

Texte pseudonymisé

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

Jugt. n° 695/2024

not. 38905/20/CD

(amende)

J U G E M E N T S U R A C C O R D

AUDIENCE PUBLIQUE DU 8 MARS 2024

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

Dans la cause du Ministère Public contre

La société anonyme SOCIETE1.) S.A.,
établie et ayant son siège social à L-ADRESSE1.),
inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro NUMERO1.),
ayant élu domicile auprès de l'étude MOLITOR Avocats à la Cour SARL

- p r é v e n u e -

F A I T S :

Par citation du 12 février 2024, le Procureur d'Etat près le Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg a requis la prévenue de comparaître à l'audience publique du 23 février 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.

Maître Emmanuel ROUIL, avocat, en remplacement de Maître Paulo LOPES DA SILVA, avocat à la Cour, demeurant tous les deux à Luxembourg, a représenté la société anonyme SOCIETE1.) S.A., sur base de l'article 185 (1) alinéa 3 du Code de procédure pénale.

Maître Emmanuel ROUIL confirma que la société la société anonyme SOCIETE1.) S.A. maintenait ses reconnaissances des faits commis, tels qu'ils résultent de l'acte de l'accord.

Maître Emmanuel ROUIL ainsi que la représentante du Ministère Public, Madame Julie SIMON, substitut du Procureur d'État, furent entendus en leurs conclusions.

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 12 février 2024, régulièrement notifiée à la la société anonyme SOCIETE1.) S.A..

Vu l'accord par application de la loi du 24 février 2015 relative au jugement sur accord du 11 janvier 2024 conçu comme suit :

Grand-Duché de Luxembourg
PARQUET
DU
TRIBUNAL D'ARRONDISSEMENT
DE LUXEMBOURG

not. 38905/20/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.A., établie et ayant son siège social à ADRESSE1.) L-ADRESSE1.)

assistée du cabinet d'avocats MOLITOR Avocats à la Cour SARL, établie et ayant son siège social à 8, rue Sainte-Zithe, L-2763 Luxembourg, inscrite au RCS sous le numéro B 211810, elle-même représentée aux fins des présentes par Maître Paulo LOPES DA SILVA, avocat à la Cour au barreau de Luxembourg,

élisant domicile pour les besoins de la présente procédure en l'étude MOLITOR Avocats à la Cour SARL, avocats à la Cour au barreau de Luxembourg,

I. Résumé de la procédure

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

Acte	
	Dénonciation du 19 novembre 2020 de la part de Madame la directrice de l'ACD au Parquet de Luxembourg, ensemble ses annexes
	Dénonciation du 18 décembre 2020 de la part de Madame la directrice de l'ACD au Parquet de Luxembourg, ensemble ses annexes
	Courrier du 22 décembre 2020 du Parquet de Luxembourg à l'ACD
	Courrier du 04.01.2021 de l'ACD au Parquet de Luxembourg
	Courrier du 05.03.2021 de l'ACD au Parquet de Luxembourg, ensemble ses annexes
	Transmis du 04.06.2021 du Parquet de Luxembourg à la police grand-ducale, SPJ, département éco-fin
	1 ^{er} rapport SPJ/IEF/2021/93451.6/BUSE de la police grand-ducale, SPJ-IEF, du 06.08.2021 concernant les auditions des agents de l'Administration des Contributions Directes PERSONNE1.), PERSONNE2.), PERSONNE3.) et PERSONNE4.), ensemble ses annexes :
1.	Copie du transmis du Parquet du 04 juin 2021
2.	Print out du site LBR de SOCIETE1.) S.A.
3.	Print out du site RBE de SOCIETE1.) S.A.
4.	Courrier de la part de PERSONNE5.) du 19 novembre 2020
5.	Email de PERSONNE6.) à PERSONNE3.) du 17 février 2021
6.	Liste des pharmacies clients auprès de SOCIETE1.) S.A.
7.	Audition de PERSONNE3.) du 12 juillet 2021
8.	Liste des pharmacies contrôlées et redressées par l'ACD
9.	Audition de PERSONNE2.) du 12 juillet 2021
10.	Audition de PERSONNE1.) du 13 juillet 2021
11.	Audition de PERSONNE4.) du 19 juillet 2021

