

Texte pseudonymisé

Avertissement: Ce document pseudonymisé a une valeur purement informative. Le document original seul fait foi.

Arrêt N° 370/24 V.
du 12 novembre 2024
(Not. 35031/20/CD)

La Cour d'appel du Grand-Duché de Luxembourg, cinquième chambre, siégeant en matière correctionnelle, a rendu en son audience publique du douze novembre deux mille vingt-quatre l'arrêt qui suit dans la cause

e n t r e :

le ministère public, exerçant l'action publique pour la répression des crimes et délits,
appelant,

e t :

1) PERSONNE1.), né le DATE1.) à ADRESSE1.) en Belgique, demeurant en Belgique à B-ADRESSE2.),

prévenu et **appelant,**

2) la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) S.à r.l., établie et ayant son siège social à L-ADRESSE3.), inscrite au Registre de Commerce et des Sociétés de Luxembourg sous le numéro NUMERO1.), représentée par son gérant actuellement en fonctions,

prévenue.

F A I T S :

Les faits et rétroactes de l'affaire résultent à suffisance de droit d'un jugement rendu contradictoirement par le tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, dix-neuvième chambre, siégeant en matière correctionnelle, le 24 mai 2023, sous

le numéro 1217/2023, dont les considérants et le dispositif sont conçus comme suit :

« jugement »

Contre ce jugement, appel fut interjeté au greffe du tribunal d'arrondissement de Luxembourg le 28 juin 2023 au pénal par le prévenu PERSONNE1.), ainsi qu'en date du 30 juin 2023 au pénal par le ministère public.

En vertu de ces appels et par citation du 14 juillet 2023, les prévenus PERSONNE1.) et la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) S.à r.l. furent régulièrement requis de comparaître à l'audience publique du 10 janvier 2024, devant la Cour d'appel de Luxembourg, dixième chambre, siégeant en matière correctionnelle, pour y entendre statuer sur le mérite des appels interjetés.

A cette audience, l'affaire fut remise sine die.

Par nouvelle citation du 14 mars 2024, les prévenus PERSONNE1.) et la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) S.à r.l. furent régulièrement requis de comparaître à l'audience publique du 18 octobre 2024, devant la Cour d'appel de Luxembourg, cinquième chambre, siégeant en matière correctionnelle, pour y entendre statuer sur le mérite des appels interjetés.

A cette dernière audience, le prévenu PERSONNE1.), agissant en son nom personnel et en sa qualité de gérant de la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) S.à r.l., renonça à l'assistance d'un avocat par déclaration écrite, datée et signée conformément à l'article 3-6 point 8 du Code de procédure pénale, et après avoir été averti de son droit de se taire et de ne pas s'incriminer lui-même, fut entendu en ses explications et moyens de défense.

Madame le premier avocat général Sandra KERSCH, assumant les fonctions de ministère public, fut entendu en son réquisitoire.

Le prévenu PERSONNE1.), agissant en son nom personnel et en sa qualité de gérant de la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) S.à r.l., eut la parole en dernier.

LA COUR

prit l'affaire en délibéré et rendit à l'audience publique du 12 novembre 2024, à laquelle le prononcé avait été fixé, l'**arrêt** qui suit:

Par déclaration du 28 juin 2024 au greffe du tribunal d'arrondissement de Luxembourg, PERSONNE1.) a fait interjeter appel au pénal contre le jugement numéro 1217/2023 rendu contradictoirement le 24 mai 2023 par une chambre siégeant en matière correctionnelle du même tribunal.

Par déclaration notifiée le 30 juin 2023 au même greffe, le procureur d'État de Luxembourg a également interjeté appel au pénal contre le jugement précité, appel dirigé contre PERSONNE1.) et la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) SARL.

Aux termes du jugement dont appel, PERSONNE1.) et la société SOCIETE1.) SARL ont été condamnés du chef de fraude fiscale aggravée et de tentative de fraude fiscale aggravée à une amende de 10.000 euros respectivement de 30.000 euros.

