

Texte pseudonymisé

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

Jugt no 1 2 8 / 2023

Not. 31071/20/CD

(amende)

AUDIENCE PUBLIQUE DU 12 JANVIER 2023

Le Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, **septième chambre correctionnelle**, a rendu le jugement qui suit:

dans la cause du Ministère Public contre

1. **la société PREVENU1.) S.à r.l.**, établie et ayant son siège social à L-ADRESSE1.), inscrite au Registre de Commerce et des Sociétés de Luxembourg sous le numéro NUMERO1.),
2. **PREVENU2.)**,
né le DATE1.) à ADRESSE2.),
demeurant ADRESSE3.), L-ADRESSE3.),
en sa qualité de gérant de la société PREVENU1.) S.à r.l.,

- p r é v e n u s -

F A I T S :

Par citation du **28 octobre 2022**, le Procureur d'Etat près le Tribunal d'arrondissement de Luxembourg a requis les prévenus de comparaître à l'audience publique du **23 novembre 2022** devant le Tribunal correctionnel de ce siège, pour y entendre statuer sur la prévention suivante :

fraude fiscale (infraction aux articles 396 et 398 de la loi générale des impôts (Abgabenordnung)).

A l'audience publique du **23 novembre 2022**, le vice-président constata l'identité des prévenus **PREVENU2.)** et la société à responsabilité limitée **PREVENU1.)**,

représentée par son gérant actuellement en fonctions, PREVENU2.), leur donna connaissance de l'acte qui a saisi le Tribunal et les informa de leur droit de se taire et de ne pas s'incriminer eux-mêmes.

Le témoin TEMOIN1.) fut entendue en ses déclarations orales après avoir prêté le serment prévu à l'article 155 du Code de procédure pénale.

PREVENU2.), en tant que prévenu et en sa qualité de gérant unique de la société PREVENU1.) S.à r.l., fut entendu en ses explications et moyens de défense.

Le représentant du Ministère Public, Guy BREISTROFF, substitut principal du Procureur d'Etat, résuma l'affaire et conclut à la condamnation des prévenus.

Maître AVOCAT1.), avocat à la Cour, demeurant à ADRESSE2.), développa plus amplement les moyens de défense des prévenus PREVENU2.) et de la société PREVENU1.) S.à r.l..

Le prévenu PREVENU2.) eut la parole en dernier.

Le Tribunal prit l'affaire en délibéré et rendit à l'audience de ce jour, date à laquelle le prononcé avait été fixé, le

J U G E M E N T qui suit :

Vu la citation à prévenu du **28 octobre 2022 (not. 31071/20/CD)**, régulièrement notifiée à PREVENU2.) et à la société PREVENU1.) S.à r.l.

Vu la dénonciation de l'Administration des contributions directes, division juridique, du 4 février 2021.

Vu le procès-verbal numéro 41119/2021, établi en date du 29 avril 2021 par la Police Grand-Ducale, Région Sud-Ouest, Commissariat Capellen-Steinfort.

Vu le rapport numéro R617/2021, établi en date du 29 avril 2021 par la Police Grand-Ducale, Région Sud-Ouest, Commissariat Capellen-Steinfort.

Le Ministère Public reproche à PREVENU2.) et à la société PREVENU1.) S.à r.l., de s'être rendu coupable de fraude fiscale, en application des articles 396 et 398 de la loi générale des impôts (Abgabenordnung), d'avoir, entre début 2015 et fin 2016, sciemment et systématiquement omis de déclarer à l'Administration de Contributions Directes et ainsi soustraire à l'impôt, pour les années fiscales 2015 et 2016 des revenus imposables de la société PREVENU1.) S. à r.l.:

- pour l'année 2015 un montant total de 42.981,80 euros,
- pour l'année 2016 un montant total de 95.825,52 euros,

soit un total de revenus imposables de 138.807,32 euros, et pour avoir ainsi fraudé les montants suivants en impôts sur le revenu et en impôt commercial communal, à savoir :

- pour l'année 2015 un montant total de 16.011,66 euros,
- pour l'année 2016 un montant total de 20.813,36 euros,

soit un montant total d'impôt élué des 36.825,02 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 2015 et 2016.

Les faits :

Les faits tels qu'ils ressortent du dossier répressif et des débats menés à l'audience peuvent se résumer comme suit :

Le réviseur EXPERT1.), affectée au bureau d'imposition Sociétés 5 de l'Administration des Contributions Directes (ci-après l'ACD), a procédé à un contrôle approfondi des déclarations déposées par la société PREVENU1.) S.à r.l. concernant les exercices des années 2015 et 2016.

Dans le cadre de ce contrôle, le réviseur a constaté que la société PREVENU1.) S.à r.l., dont l'objet social consiste en l'exploitation de plusieurs boucheries et d'un service traiteur, dispose de quatre voitures qualifiées de luxe, à savoir :

- une Ford Mustang Shelby,
- une Chevrolet Corvette,
- une Audi A5, et
- une BMW.

Au vu de l'objet social de la société PREVENU1.) S.à r.l., une utilisation à titre professionnelle des prédits véhicules a été écartée par le réviseur, ce d'autant plus que ladite société possède d'autres véhicules destinés aux livraisons et transports de produits ainsi qu'un véhicule Smart portant le logo de la boucherie.

Conformément au paragraphe 205(3) de la loi générale des impôts (Abgabenordnung) (ci-après la LGI (AO)), l'ACD a adressé un courrier à la société PREVENU1.) S.à r.l. le 11 février 2020 l'informant du redressement envisagé et l'a invité à fournir ses observations y afférentes jusqu'au 26 février 2020 au plus tard. Le 5 mars 2020, la fiduciaire SOCIETE1.), en charge de la comptabilité de la société PREVENU1.) S.à r.l., a, suite à un entretien téléphonique avec le réviseur concerné, fait un mail dans lequel elle indique « *dass eng distribution cachée de bénéfice gemaach muss gin, daat ass ganz kloer* » et a ensuite fait une contre propose, à savoir de réduire le pourcentage des frais de 30% initialement retenu par l'ACD ainsi que le montant à considérer comme distribution de bénéfice cachée. Il s'ensuit qu'à partir de ce moment, la société PREVENU1.) S.à r.l. disposait de toutes les données requises pour faire valoir ses droits de la défense en pleine connaissance de cause.