Transmis du 16.09.2021 du Parquet de Luxembourg à la police grand-ducale, SPJ, département éco-fin	
2 ^{er} rapport SPJ/IEF/2022/93451.14/BUSE du 27.05.2022 de la police grand-ducale, SPJ-IEF, concernant les interrogatoires de PERSONNE7.), PERSONNE8.), PERSONNE9.), PERSONNE10.) et PERSONNE11.), ensemble ses annexes :	
1.	Copie du transmis du Parquet du 16 septembre 2021
2.	Interrogatoire de PERSONNE11.)
3.	Interrogatoire de PERSONNE7.)
4.	Interrogatoire de PERSONNE10.)
5.	Interrogatoire de PERSONNE8.)
6.	Questionnaire rempli par PERSONNE9.)
Dénonciation du 23 novembre 2021 de l'ACD au Parquet de Luxembourg (volet fiscalité propre de SOCIETE1.) S.A.)	
3ième rapport SPJ/IEF/2022/93451.17/BUSE du 11.08.2022 de la police grand-ducale, SPJ-IEF concernant l'analyse du rapport du Service de révision de l'Administration des Contributions Directes et l'interrogatoire de PERSONNE12.), ensemble ses annexes :	
1.	Copie du transmis du Parquet du 04 juin 2021
2.	Interrogatoire de PERSONNE12.) du 22 juillet 2022
4ième rapport SPJ/IEF/2022/93451.17/BUSE du 19.10.2022 de la police grand-ducale, SPJ-IEF concernant l'interrogatoire de PERSONNE6.) ainsi que notre conclusion générale, ensemble ses annexes :	
1.	Interrogatoire de PERSONNE6.) du 07 octobre 2022
extrait du casier judiciaire Bulletin no 1 de la société SOCIETE1.) S.A.	

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

A) Contexte du dossier

1. Des irrégularités en matière de TVA constatées à l'occasion d'un contrôle approfondi par l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines (AED)

En 2016 et 2017, le service anti-fraude de l'AED avait lancé une « action Pharmacies » qui a mis en lumière une fraude fiscale importante dans le secteur pharmaceutique. Une partie de la fraude a été constatée en relation avec des fournitures effectuées par le SOCIETE2.) (SOCIETE2.), fournisseur faisant partie d'un groupe de société auquel appartenait également la société SOCIETE1.) S.A..

L'existence de livraisons de marchandises gratuites et de remises a été mise en lumière grâce aux données collectées au cours du contrôle du SOCIETE2.). Dans un marché oligopole, le SOCIETE2.) est l'un des fournisseurs principaux des pharmacies au Grand-Duché. L'analyse du détail des livraisons du SOCIETE2.) envers les pharmacies a démontré des livraisons de marchandises à titre gratuit et des livraisons de marchandises avec une remise substantielle.

Il est apparu que les marchandises gratuitement livrées ou bien ayant donné lieu à des remises ont été vendues par divers pharmaciens. L'administration fiscale dans le cadre des contrôles intervenus

dans le chef des pharmaciens a dans ce cadre dû procéder à une détermination des prix de ventes théoriques (minimal) sur fournitures gratuites ou ayant fait l'objet de remises.

Lorsque des fournitures gratuites ou des fournitures de marchandises avec remises substantielles ont été opérées, un prix de vente théorique « prix public » a pu être déterminé sur certaines livraisons (il s'agit souvent de prix imposés). D'autres livraisons y figurent sans indication d'un prix de vente, soit il n'y a pas de prix public conseillé, soit il s'agit d'échantillons respectivement d'articles qui doivent être donnés gratuitement aux consommateurs.

2. Des irrégularités au niveau de l'IR et de l'ICC constatées à l'occasion des contrôles subséquents de l'ACD

A la suite des contrôles de l'AED, des contrôles systématiques des services de l'Administration des contributions directes (ACD) portant sur des pharmacies ont pris le relai.