À l'audience de la Cour, PERSONNE1.), tant en son nom personnel qu'en celui de la société SOCIETE1.) SARL, a contesté les infractions qui leur sont reprochées, au motif que la preuve de l'élément moral desdites infractions n'est pas rapportée. Il a expliqué que la méthode de comptabilisation des services offerts par la société SOCIETE1.) SARL avait été mise en place par un expert-comptable, que cette méthode a ensuite été contrôlée et approuvée par la fiduciaire en charge de l'établissement des bilans et des déclarations fiscales de la société SOCIETE1.) SARL, sans que celle-ci n'émette la moindre critique quant à la façon de procéder, de sorte qu'aucune mauvaise foi ne peut leur être reprochée. Il a précisé qu'il n'y a eu aucun enrichissement personnel au profit des prévenus et il a conclu à l'acquittement des prévenus.

La représentante du ministère public a conclu à l'acquittement des prévenus. Elle a exposé que le délai de prescription en matière de fraude fiscale court à compter de l'établissement définitif des bulletins d'imposition, partant, en l'espèce, à compter du 9 septembre 2020, date de l'émission des bulletins rectificatifs émis à la suite d'un arrêt de la Cour administrative du 2 juillet 2020, de sorte que les faits ne sont pas prescrits. Elle a conclu que les juges de première instance ont à bon droit appliqué les anciens textes en matière de fraude fiscale, en l'occurrence ceux traitant de la fraude fiscale intentionnelle et qu'ils ont correctement retenu l'existence de l'élément matériel de l'infraction en question, à savoir l'obtention d'un avantage fiscal. En ce qui concerne l'élément moral de l'infraction de fraude fiscale, elle a exposé que la simple transgression de la loi n'est pas suffisante, mais qu'il faut une intention coupable de tromper l'administration fiscale, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce. Elle a considéré à ce titre que l'intention de vouloir tromper l'administration fiscale ne peut pas être déduite, tel que l'ont fait les juges de première instance, du simple fait que les prévenus avaient connaissance, dès 2014, de la position de l'administration fiscale. Elle a rappelé que le premier contrôle de la part de l'administration de l'enregistrement et des domaines a eu lieu postérieurement au dépôt de la déclaration pour l'année 2012, de sorte que ce raisonnement pourrait tout au plus valoir pour les déclarations fiscales des années 2013 et 2014. Elle a encore rappelé que les prévenus ont attaqué les redressements de l'administration de l'enregistrement et des domaines devant les juridictions judiciaires et que les recours n'ont été toisés que postérieurement au dépôt des déclarations en question. Elle a considéré qu'on ne peut pas reprocher à un contribuable de ne pas se conformer à une interprétation de l'administration fiscale qui n'est pas définitive et qu'il conteste de surcroît en justice, sauf à lui enlever, de facto, un recours effectif contre les décisions de l'administration fiscale.

La représentante du ministère public a considéré que l'intention des prévenus de tromper l'administration fiscale ne ressort pas non plus des autres éléments du dossier répressif. À ce titre, elle a relevé que PERSONNE1.) a été auditionné une seule fois par les services de la police judiciaire, qu'il a contesté les faits qui lui étaient reprochés lors de cette audition, que les employés de l'administration fiscale en charge du dossier n'ont pas été auditionnés, que PERSONNE1.) n'a pas été réentendu et qu'on n'a pas essayé de déterminer si, par son comportement, PERSONNE1.) voulait intentionnellement tromper l'administration fiscale.

Elle a conclu qu'au vu de tous ces éléments, il existe un doute quant à l'existence de l'élément moral de l'infraction de fraude fiscale dans le chef des prévenus, lequel doit leur profiter.

Appréciation de la Cour

Les appels, interjetés conformément aux dispositions de l'article 203 du Code de procédure pénale, sont recevables.