Le réviseur, tout en prenant en compte certaines des propositions, a conclu à un usage à titre privé à raison de 100% des prédits véhicules par PREVENU2.), associé à 100% de la société PREVENU1.) S.à r.l. et/ou par d'autres intéressés et a qualifié les frais de leasing, l'amortissement des quatre véhicules et 10% du total des frais de voiture de distribution cachée de bénéfice, soumise à une retenue sur le revenu de capitaux de 15%.

Suite aux vérifications effectuées, il a été constaté que l'impôt sur le revenu des collectivités (ci-après IRC) et l'impôt communal (ci-après IC) ainsi élué s'élève pour 2015 à 16.011,66 euros et pour 2016 à 20.813,36 euros.

Le 18 mars 2020, l'ACD a émis les bulletins de l'IRC et de IC des années 2015 et 2016.

Les faits ont été dénoncés par TEMOIN1.), préposée du bureau d'imposition Sociétés 5, au Parquet de Luxembourg le 10 août 2020 dans la mesure où ils sont susceptibles d'être qualifiés d'infractions fiscales au sens du §396 et suivants de la LGI (AO).

Le 4 février 2021, l'ACD a informé le procureur d'Etat qu'aucune réclamation n'a été introduite à l'encontre des bulletins établis, de sorte qu'ils sont à considérer comme définitifs.

L'enquête fut confiée à la police grand-ducale, commissariat Capellen/Steinfort suivant transmis du 29 avril 2021.

Entendu le 18 mai 2021 par la police, PREVENU2.), pris en sa qualité de gérant de la société PREVENU1.) S.à r.l., a déclaré quant aux faits lui reprochés, qu'il n'y a jamais eu plus de trois véhicules en usage en même temps alors que la Chevrolet Corvette a été acquise après que la Ford Mustang a eu un accident et que les trois voitures ont été utilisées presque exclusivement à titre professionnel par les trois personnes en charge de la coordination des différentes activités de la société PREVENU1.) S.à r.l. Il a indiqué ne pas avoir de supérieur hiérarchique, être propriétaire et gérer à 100% sa société et d'être assisté par un directeur qui l'aide dans ses tâches. Il a encore expliqué avoir donné son accord à la fiduciaire SOCIETE1.) pour qu'elle transmette les déclarations fiscales établies pour les années 2015 et 2016 à l'ACD, être salarié de sa société et de ne toucher aucun autre supplément mis à part son salaire. Questionné sur l'absence de réclamation contre les bulletins d'impôt rectificatifs émis le 18 mars 2020, le prévenu a expliqué ne pas avoir été d'accord avec le supplément d'impôt à payer au vu de l'usage professionnel quasi exclusif desdits véhicules mais que, pour des raisons de frais, et après concertation avec sa fiduciaire, il a décidé de ne pas faire de recours contre lesdits bulletins, décision qu'il regretterait cependant. Il a au final fermement contesté tant la matérialité des faits que l'existence d'une infraction pénale et a refusé de s'engager sur la voie d'un jugement sur accord.

A l'audience, le témoin TEMOIN1.) a, sous la foi du serment, résumé les faits décrits par la plainte. Elle a encore indiqué que la fiduciaire SOCIETE1.) avait, suite aux constats et à l'intention de l'ACD d'effectuer un redressement, été contactée et elle a acquiescé le fait que les véhicules en cause sont utilisés à titre privé. Le témoin a encore précisé qu'aucun recours n'a été formulé à l'encontre des bulletins émis par l'ACD. Sur question, elle a expliqué que l'ACD, au cas par cas, analyse si les frais déclarés par la personne imposée sont en lien avec l'objet d'une société ou non. S'ils arrivent à la conclusion qu'il n'existe pas de lien avec l'objet d'une société, comme cela a été le cas en l'espèce, alors le requérant doit prouver l'utilisation de l'objet dans le cadre de son activité professionnelle. La société PREVENU1.) S.à r.l. aurait ainsi pu verser des annotations du kilométrage parcouru, un carnet de bord ou toute autre document démontrant l'utilisation desdits véhicules dans le cadre de son activité professionnelle, ce qui n'a cependant pas été fait.

Le prévenu a réitéré ses déclarations faites lors de son audition policière et a précisé avoir été le conducteur de la Ford Mustang jusqu'à son accident et ensuite de la Chevrolet Corvette. Il a finalement ajouté, sur question, qu'il a à chaque fois donné

son accord à la fiduciaire SOCIETE1.) pour la transmission des déclarations d'impôts à l'ACD qu'il aurait validées.

En droit :

Le mandataire du prévenu a fait valoir que l'élément matériel de l'infraction de fraude fiscale aggravée devrait faire l'objet d'un examen approfondi par le Tribunal pénal et que celui-ci ne saurait se baser, pour l'appréciation et l'existence de l'élément matériel, sur les décisions prises par l'ACD concernant les bulletins d'impôts pour établir le montant de l'impôt élué. Il a ainsi exposé qu'il appartiendrait au Tribunal de céans d'analyser la vraisemblance du caractère privé ou professionnel de l'usage des véhicules ou de certains frais engagés et partant la véracité du calcul relatif à la requalification en distribution cachée de dividendes les frais engagés en lien avec lesdits véhicules.