Après avoir constaté des irrégularités se traduisant par des réimpositions, l'ACD a systématiquement transmis aux Parquets territorialement compétents les dossiers fiscaux aux fins de transmission des poursuites. Dans les dossiers où les seuils fiscaux pénaux étaient dépassés et l'imposition définitive, les Parquets ont à leur tour systématiquement transmis les dossiers à la police grand-ducale aux fins d'enquête.

B) Les indices justifiant une dénonciation par l'ACD du dossier de la société SOCIETE1.) au Parquet de Luxembourg

Le 19.11.2020, l'ACD procéda à une dénonciation au Parquet de Luxembourg en relation avec la société SOCIETE1.) S.A..

La société SOCIETE1.) a été constituée en janvier 2005 par PERSONNE13.), PERSONNE14.), PERSONNE12.) et PERSONNE15.) et a pour objet social: « *Tous les travaux comptables et administratifs. La gestion journalière de travaux comptables et calcul de fiches de rémunérations avec accomplissement des démarches administratives des démarches administratives et légales en découlant* ».

La société SOCIETE1.) est spécialisée dans la comptabilité des pharmacies au Luxembourg. Ainsi son portefeuille de clients en 2017 était constitué de 49 pharmacies.

Ses bureaux se trouvent à L-ADRESSE1.). A cette même adresse se trouve la société SOCIETE2.) (en abrégé « SOCIETE2. »).

Lors du contrôle de l'ACD les associés de SOCIETE1.) étaient :

- PERSONNE15.) qui possédait 50 des actions.
- PERSONNE12.) qui possédait 50 des actions.

Après le décès de PERSONNE15.), les actions de ce dernier ont été transmises à son fils PERSONNE16.). PERSONNE12.) et PERSONNE15.) étaient en outre salariés du SOCIETE2.) en tant que directeur général, respectivement de directeur financier.

Les dénonciations successives de l'ACD présentèrent un double volet.

Le premier volet visa SOCIETE1.) comme auteur ou coauteur de la fraude fiscale aggravée commise par un certain nombre de pharmacies. En effet, à l'issue de ces contrôles systématiques et à la détection d'un bon nombre d'irrégularités fiscales présentant certaines similarités, l'ACD pouvait raisonnablement conclure que les fraudes fiscales étaient systématiques dans le secteur des pharmacies. Par ailleurs, pour certaines des pharmacies dans lesquelles l'ACD avait constaté des fraudes, il apparut qu'elles s'approvisionnaient auprès du SOCIETE2.) et avaient confié leur comptabilité à SOCIETE1.). Or, tel que cela a été vu ci-avant, ces deux sociétés avaient pour partie les mêmes dirigeants de droit et les mêmes bénéficiaires effectifs. L'ACD, en s'appuyant sur les indices figurant ci-après, en arriva à la conclusion provisoire que cette fraude ait pu avoir été organisée en amont par SOCIETE1.), respectivement les dirigeants de celle-ci.

Ces indices étaient les suivants :

- SOCIETE1.) n'a pas tenu compte des livres de caisse pour réaliser la comptabilité mais se basait uniquement sur les extraits bancaires. Les pharmaciens pouvaient librement prélever de l'argent de leur caisse sans que ceci ne se faisait remarquer au niveau de la comptabilité.
- SOCIETE1.) n'était pas en mesure de ventiler la TVA selon les différents taux applicables aux produits vendus, ce qui entraînait l'établissement de fausses déclarations de TVA.
- Pour déterminer le stock de marchandises d'une pharmacie, SOCIETE1.) réalisait une estimation et comptabilisait une correction de valeur de ce dernier, ce qui avait une incidence sur le bénéfice. Un inventaire réel n'a donc vraisemblablement pas été établi.
- Les participations de SOCIETE3.) n'étaient pas comptabilisées dans les bilans des pharmacies mais étaient déclarées dans les déclarations privées des pharmaciens afin de baisser l'imposition de la pharmacie.

Le second volet visait une fraude fiscale au sein de SOCIETE1.) S.A., qui n'aurait pas correctement déclaré ses propres impôts en matière d'IRC et d'ICC.

