

Texte pseudonymisé

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

Jugement n° 110/2024

not. 32499/22/CD

(amende)

JUGEMENT SUR ACCORD

AUDIENCE PUBLIQUE DU 11 JANVIER 2024

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

Dans la cause du Ministère Public contre

la société SOCIETE1.) S.à.r.l.,

établie et ayant son siège social à L-ADRESSE1.), représentée par son dirigeant de droit et inscrite au Registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro NUMERO1.),
élisant domicile en l'étude de Maître Marianne GOEBEL,

comparant par Maître Emmanuel GLOCK, avocat à la Cour, en remplacement de Maître Marianne GOEBEL, avocat à la Cour, tous deux demeurants à Luxembourg,

- p r é v e n u e -

Par citation du 24 novembre 2023, le Procureur d'État près le Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg a requis la prévenue de comparaître à l'audience publique du 3 janvier 2024 devant le Tribunal correctionnel de ce siège pour y entendre statuer sur :

l'accord par application de la loi du 24 février 2015 relative au jugement sur accord.

À cette audience, Maître Emmanuel GLOCK, avocat à la Cour, en remplacement de Maître Marianne GOEBEL, avocat à la Cour, tous deux demeurants à Luxembourg, se présenta et déclara représenter la société SOCIETE1.) S.à.r.l. conformément à l'article 185 du Code de procédure pénale.

La représentant du Ministère Public, Madame Jil FEIERSTEIN, substitut du Procureur d'État, fut entendue en ses conclusions.

Maître Emmanuel GLOCK, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg, déclara que la prévenue reconnaît toujours les faits commis tels qu'ils résultent de l'acte d'accord.

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

JUGEMENT QUI SUIT :

Vu la citation à prévenu du 24 novembre 2023, régulièrement notifiée à la société SOCIETE1.) S.à.r.l..

Vu l'accord du 27 juin 2023 par application des articles 563 à 578 du Code de procédure pénale.

L'accord dont le Tribunal se trouve saisi est conçu comme suit :

«
Grand-Duché de Luxembourg

PARQUET

DU

TRIBUNAL D'ARRONDISSEMENT

DE LUXEMBOURG

Not 32499/22/CD

Accord

par application de la loi du 24 février 2015
relative au jugement sur accord

Entre :

1. Monsieur le Procureur d'Etat près le Tribunal d'Arrondissement de Luxembourg

et

2. SOCIETE1.) S.à.r.l., établie et ayant son siège social à ADRESSE2.), L-ADRESSE3.), inscrite au RCS sous le numéro NUMERO2.), représentée par son dirigeant de droit,

assistée de Maître Marianne GOEBEL, Avocat à la Cour,

élisant domicile pour les besoins de la présente procédure en l'étude de Maître Marianne GOEBEL, établie à ADRESSE4.), L-ADRESSE5.)

I. Résumé de la procédure

Vu les actes accomplis au cours de l'enquête préliminaire et de l'information préparatoire:

Cote	Acte
B01	Dénonciation de l'SOCIETE2.) du 30.08.2022, ensemble ses annexes.
B02	Transmis du 23.12.2022 du Parquet de Luxembourg à la police grand-ducale
B03	Rapport 70-98/2023 du 01.01.2023 de la police grand-ducale, commissariat Esch-sur-Alzette (C2R), Monsieur le commissaire PERSONNE1.), ensemble ses annexes
F	extrait du casier judiciaire de SOCIETE1.) S.à.r.l.

II. Les faits faisant l'objet de l'accord

A) Historique abrégé de la société SOCIETE1.) S.à.r.l.

1. La société SOCIETE1.) S.à.r.l. a été constituée le 27.07.2010 par-devant Maître Jean SECKLER, notaire de résidence à ADRESSE6.).

Le siège social de la société fut établi à L-ADRESSE7.).