Il a notamment critiqué la jurisprudence suivant laquelle le Tribunal pénal ne saurait apprécier l'élément matériel de l'infraction fiscale mais qu'il lui appartient uniquement de vérifier l'existence de l'élément moral de l'infraction en faisant valoir que cette jurisprudence se base sur le §468 de la LGI (AO) qui n'existerait pas en droit luxembourgeois car non reproduite au Legilux. Dans le cas où le Tribunal viendrait cependant à considérer que le §468 de la LGI (AO) existerait, il ne trouverait cependant pas application en l'espèce, la personne « recherchée » sur le plan pénal étant différente du contribuable ayant fraudé l'impôt, de sorte qu'il appartiendrait au Tribunal pénal d'apprécier dans toute son étendue l'élément moral et matériel de l'infraction recherchée. Dans ce contexte, le mandataire du prévenu a exposé sur les pages 10 à 18 de sa note de plaidoiries les développements tendant à conclure que l'élément matériel ne serait pas établi en l'espèce.

Il a encore fait valoir sur les pages 18 à 20 de sa note de plaidoiries qu'en tout état de cause, l'élément moral de l'infraction ne serait pas établi puisque PREVENU2.) aurait agi de bonne foi et non pas dans une intention frauduleuse, le redressement étant uniquement la conséquence d'une différence d'interprétation de la loi fiscale applicable par la fiduciaire SOCIETE1.) et l'ACD.

Le Tribunal tient lieu de relever qu'eu égard à la loi du 23 décembre 2016 portant introduction de la réforme fiscale, il y a lieu de déterminer la loi applicable aux faits.

En vertu de l'article 25 de la loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017, les dispositions de cette loi modifiant le §396 de la LGI (AO) « *sont applicables à partir de l'année d'imposition 2017* ».

Les faits sont dès lors soumis à la version de la LGI (AO) modifiée du 22 mai 1931 antérieure à la réforme fiscale, dans la mesure où ils se rapportent uniquement à des exercices fiscaux (2015 et 2016) antérieurs à celui de l'année 2017.

Le §396 (1) de la LGI (AO) dans sa version applicable au moment des faits définit et punit la fraude fiscale intentionnelle 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.* » Le maximum de l'amende est fixé au

quadruple des impôts éludés, c'est-à-dire le fait pour quiconque de se procurer ou de procurer à autrui indûment des avantages fiscaux injustifiés ou d'occasionner intentionnellement la réduction de recettes fiscales.

Désormais le §396 (5) nouveau de la LGI(AO) prévoit la « fraude fiscale aggravée » qui est libellée comme suit : « (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. »

Depuis l'introduction de la loi du 23 décembre 2016 portant introduction de la réforme fiscale, la fraude fiscale aggravée se définit dès lors comme la fraude portant soit :

- sur un montant d'impôt supérieur au quart de l'impôt annuel effectivement dû sans être inférieur à 10.000 euros,
- sur un remboursement indu supérieur au quart du remboursement annuel effectivement dû sans être inférieur à 10.000 euros,
- si le montant d'impôt annuel éludé ou le remboursement annuel à opérer est supérieur à la somme de 200.000 euros.

A une approche relative, le législateur a désormais substitué un seuil objectif, en définissant l'adjectif « significatif » de manière mathématique.

Il convient dès lors de vérifier, année par année, si ces critères objectifs sont remplis.

Type d'impôt et année d'imposition	Impôt éludé par impôt (montant absolu (€))	Critère montant absolu 10.000€	% impôt éludé / impôt effectivement dû	Critère 25%	Poursuivable
IRC 2015	11.235	rempli	51,42	rempli	oui
IC 2015	4.776,66	non rempli	62,69	rempli	non
IRC 2016	14.605,50	rempli	42,95	rempli	oui
IC 2016	6.207,86	non rempli	48,56	rempli	non

Seuls les faits en relation avec l'IRC portant sur les exercices 2015 et 2016 remplissent dès lors les critères de la nouvelle qualification de « fraude fiscale aggravée » telle qu'elle ressort des modifications introduites par la loi du 23 décembre 2016 portant introduction de la réforme fiscale telle que réprimée par l'article 396(5) nouveau de la LGI(AO). Les faits incriminés constituent donc toujours au jour d'aujourd'hui une infraction pénale, mais comme la loi antérieure est plus douce, celle-ci devra être appliquée pour la détermination des peines.

Les autres faits (IC des exercices 2015 et 2016) ne sauraient faire l'objet de poursuites pénales.

La fraude fiscale caractérisée suppose donc la réunion des éléments constitutifs suivants :

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

L'élément matériel de la fraude, à savoir le fait qui cause une insuffisance d'impôt peut consister en une déclaration inexacte, voire en l'absence de déclaration, ou en un renseignement inexact. En tout cas, il faut que le fait ou l'omission constitue une violation d'une obligation fiscale.

Les prévenus contestent l'élément matériel en faisant valoir que celui-ci ne serait pas établi tout en soutenant qu'il appartiendrait au Tribunal pénal d'examiner les questions de nature fiscale et de déterminer le montant des impôts éludés, le §468 de la LGI (AO) n'étant pas applicable au Luxembourg. En ordre subsidiaire, si le Tribunal venait à conclure à l'applicabilité du §468 de la LGI (AO), ce dernier ne serait tout de même pas applicable en l'espèce, la personne « recherchée » sur le plan pénal étant différente du contribuable ayant fraudé l'impôt, de sorte que le Tribunal serait tout de même amené à analyser l'existence de l'élément matériel de l'infraction reprochée.

Quant à la publication du §468 de la LGI (AO) au Legilux

En l'espèce, le Tribunal estime que le moyen tiré de la non-applicabilité du §468 de la LGI (AO) en droit luxembourgeois en l'absence de toute publication au Legilux est dénué de tout fondement.