Le contrôle de l'ACD portait sur les années suivantes :

- 2014-2017 pour l'impôt sur le revenu des collectivités.
- 2014-2017 pour l'impôt commercial communal.
- 2015-2018 pour l'impôt sur la fortune.

Le tableau ci-dessous reprend les montants en EUR redressés par l'ACD et qui ont été rajoutés au bénéfice commercial de SOCIETE1.) :

Compte	2014	2015	2016	2017
Matériel de bureau	11,600.00	7,964.90	7,884.00	8,727.66
Frais de représentation	9,425.10	3,543.80	5,874.05	6,398.42
Leasing	28,138.25	29,274.75	29,308.49	29,715.46
Entretien	2,635.52	2,808.08	7,118.07	10,105.75
Carburants	3,040.04	2,578.79	1,175.48	2,228.24
Biens de consommation	572.10	661.54	1,104.08	722.03
Sponsoring	-	335.10	-	-
Avertissements taxés	72.00	-	344.00	308.00
amortissements	4,043.47	1,004.03	- 1,854.97	- 1,058.62
Total	59,526.48	48,170.99	50,953.20	57,146.94

Suite aux montants qui ont été intégrés au bénéfice, l'ACD a résumé les impôts éludés par SOCIETE1.) dans le tableau ci-dessous :

Année	Impôts svt déclaration en EUR	Impôts svt révision en EUR	Impôts éludés en EUR
2014	535.00	22,494.58	21,959.58
2015	535.00	21,074.63	20,539.63
2016	-	22,682.59	22,682.59
2017	-	26,333.86	26,333.86
Total			91,515.66

Le montant total des impôts éludés par SOCIETE1.) pour la période de 2014 à 2017 s'élève, dès lors à 91.515,66 EUR.

C) L'enquête

Par transmis du 04.06.2021 le Parquet de Luxembourg chargea le SPJ d'une enquête préliminaire, afin de procéder dans une première phase aux auditions en qualité de témoin de PERSONNE1.), PERSONNE2.), PERSONNE3.) et PERSONNE4.), tous les quatres agents auprès du Service de Révision de l'Administration des Contribution Directes.

Dans une seconde phase a été entendu un échantillon de pharmaciens-clients de SOCIETE1.) S.A.. Leurs déclarations purent être synthétisées comme suit par la police grand-ducale:

- Les pharmaciens n'ont pas tous de connaissances en comptabilité ou en matière de TVA.
- Les pharmaciens prétendirent ne pas avoir été au courant qu'ils avaient éludé des impôts avant le contrôle de l'ACD.
- SOCIETE1.) ne leur avait pas proposé des méthodes pour réduire les impôts. Ils n'ont pas demandé à SOCIETE1.) à modifier la comptabilité dans le but réduire l'imposition.
- Les pharmaciens n'ont pas eu d'avantages auprès de SOCIETE2.) en étant client auprès de SOCIETE1.) et vice versa.

- Selon les dires des pharmaciens, les produits reçus à titre de remises ont été enregistrés dans le stock de marchandises et ces ventes ont effectivement été comptabilisées.
- Le logiciel SABCO n'était pas très fiable car il créait beaucoup de doublures en cas d'annulation ou de modifications de ventes enregistrées. Le service de révision de l'ACD a considéré ces doublures comme ventes non déclarées.
- 4 sur 5 des pharmaciens interrogés ne sont plus clients auprès de SOCIETE1.).

Une dernière phase visait l'audition des personnes en charge de la société SOCIETE1.) S.A.

Il ressort ainsi des déclarations concordantes des personnes entendues que feu PERSONNE15.) gérait seul la société SOCIETE1.) S.A., SOCIETE1.) s'est seulement occupée de la comptabilité des pharmacies et non pas des déclarations fiscales des pharmaciens qui étaient faites par SOCIETE4.). Les pharmacies n'avaient aucun avantage particulier en étant client auprès du SOCIETE2.) et en même temps de SOCIETE1.). SOCIETE1.) avait utilisé, jusqu'en 2015/2016, les extraits bancaires pour établir la comptabilité, le dirigeant PERSONNE12.) expliquant qu'il n'avait pas connaissance que le livre de caisse n'était pas utilisé. Après le décès de PERSONNE15.), PERSONNE12.) avait nommé PERSONNE6.) et PERSONNE17.) comme gérants de SOCIETE1.). Lors du contrôle de SOCIETE1.) par l'ACD, PERSONNE12.) a eu connaissance du fait que PERSONNE15.) avait comptabilisé des frais personnels dans les comptes de SOCIETE1.). Par la suite PERSONNE12.) a créé un compte courant administrateur qui est actuellement remboursé par les héritiers de PERSONNE15.). Pour les années 2018 à 2019, ce compte présente un solde débiteur d'environ 200.000 EUR.

