiter et utiliser les informations communiquées.

Si l'analyse du dossier et des informations transmises par les autorités judiciaires et la CRF permet de caractériser l'existence d'une fraude fiscale simple, il convient de prononcer une amende (voir sub I).

Si l'analyse du dossier et des informations transmises par les autorités judiciaires et la CRF permet de caractériser l'existence d'une fraude fiscale aggravée ou d'une escroquerie, il sera procédé à dénonciation au Parquet suivant les modalités prévues (voir sub II point B 2).

4. Obligation de procéder à des déclarations d'opérations suspectes conformément à la loi du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme

Il est à noter qu'en matière de blanchiment, une déclaration d'opération suspecte est à adresser dans tous les cas à la CRF qui, depuis le 1^{er} novembre 2018, est sous la surveillance du procureur général d'Etat.

La CRF a pour mission de recevoir et d'analyser les déclarations d'opérations suspectes et les autres informations concernant des faits suspects susceptibles de relever du blanchiment, des infractions sous-jacentes associées ou du financement du terrorisme.

Elle reçoit et analyse notamment les déclarations d'opérations suspectes transmises par un professionnel soumis à la lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme, en application de l'article 5, paragraphe 1^{er}, a) de la loi modifiée du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme ; et les informations communiquées par d'autres autorités étatiques, de même que par les autorités de contrôle et organismes d'autorégulation.

Luxembourg, le 28 juillet 2021
Le directeur des contributions,