En effet, la publication des lois, arrêtées ou règlements d'administration générale ou communale doit se faire conformément à l'article 112 de la Constitution qui figure dans notre Loi fondamentale dès sa mise en vigueur le 17 octobre 1868. Le texte constitutionnel de 1848 préfigurant notre Constitution actuelle de 1868 contenait déjà un article 116 ayant le même libellé que l'actuel article 112, de même que la Constitution de 1856.

Entre 1822 et 1848, la loi du 2 août 1822 relative à la promulgation des lois et l'époque où elles commencent à être obligatoires (publiée au Journal Officiel des Pays-Bas, 17^e tome, numéro 33) et l'arrêté royal du 9 mars 1832 créant le Mémorial législatif et administratif et concernant la publication des lois et arrêtés du souverain dans le Grand-Duché du Luxembourg (publié au Mémorial Administratif et Législatif, numéro 1 du 3 avril 1832, p.1) réglaient la publication des textes législatifs et leur entrée en vigueur.

Avant 1822, la publication, les effets et l'application des lois étaient exclusivement définis par le Code civil qui dispose dans son article 1^{er} : « *les lois sont exécutoires dans tout le territoire luxembourgeois, en vertu de la promulgation qui en est faite par le Grand-Duc. Elles seront exécutées dans chaque partie du Grand-Duché, du moment où la promulgation en pourra être connue* ».

Aussi, les lois entrées en vigueur avant 1822 n'exigeaient-elles pas d'être publiées dans le Journal officiel à l'époque, leur promulgation suffisait à les rendre exécutoires.

Par ailleurs, il existe une jurisprudence constante selon laquelle, ni la Constitution, ni la loi ordinaire n'imposent l'obligation de reproduire formellement dans le texte de

loi les termes d'une « *loi étrangère ou autres dispositions ou mesures, déclarées obligatoires par voie de référence* » (arrêt du Conseil du 8 décembre 1948).

L'arrêté du 26 octobre 1944 dispose dans son article 1^{er} que « *par dérogation aux arrêtés grand-ducaux du 22 avril 1941 et du 13 juillet 1944, déterminant l'effet des mesures prises par l'ennemi, toutes les dispositions et mesures prises par l'ennemi avant le 10 septembre 1944 et relatives aux impôts, taxes, cotisations et droits mentionnés à l'article 2, sont tenues pour valables et continuent à être appliquées à partir du 10 septembre 1944 jusqu'à disposition ultérieure.* ». L'article 2 énumère les impôts validés : « *Einkommensteuer, Lohnsteuer, Körperschaftssteuer, Kapitalertragssteuer, Steuerabzug von Aufsichtsrats-vergütungen, Umsatzsteuer, Vermögenssteuer, Gewerbesteuer, Grundsteuer, Kraftfahrzeug-steuer ...* ».

Ledit arrêté a ainsi maintenu provisoirement en vigueur les textes d'origine allemande prévus. Le Tribunal fait sienne l'analyse déjà opérée par le Comité du contentieux du Conseil d'Etat que cette validation s'étend aussi à l'Abgabenordnung, ainsi qu'à ses dispositions d'exécution et qu'elle les purge des vices éventuels liés au défaut de publication effective au Luxembourg (cf. C.E., 8 décembre 1948, Schwall, n° 4582 du rôle; C.E., 4 août 1962, Kieffer, n° 5750 du rôle), cette analyse ayant par ailleurs déjà été reprise par le tribunal administratif (trib. adm. 17 novembre 1997, n° 9788 du rôle, et 6 janvier 1999, n° 10599 du rôle, Pas. adm. 2021, V° Impôts, n° 1, 2, 3, Cour adm. 20 mars 2018, n°39844C du rôle, Cour adm. n°45186C du rôle).

Il s'ensuit que, contrairement aux développements du mandataire du prévenu, le §468 de la LGI n'a pas été abrogé, fait ressortant également des travaux parlementaires de la loi du 23 décembre 2016 qui abroge différentes dispositions de la LGI (AO) mais maintient explicitement en vigueur le §468 de la prédite loi en reproduisant son texte en entier.

Quant au principe de l'analyse par les juridictions pénales de l'élément matériel de la fraude fiscale

Le mandataire du prévenu soulève le moyen de l'inapplicabilité du §468 de la LGI (AO) aux faits en cause, alors que la portée dudit § serait limité aux hypothèses où le contribuable et l'auteur de l'infraction pénale seraient la même personne ce qui, en l'espèce, ne serait pas le cas alors que la personne poursuivie sur le plan pénal serait, selon elle, PREVENU2.) tandis que le contribuable serait la société PREVENU1.) S.à r.l.

Or, contrairement aux développements du mandataire des prévenus, il est suffisant, dans le cadre de l'application du §468 de la LGI (AO) que la personne visée dans la procédure pénale pour fraude fiscale soit codébiteur de l'impôt dû ou soit le garant dudit impôtⁱ. Tel est le cas en l'espèce alors que PREVENU2.), gérant unique de la société contribuable PREVENU1.) S.à r.l. en est également le seul propriétaire et l'unique dirigeant.

Il y a dès lors lieu de rejeter ce moyen.

ⁱ Reichsabgabenordnung, Dr.Rolf KÜHN, Fachverlag für Wirtschafts- und Steuerrecht Schäffer & Co GmbH, Stuttgart, fünfte (ergänzte) Auflage

Le mandataire du prévenu soutient en second lieu que le but poursuivi par cette procédure ne serait pas de remettre en question les cotes d'imposition retenues par l'ACD et devenues définitives, mais uniquement de constater, après analyse par le Tribunal, que ces cotes d'imposition seraient erronées en droit et en fait, ce qui ferait disparaître en conséquence l'élément matériel de la fraude fiscale. Si le Tribunal venait à la conclusion qu'elle n'est pas apte à analyser d'office l'élément matériel de la fraude fiscale, le mandataire du prévenu soutient qu'il lui appartiendrait de renvoyer les bulletins litigieux, tel que prévenu par le §468 de la LGI (AO), au tribunal administratif pour que ce dernier se prononce sur l'exactitude du redressement effectué. En cas de décision affirmative, il appartiendrait alors au tribunal pénal de déterminer le montant exact de la soustraction illégale d'impôts.