PERSONNE15.) donnait les instructions auprès de SOCIETE1.), PERSONNE12.) n'était pas impliqué dans la gestion journalière. Ce n'est qu'après le décès de PERSONNE15.), que PERSONNE12.) a repris les fonctions de PERSONNE15.). Au début, SOCIETE1.) avait environ une dizaine de pharmacies comme client, lors de la démission de PERSONNE6.), il y en avait environ une cinquantaine sur les 98 pharmacies installées au Luxembourg. SOCIETE1.) proposait les services de comptabilité, d'établissement des déclarations de TVA mensuelles, les déclarations d'impôts et les bilans. Selon PERSONNE6.), les pharmacies n'ont pas reçu des conseils en fiscalité. Concernant le livre de caisse, PERSONNE6.) déclare que ce dernier a été fourni par les pharmaciens mais que ces derniers le remplissaient chacun à leur façon. PERSONNE6.) a utilisé ce que lui a été fourni, or certains pharmaciens lui ont dit de ne pas l'utiliser le livre de caisse informatique comme il en avait pas confiance.

Le système informatique utilisé n'était en réalité par destiné pour faire de la comptabilité mais uniquement pour la gestion du stock et pour l'échange avec la CNS. Ainsi, par exemple, pour ajuster le stock, le pharmacien devait utiliser le module de vente sans se rendre compte des conséquences. Ces mauvaises manipulations généraient des différences et des erreurs au niveau du chiffre d'affaire. Pour les pharmaciens, le livre de caisse ne reflétait pas la réalité et PERSONNE15.) avait décidé de ne pas l'utiliser. La comptabilité était réalisée sur base des flux financier, et suite aux reprises des dossiers, PERSONNE6.) avait remarqué que les autres fiduciaires comptabilisaient de la même façon. Concernant la comptabilisation des produits fournis à titre de remises et la ventilation de la TVA y relative, PERSONNE6.) expliquait qu'il a

comptabilisé les factures tels qu'elles ont été fournies par le SOCIETE2.) et les autres fournisseurs. Il n'était pas possible de définir sur base du montant de vente le taux de TVA à appliquer sur les différents produits, il se référait alors aux taux indiqué sur les factures d'achat. Selon PERSONNE6.), cette méthode a aussi été utilisé par des autres fiduciaires. Concernant le stock de marchandises, PERSONNE6.) explique que les pharmaciens réalisaient un inventaire physique au moment de la reprise d'une pharmacie. Or, SOCIETE1.) conseillait de réaliser des inventaires réguliers. Le logiciel calculait le stock de marchandises sur base de la valeur des produits définie par le ministère. Comme les pharmacies recevaient des produits gratuits le stock réel ne correspondait pas au stock calculé par le logiciel. Le stock de marchandise dans le système informatique présentait donc toujours des différences par rapport au stock réel disponible. PERSONNE15.) avait défini de calculer une correction de valeur de 10% sur le stock de marchandises. Les autres fiduciaires n'utilisaient pas cette méthode car elles ne savaient pas comment le logiciel calculait le stock. Pour PERSONNE6.), ce calcul était favorable pour l'ACD comme plus d'impôts ont été payées. PERSONNE15.) était l'interlocuteur des pharmaciens, PERSONNE6.) dit ne pas être présent lors des réunions. PERSONNE6.) déclare qu'il ne voit pas d'intérêt pour SOCIETE1.) de négliger les comptabilités des pharmacies. Il explique par la suite que lors des premiers contrôles de l'ACD, les chiffres qui ont été trouvés étaient très important mais ont été réduits suite à leurs explications et l'intervention d'un avocat fiscaliste. PERSONNE6.) déclare qu'il n'était pas conscient que suite à leur façon de comptabiliser les pharmacies éludées des impôts. Selon lui, les pharmacies ont éludé des impôts sur base de l'interprétation de l'ACD.