Dans la mesure où les faits reprochés aux prévenus s'étendent du 27 janvier 2014 au 9 septembre 2020, les juges ont correctement retenu qu'il y a lieu de déterminer la loi applicable aux faits, au vu d'une modification législative intervenue à compter de l'année d'imposition 2017.

Une loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017 a modifié l'article 396 de la loi générale des impôts, notamment en dépénalisant la fraude fiscale simple et en introduisant la fraude fiscale aggravée. Ladite loi a modifié ledit article 396 en aggravant les peines et a subdivisé les infractions fiscales en fraude simple, qui a été dépénalisée, en fraude aggravée et en escroquerie, qui sont restées des délits pénalement punissables.

Le tribunal a correctement retenu que les faits incriminés étaient susceptibles de constituer, au moment de leur commission, l'infraction de fraude fiscale intentionnelle prévue par l'article 396 (1) de la loi générale des impôts, qu'ils sont susceptibles de remplir les critères du nouveau libellé de l'infraction de fraude fiscale aggravée prévue par l'article 396 (5) de la loi générale des impôts, et que les peines qui se trouvent à appliquer sont partant celles prévues par l'ancien texte dans la mesure où celles-ci sont plus douces.

Les juges de première instance sont encore à confirmer en ce qu'ils ont retenu que les faits ne sont pas prescrits, le point de départ de la prescription étant, en l'espèce, le 9 septembre 2020, la date de l'émission des bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années 2012 à 2014.

Le paragraphe (1) de l'article 396 de la loi générale des impôts définit la fraude fiscale comme suit :

« 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 ».

Selon ces dispositions, toute personne qui se procure ou qui procure à autrui des avantages fiscaux injustifiés ou qui occasionne intentionnellement la réduction de recettes fiscales se rend coupable de fraude fiscale intentionnelle.

Il s'ensuit que les éléments constitutifs de la fraude fiscale sont les suivants :

- un élément matériel : l'obtention d'un avantage fiscal ou la diminution de la recette fiscale,
- un élément moral : l'intention coupable de tromper l'administration.

Il appartient au ministère public de rapporter la preuve de tous les éléments constitutifs de cette infraction.

L'élément matériel résulte, en l'espèce, à suffisance des bulletins rectificatifs émis le 9 septembre 2022, selon lesquels l'impôt élué pour les années 2012, 2013 et 2014 s'élève à 119.380,92 euros.

Les juges de première instance ont retenu que les prévenus ont été informés, dès 2014, de la position de l'administration fiscale selon laquelle celle-ci allait procéder à un redressement de TVA, que l'administration a émis des bulletins de taxation d'office relatifs aux années 2012 et 2013 reprenant divers redressements, et qu'elle allait, notamment, procéder à la requalification de certaines opérations, refuser d'appliquer l'exonération de la TVA liée à des livraisons intracommunautaires, taxer certaines dépenses effectuées à des fins privées et rejeter l'application du régime de la marge sur la revente d'un véhicule de marque Lamborghini. Ils en ont conclu que les prévenus disposaient, partant, de la position de l'administration fiscale concernant les points litigieux avant la remise des déclarations d'impôts directs pour les exercices 2013 et 2014 pour en conclure qu'ils savaient que leurs déclarations n'étaient pas conformes aux dispositions légales et qu'ils ont ainsi volontairement enfreint la loi.

La société SOCIETE1.) SARL a introduit un recours contre la décision directoriale ayant confirmé les deux bulletins de taxation d'office en matière de TVA pour les exercices 2012 et 2013. Ce recours a été déclaré non fondé par un jugement du tribunal d'arrondissement de Luxembourg du 3 mai 2016. Par un arrêt du 8 février 2018, la Cour d'appel a déclaré le recours partiellement fondé et a confirmé le jugement du 3 mai 2016 pour le surplus.