En l'espèce, le Tribunal considère que le moyen formulé par le mandataire du prévenu à faire analyser par le Tribunal l'exactitude des cotes d'imposition tel que retenues par l'ACD reviendrait à s'immiscer dans le domaine du contentieux fiscal, alors qu'aux yeux du Tribunal, une telle analyse consisterait, *in fine*, en un moyen détourné de mettre en cause et partant contester la réalité et la méthode de calcul de la décision devenue définitive de l'ACD quant au redressement effectué.

Sur ce point, le Tribunal relève que dans l'arrêt du 21 décembre 2021 (n°416/21 V) la Cour d'appel a précisé que « *il y a autonomie de la loi pénale par rapport aux règles de nature civile ou administrative. En effet, le droit pénal est autonome dans la mesure où les définitions, les sanctions et les principes qu'il comporte lui sont propres. Inversement, les concepts des autres disciplines sont sans incidence en droit pénal, car chaque matière poursuit ses propres finalités.*

Conformément aux articles 84, 85 et 95bis, alinéa 1er, de la Constitution, le tribunal administratif connaît du contentieux fiscal dans les cas et sous les conditions à déterminer par le législateur. Ainsi, la connaissance des contestations des décisions du directeur de l'administration des contributions directes en matière de contestations des bulletins d'impôt est attribuée aux juridictions administratives. »

Par ailleurs, quant au principe que le juge de l'action est le juge de l'exception sauf disposition contraire, le §468 de la loi générale des impôts, qui n'a pas été abrogé, dispose :

« (1) Hängt eine Verurteilung wegen Steuerhinterziehung oder Steuergefährdung davon ab, ob ein Steuervorteil zu Unrecht besteht oder ob und in welcher Höhe ein Steueranspruch verkürzt oder ein Steuervorteil zu Unrecht gewährt ist, und hat das Verwaltungsgericht über diese Frage entschieden, so bindet dessen Entscheidung das Gericht. Liegt eine Entscheidung des Verwaltungsgericht nicht vor, sind die Fragen jedoch von Finanzbehörden oder Finanzgerichten zu entscheiden, so hat das Gericht das Strafverfahren auszusetzen, bis über die Fragen rechtskräftig entschieden worden ist. Entscheidet das Verwaltungsgericht, so bindet dessen Entscheidung das Gericht. Ergeht keine Entscheidung des Verwaltungsgerichts, so hat das Gericht, wenn es von der rechtskräftigen Entscheidung des Finanzamts oder der Rechtsmittelbehörde abweichen will, die Entscheidung des Verwaltungsgerichts einzuholen. Es übersendet die Akten dem Verwaltungsgericht. Seine Entscheidung ist bindend. ».

Ainsi, le §468 de la LGI (AO) ensemble avec les articles 84, 85 et 95bis, alinéa 1er, de la Constitution, ont pour but d'éviter que le tribunal pénal rende une décision relative à un différend fiscal qui serait contraire à la décision rendue par l'autorité

compétente en la matière. L'existence de deux décisions se contredisant sur le même dossier serait en effet contraire au principe de l'uniformité des décisions et de la sécurité juridique. Ainsi, tel que l'a retenu l'arrêt du 21 décembre 2021 précité, « *la décision rendue par les juridictions administratives en matière fiscale s'impose dès lors aux juridictions pénales* ».

Contrairement aux développements du mandataire du prévenu selon lesquels le tribunal pénal serait, en cas de confirmation par le tribunal administratif de la décision prise par l'autorité fiscale compétente, uniquement lié par le constat de la nécessité du redressement et non pas sur le montant élué tel que retenu par l'autorité fiscale compétente, le Tribunal considère cependant, au vœu des articles 84, 85 et 95bis, alinéa 1er, de la Constitution et du §468 de la LGI (AO) que si, dans le cadre de sa décision, le tribunal administratif venait à valider le redressement effectué par l'autorité fiscale compétente, le tribunal pénal serait lié en sa globalité à la décision et serait ainsi amené à faire application du montant du redressement tel que retenu par l'autorité fiscale compétente dans son bulletin.

Le mandataire des prévenus soulève à ce sujet que l'application du §468 de la LGI (AO) serait contraire aux principes prévus par l'article 6 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme (ci-après la CEDH), alors que l'application dudit § ne permettrait pas au tribunal pénal d'apprécier l'élément matériel de l'infraction reprochée et partant empêcherait les prévenus de contester l'élément matériel de l'infraction leur reprochée.

Contrairement aux développements du mandataire des prévenus, le Tribunal, dans le cadre de l'analyse des éléments constitutifs de l'infraction de fraude fiscale aggravée, procède à la vérification de l'existence de l'élément matériel en utilisant la décision administrative si elle existe, respectivement le bulletin établi par l'ACD uniquement en tant qu'élément de preuve.