Le capital social de 12.400€ représenté par 100 parts sociales d'une valeur unitaire de 124€chacune a été intégralement libéré comme suit :

Nom	Nombre de parts sociales
PERSONNE2.)	100

La personne suivante fut nommée gérant unique de la société pour une durée indéterminée, pouvant valablement engager la société en toutes circonstances par sa signature individuelle :

- PERSONNE2.), préqualifiée

L'objet social fut le suivant :

« la société a pour objet, tant à Luxembourg qu'à l'étranger, l'activité d'intermédiaire, de commerce et de commissionnement d'affaires, plus précisément dédiée à l'accompagnement de personnes physiques ou morales, à l'exclusion de toute activité de conseil économique. L'objet de la société est en outre l'achat, la vente, la gestion et la location de tous immeubles tant au Grand-Duché de Luxembourg qu'à l'étranger. Dans le cadre de son activité, la Société pour accorder hypothèque, emprunter avec ou sans garantie ou se porter caution pour d'autres personnes morales et physiques, sous réserve des dispositions

légal afférentes. La Société peut s'intéresser par toutes voies de droit dans toutes affaires, entreprises ou sociétés, ayant un objet identique, analogue ou connexe, ou qui serait de nature à favoriser le développement de son entreprise. Cette énumération est énonciative et non limitative et doit être interprétée dans son acception la plus large. La Société pourra encore effectuer toutes opérations immobilières, mobilières, commerciales, industrielles et financières, susceptibles de favoriser l'accomplissement ou le développement des activités décrites ci-dessus. »

2. Le 27.01.2012 fut opérée la cession de parts sociales suivante :

Cession par Madame PERSONNE2.) de ses 100 parts sociales à la société SOCIETE3.) S.A., établie et ayant son siège social à L-ADRESSE7.), inscrite au RCS sous le numéro NUMERO3.).

3. Le 01.02.2018, le siège social fut transféré à L-ADRESSE8.).

4. Le 13.02.2021, le siège social fut transféré à L-ADRESSE1.).

B) Le contrôle par l'Administration des Contributions Directes (SOCIETE2.)

1. La constatation de la tentative de fraude fiscale aggravée

En 2020, le contribuable a fait l'objet d'un contrôle de ses déclarations d'impôts dans le cadre de la procédure d'imposition en vertu des §§ 204 et 205 AO pour les années 2015 à 2017.

Les constatations faites ainsi que le résultat du contrôle effectué par Madame PERSONNE3.), inspecteur auprès du bureau d'imposition Sociétés Esch ont été documentés dans un rapport du 24.11.2021 joint en annexe à la dénonciation/transmission des poursuites du 30.08.2022 de l'SOCIETE2.) au Parquet de Luxembourg.

En exécution du § 205 (3) de la loi générale des impôts, après avoir examiné les déclarations fiscales de SOCIETE4.) S.à.r.l. pour les années 2015 à 2017, le bureau d'imposition Sociétés Esch a indiqué par courrier du 30.07.2020 de devoir effectuer les redressements suivants:

- Reprise privée des fournitures d'entretien et de petit équipement, estimée forfaitairement à 50% soit 16.300€(2015) et 5.900€(2016)
- Reprise privée des frais de cadeaux à la clientèle, estimée forfaitairement à 50% soit : 13.200€(2015), 8.500€(2016), 8.800€(2017)
- Reprise privée des frais de voyage et déplacements, frais de direction forfaitairement à 50% soit : 12.300€(2015), 6.300€(2016), 7.100€(2017).
- Reprise privée des frais de réception, estimée forfaitairement à 50% soit 17.800€(2015), 17.800€(2016), 28.100€(2017).
- Reprise privée PERSONNE4.) de l'ordre de 100%, soit : 6.494,02€(2015), 1.834,49€(2016), 4.052,26€(2017)

Ces redressements ont été considérés comme distributions cachées de bénéfice et soumis à la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux (RRC) au taux de 15%.

Année	Résultat déclaré	Distributions Majorations	et	Résultat redressé
-------	------------------	------------------------------	----	-------------------

2015	60.959,33	66.094,02	127.053,35
2016	35.096,45	40.334,49	75.430,94
2017	48.120,93	48.052,26	96.173,19
Total	144.176,71	154.480,77	298.657,48

Année	Impôts svt déclaration (€)	Impôts svt révision (€)	Impôts élués en chiffres absolus (€)	Impôts élués en %
2015	18.256,93	49.963,70	31.706,77	63,46%
IRC	13.694,93	28.547,60	14.852,67	52,03%
ICC	4.562,00	11.502,00	6.940,00	60,34%
SOCIETE5.)	0,00	9.914,10	9.914,10	100,00%
2016	9.717,20	29.071,55	19.354,35	66,57%
IRC	7.875,20	16.942,38	9.067,18	53,52%
ICC	1.842,00	6.079,00	4.237,00	69,70%
RRC	0,00	6.050,17	6.050,17	100,00%
2017	12.991,73	35.012,59	22.020,86	62,89%
IRC	9.778,73	19.546,76	9.768,03	49,97%
ICC	3.213,00	8.258,00	5.045,00	61,09%
RRC	0,00	7.207,83	7.207,83	100,00%
Total	40.965,86	114.047,84	73.081,98	64,08%

Le contribuable a été invité à faire parvenir au bureau d'imposition ses objections éventuelles au sujet des redressements envisagés pour le 20/08/2020 au plus tard.