S'il est vrai que les prévenus connaissaient la position de l'administration fiscale dès 2014, toujours est-il qu'aucune intention coupable de tromper l'administration fiscale ne peut être déduite du simple fait que les prévenus ont maintenu leur position fiscale tant que le litige qui les opposait à l'administration fiscale sur divers points n'avait pas été définitivement tranché.

Le dossier répressif ne contient aucun élément sur la personnalité de PERSONNE1.), ni sur les démarches entreprises par l'administration fiscale ou les actes posés par les prévenus pour ne pas payer les impôts dus. Aucune enquête n'a été diligentée pour savoir si les prévenus ont, en connaissance de cause, voulu éluder les impôts par des déclarations erronées. Aucun fonctionnaire de l'administration fiscale n'a été auditionné pour savoir s'il y a eu des échanges entre les prévenus et l'administration, éléments desquels une intention de tromper l'administration fiscale aurait, le cas échéant, éventuellement pu être déduite dans le chef des prévenus.

Au vu de ce qui précède, la Cour rejoint les conclusions du ministère public pour conclure que l'élément moral n'est pas établi dans le chef des prévenus, de sorte que les éléments constitutifs de la fraude fiscale ne sont pas remplis.

Au vu de ces développements, il y a lieu, par réformation du jugement entrepris, d'acquitter la société SOCIETE1.) SARL des infractions suivantes :

« Entre le 27.01.2014 et le 09.09.2020, dans l'arrondissement judiciaire de Luxembourg et notamment au bureau d'imposition Sociétés ADRESSE4.),

comme auteur, ayant elle-même commis l'infraction suivante,

en infraction aux articles 396 et 398 de la loi générale des impôts,

1. de s'être rendu coupable de fraude fiscale (aggravée) consommée pour s'être procuré ou d'avoir procuré à autrui indûment des avantages fiscaux injustifiés ou d'avoir occasionné intentionnellement la réduction de recettes fiscales.

en l'espèce d'avoir, sciemment et systématiquement omis de déclarer à l'Administration des Contributions Directes et ainsi soustraire à l'impôt, pour les années fiscales 2012 et 2013 des revenus imposables provenant de son activité commerciale

- **pour l'année 2012 un montant total de 117.560,16 euros**
- **pour l'année 2013 un montant total de 247.409,41 euros**

soit un total de revenus imposables de 364.969,57 euros et pour avoir ainsi fraudé les montants suivants en IRC, ICC et RRC, à savoir.

- **pour l'année 2012 un montant total de 18.179,91 euros**
- **pour l'année 2013 un montant total de 25.936,71 euros**

soit un montant total d'impôt élué de 44.116 62 euros partant à se procurer indûment des avantages fiscaux injustifiés et à provoquer intentionnellement à son profit la réduction de recettes fiscales d'un montant significatif en rapport avec les montants annuels dus des années fiscales 2012 et 2013

2. de s'être rendu coupable de tentative de fraude fiscale (aggravée) consommée pour avoir tenté de se procurer ou d'avoir tenté de procurer à autrui indûment des avantages fiscaux injustifiés ou d'occasionner intentionnellement la réduction de recettes fiscales,

en l'espèce d'avoir, sciemment et systématiquement omis de déclarer à l'Administration des Contributions Directes et ainsi tenté de soustraire à l'impôt pour l'année 2014 des revenus imposables provenant de son activité commerciale

- **pour l'année 2014 un montant total de 545.490,32 euros**

soit un total de revenus imposables de 545.490,32 euros, et pour avoir ainsi tenté de frauder les montants suivants en RC, ICC et RRC, à savoir :

- **pour l'année 2014 un montant total de 75.264 euros**

soit un montant total d'impôt élué de 75.264 euros à se procurer indûment des avantages fiscaux injustifiés et provoquer intentionnellement à son profit la réduction de recettes fiscales d'un montant significatif en rapport avec les montants annuels dus de l'année fiscale 2014 ».