Si l'article 6 de la CEDH garantit le droit à un procès équitable, il ne régit pas pour autant l'admissibilité des preuves en tant que telle, matière qui relève dès lors du droit interne et des juridictions nationales. Ainsi, pour garantir le respect de l'article 6 de la CEDH, il y a uniquement lieu d'examiner si la procédure, y compris la manière dont les preuves ont été recueillies, a été équitable dans son ensemble. Pour déterminer si la procédure dans son ensemble a été équitable, il faut se demander si les droits de la défense ont été respectés. Il faut rechercher notamment si le requérant s'est vu offrir la possibilité de remettre en question l'authenticité de l'élément de preuve et de s'opposer à son utilisation. Il faut également prendre en compte la qualité de l'élément de preuve, y compris le point de savoir si les circonstances dans lesquelles il a été recueilli font douter de sa fiabilité ou de son exactitude. Ainsi, si la preuve est très solide et ne prête à aucun doute, le besoin d'autres éléments à l'appui devient moindre. Reste encore à préciser que les motifs pour lesquels les prévenus invoquent la violation de l'article 6 de la CEDH sont en grande partie liés à la contestation du bien-fondé de l'évaluation de l'impôt dont l'ACD les estimait redevables – qui échappe en elle-même au champ d'application de l'article 6. (Jussila c. Finlande [GC] - 73053/01, Arrêt 23.11.2006)

En l'espèce, le Tribunal se doit de constater que les prévenus avaient la possibilité d'introduire une réclamation contre les bulletins d'impôt redressés qui leur ont été adressés le 18 mars 2020. Ils n'ont cependant ni fait usage de cette faculté, ni introduit de recours devant le tribunal administratif mais ont tout simplement accepté ce redressement. Le fait pour le Tribunal de se baser sur cette seule preuve qui est

très solide et ne prête à aucun doute pour déterminer l'existence ou non de l'élément matériel ne constitue dès lors pas une violation de l'article 6 de la CEDH.

Le §468 de la LGI (AO) prévoit, outre les hypothèses selon lesquelles le tribunal administratif a été saisi par le contribuable préalablement aux poursuites pénales, l'hypothèse de l'absence de recours par le contribuable contre la décision de l'autorité fiscale compétente et partant l'absence de décision y relative rendue par le tribunal administratif. Dans un tel cas, le §468 de la LGI (AO) prévoit qu'en cas de doute quant à l'exactitude de la décision prise par l'autorité fiscale compétente devenue définitive, le tribunal pénal devra renvoyer le dossier au tribunal administratif afin qu'il puisse se prononcer sur le redressement effectué par l'autorité fiscale compétente. Ce n'est que dans le cas où le tribunal administratif retiendrait un redressement erroné et omettrait de fixer l'impôt effectivement dû que le tribunal pénal devrait procéder à l'évaluation du montant effectivement éludé par le prévenu. En cas de validation par le tribunal administratif du redressement effectué par l'autorité fiscale compétente, le Tribunal renvoie à ses développements faits dans les paragraphes précédents.

En l'espèce, aucune décision relative au montant éludé n'a été rendue par les juridictions administratives, les prévenus n'ayant pas introduit de réclamation suite à l'établissement par l'ACD des bulletins d'impôt pour les années 2015 et 2016.

Nous sommes partant en présence de l'hypothèse selon laquelle le tribunal pénal peut saisir le tribunal administratif en cas de doute concernant l'exactitude du montant éludé retenu par l'autorité fiscale compétente.

Or, force est de constater, qu'aucun élément du dossier répressif, ni aucune pièce versée par le mandataire des prévenus ne permet au Tribunal de mettre en doute respectivement en question le montant des impôts éludés par la société PREVENU1.) S.à r.l. tel que retenu par l'ACD.

En effet, le mandataire des prévenus verse au Tribunal une feuille A4 (annexe 20) se bornant à indiquer divers « Besuchsgrund » et « distance Mamer - Ville allemande (aller - retour) » sans indiquer une quelconque date à laquelle ces « Besuchsgund » ont eu lieu, dans quelle ville en Allemagne le prévenu se serait rendu afin de pouvoir vérifier l'exactitude du kilométrage indiqué et quel moyen de locomotion il aurait utilisé, à savoir si le prévenu a effectué le déplacement avec un des 4 véhicules en cause ou non, sachant qu'il résulte du mail du 5 mars 2020 envoyé par EXPERT2.) de la fiduciaire SOCIETE1.) à l'ACD que les véhicules litigieux et plus particulièrement la Ford Mustang et la Chevrolet Corvette, conduites par PREVENU2.) quasi exclusivement dans le cadre de sa profession selon ses propres déclarations, « *greisstendeels just do stinn an net gefuer ginn* ».

En annexe 21, le mandataire du prévenu verse divers relevés de cartes de crédits dont la pertinence avec les faits en cause échappe au Tribunal, alors qu'il ressort desdits relevés que PREVENU2.) est le titulaire à titre privé des cartes de crédit y mentionnés et que partant toutes les dépenses y figurant sont à considérer comme dépenses privées effectuées au profit de PREVENU2.).

L'attestation testimoniale de PERSONNE1.) ne permet également pas de mettre en doute l'exactitude du calcul de l'ACD alors qu'il indique une utilisation globale par l'ensemble du service traiteur du véhicule litigieux Audi A5 dans le cadre de l'activité

de la société PREVENU1.) S.à r.l. sans fournir de précision quant aux distances ou au nombre de trajets parcourus avec ledit véhicule.

Finalement, les développements relatifs à l'absence de l'élément matériel de la fraude fiscale effectués par le mandataire du prévenu sur les pages 14 à 18 de sa note de plaidoiries ne sont étayés par aucune pièce permettant de corroborer la réalité desdits développements, tel que des contrats de travail respectivement des fiches de salaire faisant état d'un avantage salarial accordé aux utilisateurs des véhicules litigieux, ce d'autant plus que PERSONNE1.) ne fait pas état d'un avantage en nature salarial lui accordé mais parle d'un usage par tout le service traiteur et que PREVENU2.) a déclaré lui-même lors de son audition policière qu'il touche uniquement son salaire et pas d'avantage salarial supplémentaire en nature, de sorte que le Tribunal conclut à l'exactitude du montant d'impôts éludés tel que retenu par l'ACD.

Quant à l'élément matériel

Tel que développé plus haut, il faut que l'élément matériel de la fraude consiste en un fait ou une omission constituant une violation d'une obligation fiscale.

