

Texte pseudonymisé

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

**Jugt n° 1971/2024**

**not. 27297/23/CD**

## **JUGEMENT SUR ACCORD**

**Audience publique du 3 octobre 2024**

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

Dans la cause du Ministère Public contre

**SOCIETE1.),**

établie et ayant son siège social à L-ADRESSE1.), inscrite au RCSL sous le numéro NUMERO1.),

ayant élu domicile en l'étude de Maître Hervé HANSEN,

**- prévenue -**

### **FAITS :**

Par citation du 20 août 2024, le Procureur d'Etat près le Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg a requis la société prévenue de comparaître à l'audience publique du 19 septembre 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.**

A cette audience, en application des articles 185 et 572 du Code de procédure pénale, Maître Hervé HANSEN, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg, représenta la SOCIETE1.).

Maître Hervé HANSEN déclara que la SOCIETE1.) maintenait sa reconnaissance des faits commis tels qu'ils résultent de l'acte d'accord.

Maître Hervé HANSEN, ainsi que la représentante du Ministère Public, Cyntia WOLTER, substitut du Procureur d'Etat, 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 20 août 2024, régulièrement notifiée à la SOCIETE1.).

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

#### **« Accord par application des articles 563 à 578 du code de procédure pénale**

#### **Entre :**

- 1. Monsieur le Procureur d'Etat près le tribunal d'arrondissement de Luxembourg**

**et**

- 2. SOCIETE1.), établie et ayant son siège social à L-8213 Mamer, 66, rue du Baumbusch, inscrite au RCSL sous le numéro NUMERO1.), élisant domicile pour les besoins de la procédure pénale en l'étude de Maître Hervé HANSEN, établi à L-ADRESSE2.),**

assistée de **Maître Hervé HANSEN**, avocat au barreau de Luxembourg.

#### **Résumé de la procédure**

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

<b>Cote</b>	<b>Date document</b>	<b>Description</b>
<b>B01</b>	25 juillet 2023	Dénonciation par l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (ci-après « SOCIETE2. »)
B02	1 <sup>er</sup> décembre 2023	Extraits RCSL de SOCIETE1.)
B03	8 décembre 2023	Courrier à l'SOCIETE2.)
B04	8 décembre 2023	Transmis à la Police Grand-Ducale
B05	11 janvier 2024	Rapport n° 50157-2030/2023 dressé par la Police Grand-Ducale, Commissariat Capellen/Steinfort
<b>C01</b>		Echange de courriels avec Maître Hervé HANSEN
		Casier judiciaire luxembourgeois (néant)

#### **Résumé du dossier**

### Historique de SOCIETE1.)

SOCIETE1.) a été constituée le **30 novembre 2000** par-devant Maître Frank BADEN, notaire de résidence à Luxembourg.

Le capital social d'un montant de 31.000 euros subdivisé en 310 actions d'une valeur nominale de 100 euros chacune a été souscrit par PERSONNE1.) (155 actions) et PERSONNE2.) (155 actions).

PERSONNE1.), PERSONNE2.) et PERSONNE3.) ont été nommés administrateurs et PERSONNE1.) a été nommé administrateur-délégué.

PERSONNE3.) a démissionné le **14 janvier 2009** comme administrateur et PERSONNE4.) a été nommé administrateur.

Les mandats de PERSONNE1.), PERSONNE2.) et PERSONNE4.) ont par la suite été renouvelés à plusieurs reprises.

### Les constatations de l'SOCIETE2.)

L'SOCIETE2.) a procédé à un contrôle des déclarations annuelles TVA des années 2018, 2019 et 2020 de l'assujettie – qui gère la planification et la construction de cinq maisons à ADRESSE3.) – et a dû constater que les déclarations des années 2019 et 2020 ne sont pas conformes à l'article 64 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après « loi TVA »).

### Pour l'année 2019

Comme le lot 1 du projet à ADRESSE3.) n'a pas encore été vendu, l'affectation de cet immeuble est présumée être une opération n'ouvrant pas droit à déduction à la TVA et les taxes en amont de **32.718,49 euros** y afférentes ne sont pas déductibles en application des articles 49 et 51 de la loi TVA.

Ensuite, l'assujettie a opéré dans la déclaration TVA de 2019 la régularisation des taxes en amont affectées au projet à ADRESSE3.) initialement non déductibles au cours des années 2016 à 2018.

Cependant

- deux factures d'honoraires d'architectes de l'année 2016 ne sont en relation ni avec le projet à ADRESSE3.) ni avec un autre projet réalisé par l'assujettie, de sorte que la TVA y relative et se chiffrant à un total de (578 + 1.190 =) **1.768 euros** n'était pas déductible,
- l'assujettie n'a pas tenu compte de la non-déduction des taxes relatives au lot 1 non vendu d'un total de **7.178,77 euros**.