PERSONNE1.) est à acquitter, par réformation du jugement entrepris, des infractions suivantes :

« Entre le 27.01.2014 et le 09.09.2020, dans l'arrondissement judiciaire de Luxembourg et notamment au bureau d'imposition Sociétés ADRESSE4.),

comme auteur, ayant lui-même commis l'infraction suivante en sa qualité de dirigeant de droit de la société SOCIETE1.)

en infraction aux articles 396 et 398 de la loi générale des impôts,

1. de s'être rendu coupable de fraude fiscale (aggravée) consommée pour s'être procuré ou d'avoir procuré à autrui indûment des avantages fiscaux injustifiés ou d'avoir occasionné intentionnel

en l'espèce d'avoir, sciemment et systématiquement omis de déclarer à l'Administration des Contributions Directes et ainsi soustraire à l'impôt, pour les années fiscales 2012 et 2013 des revenus imposables provenant de son activité commerciale

- **pour l'année 2012 un montant total de 117.560,16 euros**
- **pour l'année 2013 un montant total de 247.409,41 euros**

soit un total de revenus imposables de 364.969,57 euros et pour avoir ainsi fraudé les montants suivants en IRC, ICC et RRC, à savoir :

- **pour l'année 2012 un montant total de 18.179,91 euros**
- **pour l'année 2013 un montant total de 25.936,71 euros**

soit un montant total d'impôt élué de 44.116,62 euros, partant à se procurer indûment des avantages fiscaux injustifiés et à provoquer intentionnellement à son profit la réduction de recettes fiscales d'un montant significatif en rapport avec les montants annuels dus des années fiscales 2012 et 2013

2. de s'être rendu coupable de tentative de fraude fiscale (aggravée) consommé pour avoir tenté de se procurer ou d'avoir tenté de procurer à autrui indûment des avantages fiscaux injustifiés ou d'occasionner intentionnellement la réduction de recettes fiscales,

en l'espèce d'avoir, sciemment et systématiquement omis de déclarer à l'Administration des Contributions Directes et ainsi tenté de soustraire à l'impôt pour l'année 2014 des revenus imposables provenant de son activité commerciale

- **pour l'année 2014 un montant total de 545.490,32 euros**

soit un total de revenus imposables de 545.490 32 euros pour avoir ainsi tente de frauder les montants suivants en IRC, ICC et RRC, à savoir :

- **pour l'année 2014 un montant total de 75.264 euros**

soit un montant total d'impôt élué de 75.264 euros à se procurer indûment des avantages fiscaux injustifiés et provoquer intentionnellement à son profit la réduction de recettes fiscales d'un montant significatif en rapport avec les montants annuels dus de l'année fiscale 2014 ».

PAR CES MOTIFS,

la Cour d'appel, cinquième chambre, siégeant en matière correctionnelle, statuant contradictoirement, le prévenu PERSONNE1.), agissant en son nom personnel et en

sa qualité de gérant de la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) S.à r.l., entendu en ses explications et moyens, et la représentante du ministère public entendue en son réquisitoire,

reçoit les appels en la forme,

les **dit** fondés,

réformant :

acquitte les prévenus PERSONNE1.) et la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) SARL des infractions non établies à leur charge,

les **renvoie** des fins de la poursuite sans peine, ni dépens,

laisse les frais de leur poursuite pénale des deux instances à charge de l'État.

Ainsi fait et jugé par la Cour d'appel du Grand-Duché de Luxembourg, cinquième chambre, siégeant en matière correctionnelle, composée de Madame Nathalie JUNG, président de chambre, de Monsieur Thierry SCHILTZ, conseiller, et de Madame Tessie LINSTER, conseiller, qui ont signé le présent arrêt avec Madame Linda SERVATY, greffière.

La lecture de l'arrêt a été faite en audience publique à la Cité Judiciaire, Bâtiment CR, Plateau du St. Esprit, par Madame Nathalie JUNG, président de chambre, en présence de Madame Sandra KERSCH, premier avocat général, et de Madame Linda SERVATY, greffière.