En l'absence d'observations, les bulletins d'impôt rectificatifs ont été émis comme suit :

Nature du bulletin rectificatif	Date du bulletin rectificatif
2015	
IRC	23.09.2020
ICC	23.09.2020
RRC	23.09.2020
2016	
IRC	23.09.2020
ICC	23.09.2020
RRC	23.09.2020
2017	
IRC	23.09.2020
ICC	23.09.2020
RRC	23.09.2020

Le montant total d'impôt élué au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités (IRC), de l'impôt commercial communal (ICC) et de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux (RRC) s'élève pour les exercices 2015, 2016 et 2017 à 73.081,98 €

Un tableau des impôts déclarés, redressés et éludés pour chacune de ces années est également joint en annexe aux présentes. Pour ces années le pourcentage des impôts éludés par rapport à l'impôt effectivement dû sans être inférieurs à 10.000 euros atteint respectivement 63,46%, 66,57% et 62,89% de sorte que le seuil prévu au § 396 (5) AO est largement atteint pour chacune de ces années.

Les montants repris ont été établis par des bulletins d'impôt conformément à la procédure d'imposition prévue par la loi générale des impôts et les faits incriminés ont été portés à la connaissance du contribuable par l'envoi d'une lettre du 30 juillet 2020 l'informant des redressements envisagés en exécution du § 205 (3) AO et par rapport auxquels il a été en mesure de prendre position.

Au vœu du § 205 AO :

„(1) Die Steuerkontrollstelle hat die Steuererklärungen (§ 166) zu prüfen. Soweit nötig, hat sie tunlichst durch schriftliche Aufforderung zu veranlassen, dass Lücken ergänzt und Zweifel beseitigt werden.

(2) Trägt die Steuerkontrollstelle Bedenken gegen die Richtigkeit der Erklärung, so hat sie, wenn nötig, Ermittlungen vorzunehmen. Sie kann den Steuerpflichtigen, falls eine Aufforderung zu schriftlicher Erklärung nicht angezeigt ist oder keinen Erfolg hat, vorladen und ihn nach den §§ 170 ff. zu Auskunft und weiteren Nachweisungen anhalten.

(3) Wenn von der Steuererklärung abgewichen werden soll, sind dem Steuerpflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äusserung mitzuteilen.“

Le contribuable n'ayant pas fourni des explications et/ou preuves démontrant la réalité économique ou absence de diminution de bénéfice, le bureau a procédé à l'imposition suivant le § 217 AO.

„ § 217 AO

(1) Soweit die Steuerkontrollstelle die Besteuerungsgrundlagen (einschliesslich solcher Besteuerungsgrundlagen, für die eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind.“

Il n'existe pas de barème ou de base légale qui a conduit le bureau d'imposition à procéder à des reprises privées estimées à 50%. Le bureau s'est basé sur les années antérieures suivant le rapport concernant le contrôle du 30 septembre 2020.

En effet, la taxation d'office est essentiellement une appréciation approximative d'après les éléments et circonstances d'exploitation. Cette approximation doit cependant tendre à estimer les revenus au plus près de la réalité.

A défaut de preuves rapportées par le contribuable, il y a renversement de la charge de la preuve.

« Il se dégage de la lecture combinée des dispositions de l'article 59¹ de la loi du 21 juin 1999 [portant règlement de procédure devant les juridictions administratives] et de l'article 164 (3) L.I.R.² que la charge de la preuve de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices repose en premier lieu sur le bureau d'imposition. Celui-ci doit en effet procéder à un examen impartial et objectif des déclarations du contribuable et relever les éléments qui lui paraissent douteux et qui pourraient indiquer l'existence de distributions cachées de bénéfices.