Concernant le contrôle fiscal de SOCIETE1.) par l'ACD, PERSONNE6.) déclare que :

- PERSONNE15.) établissait les comptes annuels de SOCIETE1.) et que ce n'est que suite à son décès qu'il a été remarqué que sa façon de comptabiliser n'était pas conforme à la législation applicable
- Selon PERSONNE6.), le montant d'impôt éludé de 91.515,66 EUR par SOCIETE1.) a été payé.

En résumé dès lors, l'enquête pénale menée n'a pas permis recueillir des preuves permettant de retenir SOCIETE1.) dans les liens des préventions concernant le premier volet, à savoir la fraude fiscale organisée par SOCIETE1.) au bénéfice de divers pharmaciens. En revanche, l'enquête a permis de retenir que SOCIETE1.) a, en violant les règles comptables applicables, commis une fraude fiscale aggravée concernant sa propre imposition.

D) La réimposition et la transmission des poursuites

1. Imposition et réimposition

a. L'imposition initiale

Sur base des informations fournies par SOCIETE1.) S.A. avant tout contrôle fiscal, l'ACD avait émis dans un premier temps des bulletins d'impôt comme suit :

Type d'impôt et année d'imposition	Date du dépôt de la déclaration	Date des bulletins initiaux
2014	22.12.2016	15.02.2017
2015	22.12.2016	15.02.2017
2016	Inconnue	Néant
2017	inconnue	28.11.2018

b. L'imposition rectifiée après la constatation de la fraude

Sur base de ses constatations, les revenus déclarés et non déclarés s'établissent comme suit (en €) :

Année	Résultat déclaré	Majorations	Résultat redressé
2014	500,00	59.586,47	60.086,47
2015	597,45	48.170,99	48.768,44
2016	901,64	50.571,14	51.472,78
2017	3.466,44	59.646,94	63.113,38
Total	5.465,53	217.975,54	223.441,07

Le tableau concernant les montants d'impôt éludés s'établit comme suit :

Type d'impôt et année d'imposition	Impôt dû suivant déclaration (total par année) (€)	Impôt dû après imposition rectificative (€)	Impôt éludé par impôt (montant absolu (€))	% impôt éludé / impôt effectivement dû
2014	535	22.494,58	21.959,58	97,62%
2015	535	21.074,63	20.539,63	97,46%
2016	-	22.682,59	22.682,59	100%
2017	-	26.333,86	26.333,86	100%

Sur base de ces constatations, les bulletins rectificatifs furent émis le 09.09.2020.

SOCIETE1.) S.A. n'a pas introduit de réclamation contre ces bulletins rectificatifs contenant les réimpositions, de sorte qu'elles sont devenues définitives. Les impôts éludés ont été intégralement payés.

2. La transmission des poursuites

Par transmission du 23.11.2021, l'ACD dénonça les faits au Parquet de Luxembourg.

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

1. Loi applicable *ratione temporis*

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)
<p>(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.</p>	<p>(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 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.»</u></p>
<p>(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.</p>	<p>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.</p>
<p>(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.</p>	<p>(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.</p>
<p>(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</p>	<p>(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</p>

<p>Pflichten verletzt, die ihn im Interesse der Ermittlung einer Steuerpflicht obliegen.</p> <p>(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 à cinq ans et d'une amende de cinquante mille francs à un montant représentant le décuple des impôts éludés.</p>	<p>ihn im Interesse der Ermittlung einer Steuerpflicht obliegen.</p> <p><u>(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.</u></p> <p><u>(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.</u></p> <p><u>(7) Les autorités judiciaires sont seules compétentes dans les cas prévus aux alinéas 5 et 6 du présent paragraphe.</u></p>
--	--

En l'occurrence, les faits portent sur les exercices fiscaux 2014 à 2017. Les faits concernant les années d'imposition 2014, 2015 et 2016 sont soumis à la version de la générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 antérieure à la réforme fiscale, ceux de 2017 à la version de la générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 postérieure à la réforme fiscale.