Les revenus imposables occultes pour l'année 2015 sont de 55.565,59 euros et pour 2016 de 54.307,00 euros soit un total 109.872,59 euros et les impôts éludés annuellement sont les suivants :

- pour l'année 2015 un montant total de 11.235.- euros au titre de l'IRC,
- pour l'année 2016 un montant total de 14.605,50 euros au titre de l'IRC,

soit un montant total d'impôt éludé de 25.840,50 euros, ce qui constitue un montant significatif en absolu. Ce montant est encore significatif en termes relatifs, en considérant le pourcentage de l'impôt éludé :

- pour 2015 qui est de 51,42%, et
- pour 2016 qui est de 42,95%.

Il en découle que l'élément matériel quant à l'existence d'une fraude est réalisé en l'espèce.

Quant à l'élément moral

L'élément moral de l'infraction consiste dans la transgression matérielle de la disposition légale, commise librement et consciemment. L'auteur est présumé se trouver en infraction par suite du seul constat de cette transgression, sauf à lui de renverser cette présomption en faisant valoir qu'il n'a pas agi librement et consciemment, c'est-à-dire en rendant crédible une cause de justification.

« La loi peut mentionner expressément l'élément moral de l'infraction en employant des termes comme « sciemment, à dessein, intentionnellement ». Ces expressions sont cependant surabondantes, car elles n'ajoutent rien à la notion de dol général. Si le législateur exige en outre un mobile spécial consistant dans une intention de nuire ou frauduleuse, il emploie les termes « méchamment, frauduleusement ou à dessein de nuire » (Constant, Manuel de droit pénal, T1, p. 127). La loi du 12 novembre 2004 a inséré le terme « sciemment » audit article 9, estimant que le non-respect des obligations professionnelles destinées à lutter contre le blanchiment ne

doit être puni pénalement que lorsqu'il est commis intentionnellement. L'emploi du terme « sciemment » ne conduit cependant pas à subordonner ces infractions à la preuve d'un dol spécial. (Cour d'appel, X, Arrêt N°492/10 X du 8 décembre 2010 not. 12446/09/CD, MP c/ NOTAIRE W) » (Cour de Cassation, N° 170/2019 pénal du 19.12.2019. Numéro CAS-2019-00012 du registre)

En l'espèce, il découle du dossier que la société PREVENU1.) S.à r.l. et son gérant PREVENU2.) n'ont pas respecté les obligations comptables au regard des constatations suivantes de l'ACD :

- déclaration incomplète pour les années 2015 et 2016 quant à la part privée supplémentaire pour l'utilisation des véhicules litigieux, et en conséquence,
- absence de déclaration pour les années 2015 et 2016 des distribution cachées de bénéfice soumis à une retenue à la source de 15%.

Ces constatations sont d'ailleurs confirmées par la comptable EXPERT2.) en charge du dossier de la prédite société auprès de la fiduciaire SOCIETE1.) dans son mail du 5 mars 2020 adressé à l'ACD où elle déclare que « *dass eng distribution de bénéfice cachée muss gemaach gin ass ganz kloer* » et que les véhicules litigieux déclarés dans les bilans de la société ne sont quasi pas utilisés. Elle a encore proposé un montant moindre à retenir en tant que distribution cachée de bénéfice.

PREVENU2.), en marquant son accord à la transmission des déclarations d'impôt à l'ACD a dès lors, de façon consciente et délibérée, toléré en sa qualité de gérant de droit et de fait de la société PREVENU1.) S.à r.l. qu'un bilan inexact soit établie et transmis, ensemble avec les déclarations d'impôts, pour les années 2015 et 2016 à l'ACD.

Tous ces agissements de PREVENU2.) et de la société PREVENU1.) S.à r.l. ont eu pour effet de faire baisser le montant du revenu imposable.

A cela se rajoutent les obligations déclaratives en matière de revenus, dégagées du § 166 de la AO :

§ 166

„(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 die Steuerkontrollstelle nach den Gesetzen und Ausführungsbestimmungen vorschreibt. Die Versicherung kann nach Anordnung der Steuerkontrollstelle 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, der Steuerkontrollstelle ermöglicht wird. In den Vordrucken ist zu betonen, dass diese Prüfung der Steuerkontrollstelle, 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.“

Au vu ce qui précède, l'élément matériel quant à l'existence d'une fraude est également donnée en l'espèce.

Quant à l'infraction consommée/tentative

L'infraction de fraude fiscale intentionnelle est consommée non pas à l'instant où le contribuable remet sa déclaration d'impôt à l'ACD, fait qui constitue la tentative, mais seulement à partir du moment où l'Administration lui a accordé un avantage fiscal injustifié ou a fixé la dette fiscale du contribuable à un montant inférieur à celui qu'elle aurait retenu si elle avait connu la situation réelle.

En l'espèce, il ressort du dossier que le contrôle approfondi par la fonctionnaire affectée au bureau d'imposition Sociétés 5 a été effectué sur base des seules déclarations d'impôt déposées par la société PREVENU1.) S.à r.l. en date des 18 octobre 2016 et 15 mai 2017, aucun bulletin (initial) n'ayant été émis avant ceux du 18 mars 2020. Par voie de conséquence, les infractions en sont restées au stade de la tentative.

La fraude fiscale étant un délit, la tentative n'est, en application de l'article 53 du Code pénal, punissable que dans les cas déterminés par la loi.

L'alinéa 1er du §396 de la LGI (AO) se lit 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* ».

Le §397 alinéa 1er de la LGI (AO) incrimine la tentative dans les termes suivants : « *Der Versuch der Steuerhinterziehung ist strafbar* ».

Partant la tentative de fraude fiscale est punissable.

Il y a partant lieu de requalifier les faits en cause en tentative de fraude fiscale aggravée.