Ainsi, c'est essentiellement lorsque le bureau d'imposition peut faire état d'un faisceau de circonstances qui rendent une telle distribution probable et qui n'ont pas été éclairées ou documentées par le contribuable qu'il peut mettre en cause la réalité économique des opérations et supposer une diminution indue des bénéfices de l'entreprise sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas de diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées. — TA 29-4-19 (40694) - Pas. adm. 2021, v^o Impôts, n^o 631 et autres références y citées ».

La taxation conformément à sa dénomination allemande (« Schätzung »), consiste « à déterminer et à utiliser une valeur probable et (ou) approximative, lorsque la détermination de la valeur réelle et exacte n'est pas possible³ »

Quant à l'objet de la taxation, il se dégage du § 217 AO que le bureau d'imposition amené à procéder par voie de taxation d'office, évalue les bases d'imposition (« Besteuerungsgrundlagen »). En revanche, la cote d'impôt ne peut jamais être taxée elle-même⁴.

Le procédé de la taxation ne peut dès lors être appliqué qu'aux bases d'imposition. Les organes d'imposition et de recours doivent tenir compte lors de la taxation de tous les indices et de toutes les circonstances de nature à influencer sur la détermination de l'élément d'imposition à taxer. La taxation est en effet une méthode d'évaluation des bases d'imposition dont le but n'est pas de fixer directement la cote d'impôt, mais de fixer les différentes bases individuelles concourant à la formation du résultat avant l'impôt.

¹ « **Art. 59. de la Loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives :** La preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable. La charge de la régularité de la procédure fiscale appartient à l'administration. La preuve peut être rapportée par tous les moyens, hormis le serment. »

² « **Art. 164. LIR**

(1) Pour déterminer le revenu imposable, il est indifférent que le revenu soit distribué ou non aux ayants droit. (2) Sont à considérer comme distribution dans le sens de l'alinéa qui précède, les distributions de quelque nature qu'elles soient, faites à des porteurs d'actions, de parts bénéficiaires ou de fondateurs, de parts de jouissance ou de tous autres titres, y compris les obligations à revenu variable donnant droit à une participation au bénéfice annuel ou au bénéfice de liquidation. (3) Les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité. »

³ (SOCIETE6.), La procédure contentieuse en matière d'impôts directs, Etudes fiscales n^{os} 81 à 85, novembre 1989, page 117 n^o 190, ainsi que trib. adm. 26 avril 1999, n^o 10156 du rôle, Pas. adm. 2012, v^o Impôts, n^o 485 et autres références y citées).

⁴ (SOCIETE6.), La procédure contentieuse en matière d'impôts directs, Etudes fiscales n^{os} 81 à 85, novembre 1989, page 117 n^o 190).

Le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité.

Dans le cadre d'une taxation qui se fait sur base d'une évaluation unilatérale par l'administration fiscale, le contribuable est censé se contenter de cette approximation, qu'elle opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle. Il ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus s'écartent de manière significative des bases d'imposition fixées par le bulletin d'impôt⁵.

2. La notification des bulletins d'impôt rectificatifs et le caractère définitif de la réimposition

Les bulletins 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 2015 à 2017 ont été notifiés le 23 septembre 2020 de sorte que le délai de réclamation courait jusqu'au 28 décembre 2020. Aucune réclamation n'a été introduite contre les bulletins, de sorte que l'imposition est définitive.

C) La transmission des poursuites par l'SOCIETE2.) au Parquet de Luxembourg

Par acte du 30.08.2022, l'SOCIETE2.) transmettait le dossier au Parquet de Luxembourg aux fins de poursuite.

D) Détermination de la loi applicable et vérification de la punissabilité des faits

1. Loi applicable

Eu égard à la réforme fiscale et au fait que les conditions de l'incrimination ont été modifiées, il importe de procéder à la détermination de la loi applicable aux faits.

Paragraphe 396 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (antérieur à la réforme fiscale)	Paragraphe 396 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (post réforme fiscale)
(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. Le maximum de l'amende est fixé au quadruple des impôts éludés.	(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. <u>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</u>

⁵ (Cour adm. 19 février 2009, n°24907C, Pasicrisie administrative, 2012, v° Impôts, n°526 et autres références y citées).