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 relatives aux exercices fiscaux 2014, 2015 et 2016 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 élué 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 mathématique¹. Il convient dès lors de vérifier, année par année, si ces critères objectifs sont remplis :

Type d'impôt et année d'imposition	Impôt élué par impôt (montant absolu (€))	% impôt élué / impôt effectivement dû	Critère montant absolu 10.000€	Critère 25%	Poursuivable Pénalement
2014	21.959,58	97,62%	Rempli	Rempli	oui
2015	20.539,63	97,46%	Rempli	Rempli	oui
v2016	22.682,59	100%	Rempli	Rempli	Oui
2017	26.333,86	100%	Rempli	Rempli	Oui

Les faits en relation avec l'IR et l'ICC portant sur les exercices 2014, 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. 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 pour les années 2014, 2015, 2016 et 2017 sont de **215.797,60€**, soit un montant total d'impôt élué de **91.515,66€**, ce qui constitue un montant significatif en absolu.

Ce montant est encore significatif en termes relatifs, en considérant le pourcentage de l'impôt élué (dépassement du seuil de 25%).

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

¹ 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 élué. 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".

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 justification².

« 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 spécial³. »

Il est constant en cause qu'en tant que commerçant, le pharmacien est obligé de tenir une comptabilité qui reflète correctement les transactions passées.

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.“

4. Infraction consommée/tentative

² 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

³ Cour d'appel, X, Arrêt N°492/10 X du 8 décembre 2010 not. 12446/09/CD, MP c/ W

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 moment inférieur à celui qu'elle aurait retenu si elle avait connu la situation réelle⁴.

En l'espèce, les bulletins initiaux ont été émis comme suit et des avantages fiscaux injustifiés ont été accordés avant d'avoir été ultérieurement, après découverte de la fraude, rectifiés :

type d'impôt et année d'imposition	date bulletin initial
2014	15.02.2017
2015	15.02.2017
2017	28.11.2018

Seule l'année 2016 est restée au stade de la tentative.

III. Les faits reconnus par SOCIETE1.) S.A.

SOCIETE1.) S.A., préqualifié,

comme auteur,

Entre le 15.02.2017, date des bulletins de l'imposition initiale pour les exercices 2014 et 2015 et le 09.09.2020, date des bulletins de l'imposition rectificative pour les années 2014, 2015, 2016 et 2017, dans l'arrondissement judiciaire de Luxembourg et notamment au bureau d'imposition d'Esch-sur-Alzette 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) 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 omis de déclarer à l'Administration des Contributions Directes et ainsi soustraire à l'impôt, pour les années fiscales 2014, 2015 et 2017 des revenus imposables provenant de l'exercice de la profession de comptable et pour avoir ainsi fraudé les montants suivants en impôts sur le revenu sur les collectivités (IRC) et en impôt commercial communal (ICC), à savoir :

- pour l'année 2014 un montant total de 21.959,58€ en IRC et ICC
- pour l'année 2015 un montant total de 20.539,63€ en IRC et ICC
- pour l'année 2017 un montant total de 26.333,86€ en IRC et ICC

soit un montant total d'impôt éludé de **68.833,07€** en IRC et ICC, 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 2014, 2015 et 2017

⁴ Tribunal Luxembourg 14.02.2002, n° 353

de s'être rendu coupable d'une tentative de fraude fiscale (aggravée) pour avoir tenté de se procurer 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, l'année fiscale 2016 des revenus imposables provenant de l'exercice de la profession de comptable, et pour avoir ainsi tenté de frauder le montant suivant en impôts sur le revenu sur les collectivités (IRC) et en impôt commercial communal (ICC), à savoir :

- pour l'année 2016 un montant total de 22.682,59€ en IRC et ICC

soit un montant total d'impôt éludé de **22.682,59€** en IRC et ICC, partant d'avoir tenté de 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 de l'année fiscale 2016

IV. La peine

A) La peine légale

En vertu de l'article 396 de la Loi générale des impôts, les faits 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 $91.515,66€ * 6 = 549.039,96€$. Par application de l'article 36 du Code pénal, la peine peut être doublée si l'infraction est commise par une personne morale. Par voie de conséquence, le montant maximal de l'amende est de 1.098.187,92€.