Il y a encore lieu de rectifier la circonstance de temps comme suit : entre le 18 octobre 2016, date de dépôt de la déclaration d'impôt pour 2016 et le 18 mars 2020, date d'établissement des bulletins d'impôts, alors que la tentative de fraude fiscale débute qu'à partir de la date du dépôt des premières déclarations litigieuses et prend fin à la date de l'établissement des bulletins rectifiés par l'ACD.

Il y a finalement lieu de procéder à la modification :

- des montants que la PREVENU1.) S.à r.l. aurait tenté de soustraire à l'impôt pour les années 2015 et 2016 comme suit : 55.565,59 euros au lieu de 42.981,80 euros et 54.307,00 euros au lieu de 95.825,52 euros au vu de la différence résultant des montants retenus par l'ACD dans les bulletins d'impositions et des montants déclarés par les prévenus dans la déclarations d'impôts, portant ainsi le total de revenus imposables éludés à 109.872,59 euros au lieu de 138.807,32 euros, et

- du montant des impôts éludés pour les années 2015 et 2016 comme suit : 11.235,00 euros au lieu de 16.011,66 euros et 14.605,50 euros au lieu des 20.813,36 euros au vu du fait que seulement l'IRC éludé remplit les critères du §396(5) de la LGI (AO), portant ainsi le montant total de l'impôt éludé à 25.840,50 euros au lieu de 36.825,02 euros.

Au vu des développements qui précèdent, **la société PREVENU1.) S.à r.l. et PREVENU2.)**, pris en sa qualité de gérant de ladite société, sont partant **convaincus** par les débats menés à l'audience publique du 23 novembre 2022, ensemble les éléments du dossier répressif, des dépositions du témoin TEMOIN1.), de l'infraction suivante :

« comme auteurs, ayant commis les infractions ensemble,

entre le 18 octobre 2016 et le 18 mars 2020, dans l'arrondissement judiciaire de Luxembourg,

en infraction aux articles 396, 397 et 398 de la loi générale des impôts (Abgabenordnung),

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

en l'espèce, d'avoir sciemment omis de déclarer à l'Administration des Contributions Directes et ainsi tenté de soustraire à l'impôt sur le revenu des collectivités (IRC) pour les années fiscales 2015 et 2016, des revenus imposables de la société PREVENU1.) S.à r.l. :

- **pour l'année 2015 un montant total de 55.565,59 euros,**
- **pour l'année 2016 un montant total de 54.307,00 euros,**

soit un total de revenus imposables de 109.872,59 euros, et pour avoir ainsi tenté de frauder les montants suivants en impôts sur le revenu, à savoir :

- **pour l'année 2015 un montant total de 11.235,00 euros,**
- **pour l'année 2016 un montant total de 14.605,50 euros,**

soit un montant total d'impôt éludé de 25.840,50 euros, partant tenté à se procurer indûment des avantages fiscaux injustifiés en matière d'impôt sur le revenu des collectivités (IRC) 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 2015 et 2016. »

Les infractions se trouvent en concours idéal pour avoir été commises dans une intention délictuelle unique, de sorte qu'il y a lieu à application de l'article 65 du Code pénal.

En vertu des § 396 et 397 de la LGI (AO), les faits de tentative de fraude fiscale (aggravée) sont punissables pour la période de temps considérée d'une amende,

dont le maximum est fixé au quadruple des impôts éludés, soit en l'espèce 25.840,50 x 4 = 103.362,00 euros.

Par application de l'article 36 du Code pénal, le taux maximal de l'amende applicable aux personnes morales est égal au double de celui prévu à l'égard des personnes physiques par la loi qui réprime l'infraction. Par voie de conséquence, le maximum de l'amende est de 206.724,00 euros.

La gravité de l'infraction commise justifie la condamnation du prévenu PREVENU2.) à une **amende de 2.500 euros**.

La gravité de l'infraction commise justifie la condamnation de la société PREVENU1.) S.à r.l. à une **amende de 2.500 euros**.

PAR CES MOTIFS :

le Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, **septième chambre**, siégeant en **matière correctionnelle**, statuant **contradictoirement, PREVENU2.)**, en tant que prévenu et en sa qualité de gérant unique de la société PREVENU1.) S.à r.l., assisté de son mandataire furent entendus en leurs explications et moyens de défense, et le représentant du Ministère Public entendu en ses réquisitions,

c o n d a m n e le prévenu **PREVENU2.)** du chef de l'infraction retenue à sa charge à une amende de **deux mille cinq cents (2.500) euros**, ainsi qu'aux frais de sa mise en jugement, ces frais liquidés à **37,57 euros**;

f i x e la durée de la contrainte par corps en cas de non-paiement de l'amende à **vingt-cinq (25) jours** ;

c o n d a m n e la société **PREVENU1.) S.à r.l.** du chef de l'infraction retenue à sa charge à une amende de **deux mille cinq cents (2.500) euros**, ainsi qu'aux frais de sa mise en jugement, ces frais liquidés à **37,57 euros**.

Par application des articles 14, 16, 27, 28, 29, 30, 65 et 66 du Code pénal, des articles 1, 155, 179, 182, 184, 185, 189, 190, 190-1, 194, 195 et 196 du Code de procédure pénale et des articles 396, 397 et 398 de la loi générale des impôts, qui furent désignés à l'audience par le vice-président.

Ainsi fait et jugé par Stéphane MAAS, vice-président, Yashar AZARMGIN, premier juge et Raphaël SCHWEITZER, juge, et prononcé, en présence d'Isabelle BRÜCK, substitut du Procureur d'Etat, en l'audience publique du Tribunal d'arrondissement de Luxembourg, date qu'en tête, par le vice-président, assisté du greffier assumé Tahnee WAGNER, qui, à l'exception du représentant du Ministère Public, ont signé le présent jugement.