(2) Der Steuerhinterziehung macht/sich auch schuldig, wer Sachen, für die ihm Steuerbefreiung oder Steuervorteile gewährt sind, zu einem Zweck verwendet, der der Steuerbefreiung oder dem Steuervorteil, die er erlangt hat, nicht entspricht, und es zum eigenen Vorteil oder zum Vorteil eines anderen vorsätzlich unterlässt, dies dem Finanzamt vorher rechtzeitig anzuzeigen.

(3) Es genügt, dass infolge der Tat ein geringerer Steuerbetrag festgesetzt oder ein Steuervorteil zu Unrecht gewährt oder belassen ist; ob der Betrag, der sonst festgesetzt wäre, aus anderen Gründen hatte ermäßigt werden müssen oder der Vorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können, ist für die Bestrafung ohne Bedeutung.

(4) Eine Steuerumgehung ist nur dann als Steuerhinterziehung strafbar, wenn die Verkürzung der Steuereinnahmen oder die Erzielung der ungerechtfertigten Steuervorteile dadurch bewirkt wird, dass der Täter vorsätzlich Pflichten verletzt, die ihn im Interesse der Ermittlung einer Steuerpflicht obliegen.

(5) Si la fraude porte sur un montant significatif d'impôt soit en montant absolu soit en rapport avec l'impôt annuel dû et a été commise par l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses tendant à dissimuler des faits pertinents à l'autorité ou à lui persuader des faits inexacts, elle sera punie comme escroquerie fiscale d'un emprisonnement d'un mois

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.»

2) Der Steuerhinterziehung macht/sich auch schuldig, wer Sachen, für die ihm Steuerbefreiung oder Steuervorteile gewährt sind, zu einem Zweck verwendet, der der Steuerbefreiung oder dem Steuervorteil, die er erlangt hat, nicht entspricht, und es zum eigenen Vorteil oder zum Vorteil eines anderen vorsätzlich unterlässt, dies dem Finanzamt vorher rechtzeitig anzuzeigen.

(3) Es genügt, dass infolge der Tat ein geringerer Steuerbetrag festgesetzt oder ein Steuervorteil zu Unrecht gewährt oder belassen ist; ob der Betrag, der sonst festgesetzt wäre, aus anderen Gründen hatte ermäßigt werden müssen oder der Vorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können, ist für die Bestrafung ohne Bedeutung.

(4) Eine Steuerumgehung ist nur dann als Steuerhinterziehung strafbar, wenn die Verkürzung der Steuereinnahmen oder die Erzielung der ungerechtfertigten Steuervorteile dadurch bewirkt wird, dass der Täter vorsätzlich Pflichten verletzt, die ihn im Interesse der Ermittlung einer Steuerpflicht obliegen.

(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

à cinq ans et d'une amende de cinquante mille francs à un montant représentant le décuple des impôts éludés.

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.

(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 manoeuvres 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.

(7) Les autorités judiciaires sont seules compétentes dans les cas prévus aux alinéas 5 et 6 du présent paragraphe.

Les faits pour les exercices 2015 et 2016 restent soumis à la loi du 23.12.2016, les faits de l'exercice 2017 sont soumis à la loi du 23.12.2016. Par voie de conséquence, dans la mesure où une partie des faits est postérieure à l'entrée en vigueur de la loi du 23.12.2016, ce sont les sanctions prévues par cette loi qui trouvent application.

2. Vérification de la punissabilité des faits par rapport à l'entrée en vigueur de la loi du 23 décembre 2016

Il convient encore de vérifier si les infractions reprochées remplissent 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 Loi générale des impôts qui dispose ce qui 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 mathématique⁶. Il convient dès lors de vérifier, année par année, si ces critères objectifs sont remplis :

L'infraction de fraude fiscale intentionnelle est consommée non pas à l'instant où le contribuable remet sa déclaration d'impôt à l'SOCIETE2.), 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 moment inférieur à celui qu'elle aurait retenu si elle avait connu la situation réelle⁷. En l'espèce dès lors, en l'absence de bulletins d'imposition initiaux, les faits en sont restés au stade de la tentative.

Les recettes majorées occultes pour les années 2015 à 2017 sont de **154.480,77€** et les impôts éludés (IRC⁸, ICC⁹ et RRC¹⁰) sont de **73.081,98€**

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

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 justification¹¹.