B) Personnalisation de la peine

Eu égard aux circonstances atténuantes tenant au paiement immédiat des impôts éludés et à l'absence d'antécédents judiciaires, il y a lieu de condamner SOCIETE1.) S.A. à une amende de **20.000€**.

V. Les frais

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

Par application des articles 14, 16, 27, 28, 29, 30, 36, 61, 65, 66 et 78 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 11.01.2024

Le Procureur d'Etat Georges OSWALD	MOLITOR Avocats à la Cour SARL	SOCIETE1.) S.A.
---	---	------------------------

La matérialité des faits reconnus par la société anonyme SOCIETE1.) S.A. résulte à suffisance de l'accord précité et est confirmée par les procès-verbaux et rapports dressés en cause.

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

« Comme auteur, ayant elle-même commis les infractions suivantes,

entre le 15 février 2017, date des bulletins de l'imposition initiale pour les exercices 2014 et 2015 et le 09 septembre 2020, date des bulletins de l'imposition rectificative pour les années 2014, 2015, 2016 et 2017, dans l'arrondissement judiciaire de Luxembourg et notamment au bureau d'imposition d'Esch-sur-Alzette,

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

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 omis de déclarer à l'Administration des Contributions Directes et ainsi soustraire à l'impôt, pour les années fiscales 2014, 2015 et 2017 des revenus imposables provenant de l'exercice de la profession de comptable et pour avoir ainsi fraudé les montants suivants en impôts sur le revenu sur les collectivités (IRC) et en impôt commercial communal (ICC), à savoir :

- pour l'année 2014 un montant total de 21.959,58€ en IRC et ICC*
- pour l'année 2015 un montant total de 20.539,63€ en IRC et ICC*
- pour l'année 2017 un montant total de 26.333,86€ en IRC et ICC*

soit un montant total d'impôt éludé de 68.833,07€ en IRC et ICC, 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 2014, 2015 et 2017,

de s'être rendu coupable d'une tentative de fraude fiscale (aggravée) pour avoir tenté de se procurer 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, l'année fiscale 2016 des revenus imposables provenant de l'exercice de la profession de comptable, et pour avoir ainsi tenté de frauder le montant suivant en impôts sur le revenu sur les collectivités (IRC) et en impôt commercial communal (ICC), à savoir :

- pour l'année 2016 un montant total de 22.682,59€ en IRC et ICC*

soit un montant total d'impôt éludé de 22.682,59€ en IRC et ICC, partant d'avoir tenté de 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 de l'année fiscale 2016.»

La peine retenue dans l'accord est légale et adéquate.

Il y a lieu de condamner la société anonyme SOCIETE1.) S.A. conformément à l'accord.

PAR CES MOTIFS

le Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, **dix-neuvième chambre**, siégeant en matière correctionnelle en composition collégiale, statuant **contradictoirement**, le mandataire de la société à la société anonyme SOCIETE1.) S.A. entendu en ses déclarations et la représentante du Ministère Public entendue en ses conclusions,

c o n d a m n e la société anonyme SOCIETE1.) S.A. du chef des infractions retenues à sa charge, à **une amende correctionnelle de VINGT MILLE (20.000) euros**, ainsi qu'aux frais de sa poursuite pénale, ces frais liquidés à 8,52 euros.

Par application des articles 14, 16, 27, 28, 29, 30, 36, 61, 65, 66 et 78 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.

Ainsi fait et jugé par Steve VALMORBIDA, vice-président, Céline MERTES, juge et Eric SCHETTGEN, juge-délégué, et prononcé par Monsieur le vice-président en audience publique au Tribunal d'arrondissement à Luxembourg, en présence de Stéphane DECKER, premier substitut du Procureur d'Etat et de Josiane CENDECKI, greffière, qui à l'exception du représentant du Ministère Public, ont signé le présent jugement.