Année	Impôt IRC, ICC, RRC éludé en € (critère : supérieur à 10.000€)	Ratio Impôt éludé/ Impôt effectivement dû (%) (supérieur à 25%)
2015	31.706,77	63,46%

⁶ Cette approche législative avait déjà été suggérée par le Conseil d'Etat dans le cadre des travaux parlementaires ayant abouti à la Loi du 22 décembre 1993 sur l'escroquerie en matière d'impôts. Il résulte des travaux parlementaires y relatifs qu'aux fins de mieux cerner l'expression de « *montant significatif* », le Conseil d'Etat avait proposé de prévoir comme élément constitutif du délit, le fait de frauder les impôts sur un montant annuel d'impôts supérieur à cinq millions de francs (actuellement environ 125.000€) ou sur plus de 25 % de l'impôt annuel dû (trav. Parl. 3478-1 page 9).

Le Conseil d'Etat insistait encore fermement dans son avis complémentaire du 16 novembre 1993 (page 5) pour que le texte indique "pour le moins si le montant fraudé doit être objectivement significatif ou s'il doit être significatif par rapport au montant imposable éludé. Comme il semble que les auteurs du projet entendent sanctionner les deux situations, il est proposé d'ajouter à l'article sous examen après le mot "impôt" les mots "soit en montant absolu, soit en rapport avec l'impôt annuel dû".

⁷ Tribunal Luxembourg 14.02.2002, n° 353

⁸ impôt sur le revenu des collectivités (IRC)

⁹ impôt commercial communal (ICC)

¹⁰ retenue d'impôt sur les revenus de capitaux (RRC)

¹¹ Cour de Cassation, N° 170 / 2019 pénal du 19.12.2019. Numéro CAS-2019-00012 du registre. Not. 1802/18/XD à propos d'une affaire d'aménagement du territoire. Dans le même sens : Cour de cassation, 25 février 2010 (deux arrêts), Pas. 35, page 135

2016	19.354,35	66,57%
2017	22.020,86	62,89%
Total	73.081,98	64,08%

Les faits (portant sur les exercices 2015, 2016 et 2017) remplissent dès lors toujours 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 Loi générale des impôts.

3. Vérification de la punissabilité par rapport à une éventuelle prescription

Les infractions de fraude fiscale intentionnelle (actuellement fraude fiscale aggravée) et d'escroquerie fiscale ne sont consommées non pas à l'instant où le contribuable remet sa déclaration d'impôt à l'administration, mais seulement à partir du moment où l'administration lui a accordé un avantage fiscal injustifié. En pratique, l'infraction est dès lors consommée à partir du moment où l'administration émet un bulletin d'imposition (initial).

La transmission des poursuites par l'Administration des Contributions Directes au Parquet est un acte interruptif de la prescription en matière fiscale (T.A.L. 14.2.2002, n°253/2002 et T.A.L. 24.4.2008, n°1344/2008).

En l'espèce, il se dégage du modus operandi, identique pour l'ensemble des exercices fiscaux, que l'on est en présence d'une infraction collective, notion dégagée par la doctrine et la jurisprudence belges. Aux termes de cette notion, plusieurs faits constituent chacun une infraction, mais qui peuvent former une activité délictuelle unique, parce que liées entre elles par une unité de conception et de but. A ce sujet, il n'est pas requis que l'intention de commettre toutes les infractions constitutives du délit collectif ait existé dès la première infraction, une intention continue ou successive pouvant aussi regrouper ces infractions en un seul fait pénal. Pour que des infractions successives constituent un fait pénal unique, il n'est pas non plus requis qu'en commettant la première, l'auteur ait eu la prescience des faits suivants qu'il commettrait ; il suffit que les infractions soient liées entre elles par la poursuite d'un but unique et par sa réalisation, et qu'elles constituent, dans cette acception, un seul fait, à savoir un comportement complexe. En cas de délit collectif, la prescription court à partir du dernier fait commis avec la même intention délictueuse, pour autant que le délai de prescription ne soit écoulé entre aucun des faits (Cass. belge, 27 nov. 2013, Pas. 13.1078.F). Cette notion d'infractions collectives a vocation à s'appliquer, en raison de la similarité de l'utilisation des structures, qui s'inscrivent dans la pérennité. Les infractions ne sont dès lors pas prescrites.

E) Analyse des conditions de la fraude fiscale intentionnelle / aggravée

1. Analyse des éléments constitutifs de la fraude fiscale intentionnelle / aggravée

Les éléments constitutifs de la fraude fiscale aggravée sont les suivants :

- Un élément matériel
- Un élément moral

Les revenus imposables occultes (recettes majorées) pour les années 2015 à 2017 sont les suivants :

- pour l'année 2015 un montant total de 66.094,02 euros
- pour l'année 2016 un montant total de 40.334,49 euros

- pour l'année 2017 un montant total de 48.052,26 euros

Soit un total de recettes majorées (occultées) de **154.480,77€** et les impôts éludés annuellement sont les suivants :

- pour l'année 2015 un montant total de 31.706,77 euros
- pour l'année 2016 un montant total de 19.354,35 euros
- pour l'année 2017 un montant total de 22.020,86 euros

soit un montant total d'impôt éludé de **73.081,98€** ce qui constitue un montant significatif en absolu. Ce montant est encore significatif en termes relatifs, en considérant le pourcentage de l'impôt éludé :

Année	Impôts suivant déclaration	Impôts suivant révision	Impôts éludés chiffres absolus	Impôts éludés %
2015	18.256,93	49.963,70	31.706,77	63,46%
2016	9.717,20	29.071,55	19.354,35	66,57%
2017	12.991,73	35.012,59	22.020,86	62,89%
	40.965,86€	114.047,84€	73.081,98€	64,08%

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

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 justification¹².

« 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 copuni 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 spécial¹³. »

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

§ 166

„(I)

¹² Cour de Cassation, N° 170 / 2019 pénal du 19.12.2019. Numéro CAS-2019-00012 du registre. Not. 1802/18/XD à propos d'une affaire d'aménagement du territoire. Dans le même sens : Cour de cassation, 25 février 2010 (deux arrêts), Pas. 35, page 135

¹³ Cour d'appel, X, Arrêt N°492/10 X du 8 décembre 2010 not. 12446/09/CD, MP c/ notaire W.

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.“

2. 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'SOCIETE2.), 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 moment inférieur à celui qu'elle aurait retenu si elle avait connu la situation réelle¹⁴. En l'espèce, l'infraction de fraude fiscale est dès lors restée au stade de la tentative, aucun bulletin d'imposition initial n'ayant été émis.

III. Les faits reconnus par SOCIETE1.) S.à.r.l.

La société SOCIETE1.) S.à.r.l.,

Comme auteur,

Entre le 01.12.2016, date de remise de la déclaration d'impôt pour l'exercice 2015, respectivement le 17.04.2018, date de remise de la déclaration d'impôt pour l'exercice 2016, respectivement le 03.05.2019, date de remise de la déclaration d'impôt pour l'exercice 2017, et le 23.09.2020, date d'établissement des bulletins d'imposition rectificatifs par l'SOCIETE2.) pour les exercices 2015, 2016 et 2017, dans l'arrondissement judiciaire de Luxembourg et notamment au bureau d'imposition Sociétés Esch-sur-Alzette, établi à ADRESSE9.), sans préjudice quant aux indications de temps et de lieux plus exactes,

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

de s'être rendu coupable de fraude fiscale (aggravée) (tentative) 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,

¹⁴ Tribunal Luxembourg 14.02.2002, n° 353

en l'espèce d'avoir, sciemment omis de déclarer à l'Administration des Contributions Directes et ainsi soustraire à l'impôt, pour les années fiscales 2015, 2016 et 2017 des revenus imposables soit:

- pour l'année 2015 un montant total de 66.094,02 euros
- pour l'année 2016 un montant total de 40.334,49 euros
- pour l'année 2017 un montant total de 48.052,26 euros

Soit un total de recettes majorées (occultées) de **154.480,77€** et les impôts éludés annuellement sont les suivants :

- pour l'année 2015 un montant total de 31.706,77 euros
- pour l'année 2016 un montant total de 19.354,35 euros
- pour l'année 2017 un montant total de 22.020,86 euros

soit un montant total d'impôt éludé de **73.081,98€** ce qui constitue un montant significatif en absolu.

IV. La peine

A) La peine légale

Les faits sont en concours idéal.

En vertu de l'article 396 de la Loi générale des impôts, les faits de fraude fiscale (aggravée) respectivement de tentative de fraude fiscale aggravée sont punissables pour la période de temps considérée d'une amende, dont le maximum est fixé au sextuple des impôts éludés, soit en l'espèce **73.081,98€ x 6 = 438.491,88€**

Par application de l'article 36, 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 **876.983,76€**

B) Personnalisation de la peine

Eu égard aux circonstances atténuantes tenant à l'absence d'antécédents et au paiement immédiat des impôts éludés il y a lieu de condamner **SOCIETE1.) S.À.R.L.** à une amende de **10.000€**

V. Les frais

Il y a lieu de condamner **SOCIETE1.) S.À.R.L.** aux frais des infractions commises, ces frais étant à liquider par le Tribunal.

Par application des articles 14, 16, 20, 27, 28, 29, 36 et 65 du Code pénal, de l'article 396 et de l'article 398 de la Loi générale des impôts et des articles 563 à 578 du Code de procédure pénale.

Luxembourg, le 27.06.2023

Le Procureur d'Etat PERSONNE5.)	Maître Marianne GOEBEL Avocat à la Cour	SOCIETE1.) S.à.r.l.
--------------------------------------------	----------------------------------------------------	----------------------------

»

La matérialité des faits reconnus par la société SOCIETE1.) S.à.r.l. résulte à suffisance de l'accord précité, ainsi que du procès-verbal dressé par la Police Grand-Ducale y visé.

À l'audience publique du 3 janvier 2024, les parties ont déclaré maintenir les termes de l'accord.

Au vu de ce qui précède il y a lieu de retenir la société SOCIETE1.) S.à.r.l. dans les liens des préventions suivantes :

« comme auteur ayant elle-même commis les infractions,

entre le 01.12.2016, date de remise de la déclaration d'impôt pour l'exercice 2015, respectivement le 17.04.2018, date de remise de la déclaration d'impôt pour l'exercice 2016, respectivement le 03.05.2019, date de remise de la déclaration d'impôt pour l'exercice 2017, et le 23.09.2020, date d'établissement des bulletins d'imposition rectificatifs par l'SOCIETE2.) pour les exercices 2015, 2016 et 2017, dans l'arrondissement judiciaire de Luxembourg et notamment au bureau d'imposition Sociétés Esch-sur-Alzette, établi à ADRESSE9.),

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

de s'être rendu coupable de fraude fiscale (aggravée) (tentative) 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 soustraire à l'impôt, pour les années fiscales 2015, 2016 et 2017 des revenus imposables soit:

- **pour l'année 2015 un montant total de 66.094,02 euros**
- **pour l'année 2016 un montant total de 40.334,49 euros**
- **pour l'année 2017 un montant total de 48.052,26 euros**

Soit un total de recettes majorées (occultées) de 154.480,77€ et les impôts éludés annuellement sont les suivants :

- **pour l'année 2015 un montant total de 31.706,77 euros**
- **pour l'année 2016 un montant total de 19.354,35 euros**
- **pour l'année 2017 un montant total de 22.020,86 euros**

soit un montant total d'impôt élué de 73.081,98€, ce qui constitue un montant significatif en absolu. »

La peine retenue dans l'accord est légale et adéquate, il y a dès lors lieu de condamner la société SOCIETE1.) S.à.r.l. conformément à l'accord.

PAR CES MOTIFS :

le Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, **neuvième chambre**, siégeant en matière **correctionnelle**, statuant **contradictoirement**, la représentante du Ministère Public entendue en son réquisitoire et le mandataire de la société SOCIETE1.) S.à.r.l. entendu en ses explications et moyens de défense,

c o n d a m n e la société SOCIETE1.) S.à.r.l. du chef des infractions retenue à sa charge à une amende correctionnelle de **DIX MILLE (10.000) euros**, ainsi qu'aux frais de sa mise en jugement, ces frais liquidés à 8,52 euros.

Par application des articles 14, 16, 27, 28, 34, 35, 36, et 65 du Code pénal, de l'article 396 et de l'article 398 de la Loi générale des impôts et des articles 179, 182, 184, 185, 189, 190, 190-1, 194, 195, 196 et 563 à 578 du Code de procédure pénale qui furent désignés à l'audience par Madame le vice-président.

Ainsi fait et jugé par Elisabeth EWERT, vice-président, Sonia MARQUES, premier juge, et Antoine d'HUART, juge, et prononcé en l'audience publique au Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, Cité judiciaire, Plateau du Saint Esprit, par Madame le vice-président, en présence de Madame Jennifer NOWAK, premier substitut du Procureur d'Etat, et de Elisabeth BACK, greffière, qui à l'exception de la représentante du Ministère Public, ont signé le présent jugement.