Par ailleurs, l'assujettie renseigne une taxe déductible de 18.366,28 euros sur frais de commissions de vente des lots 2 à 5, alors que les commissions en question concernent les ventes de terrain (exonérées de la TVA en vertu de l'article 44.1.f de la loi TVA) et des ventes de constructions futures (soumises à TVA). Or, en vertu des articles 49 et 51 de la loi TVA, la taxe en amont n'est déductible que pour la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant des ventes soumises à TVA, soit en l'espèce :

- pour le lot 5 :  $\frac{\text{vente soumise à TVA}}{\text{vente totale}} = \frac{588.971,76 \text{ euros}}{942.971,76 \text{ euros}} = 0,6245$ , soit 62,45 % de la taxe en amont sur commissions de vente déductibles et 37,55%, c'est-à-dire **1.805,84 euros** de taxe non déductible,
- pour le lot 4 :  $\frac{\text{vente soumise à TVA}}{\text{vente totale}} = \frac{670.085,00 \text{ euros}}{886.085,00 \text{ euros}} = 0,7562$ , soit 75,62 % de la taxe en amont sur commissions de vente déductibles et 24,38%, c'est-à-dire **1.101,74 euros** de taxe non déductible,

- pour le lot 3 :  $\frac{\text{vente soumise à TVA}}{\text{vente totale}} = \frac{670.085,00 \text{ euros}}{886.085,00 \text{ euros}} = 0,7562$ , soit 75,62 % de la taxe en amont sur commissions de vente déductibles et 24,38%, c'est-à-dire **1.101,74 euros** de taxe non déductible,
- pour le lot 2 :  $\frac{\text{vente soumise à TVA}}{\text{vente totale}} = \frac{670.085,00 \text{ euros}}{886.085,00 \text{ euros}} = 0,7562$ , soit 75,62 % de la taxe en amont sur commissions de vente déductibles et 24,38%, c'est-à-dire **1.101,74 euros** de taxe non déductible.

Finalement, vu les ventes de terrain exonérées en vertu de l'article 44.1.f de la loi TVA, l'assujetti aurait dû faire application du prorata général de l'article 50 de la loi TVA :

$\frac{\text{CHIDA ouvrant droit à déduction}}{\text{CHIDA global}} = \frac{1.286.498,61 \text{ euros}}{2.298.498,61 \text{ euros}} = 0,5621$ , soit 57% de la taxe en amont sur frais généraux déductibles et 43%, c'est-à-dire **1.118,75 euros** de taxe non déductible.

Le supplément fiscal total pour 2019 est donc de  $(32.718,49 + 1.768 + 7.178,77 + 1.805,84 + 1.101,74 + 1.101,74 + 1.101,74 + 1.118,75) =$  **47.895,07 euros**.

### **Pour l'année 2020**

Sur la déclaration annuelle TVA de l'année 2020, l'assujettie renseigne des taxes sur frais de constructions du lot 1 à hauteur de **46.634,85 euros**. Or, en vertu des articles 49 et 51 de la loi TVA, une non-déduction de ces taxes aurait dû être déclarée.

Par ailleurs, l'assujettie renseigne des taxes en amont déductibles sur frais d'honoraires d'architecte de 7.311,82 euros,

- alors que deux de ces factures d'architecte sont en relation avec un autre projet pour lequel aucune vente n'a encore été effectuée, de sorte que par application des articles 49 et 52 de la loi TVA, la déduction de la taxe en amont y afférente et se chiffrant à  $(1.281,91 + 1.281,91) =$  **2.563,82 euros** n'est pas encore possible,
- le solde de  $(7.311,82 - 2.563,82) =$  4.748 euros est affecté au projet de ADRESSE3.), alors que la taxe en amont affectée à la construction du lot 1 n'est pas déductible en vertu de l'article 49 de la loi TVA, de sorte qu'une non-déduction de 1/5 de la taxe sur frais d'honoraires d'architecte, c'est-à-dire **949,60 euros** aurait dû être calculée et déclarée.

Le supplément fiscal total pour 2020 est donc de  $(46.634,85 + 2.563,82 + 949,60) =$  **50.148,27 euros**.

### **Conséquences fiscales et dénonciation du dossier au Parquet de Luxembourg**

Le 12 janvier 2022, l'SOCIETE2.) transmet son procès-verbal de constatations à SOCIETE1.) en l'invitant à faire parvenir ses observations à l'SOCIETE2.) jusqu'au 28 janvier 2022.

L'assujettie n'a pas présenté d'observations endéans le délai fixé.

A la suite de la rédaction de ce procès-verbal, des bulletins de taxation d'office pour les années 2019 et 2020 et datés du 2 février 2022 ont été notifiés le 18 février 2022 à SOCIETE1.)

En date du 12 juillet 2023, le directeur de l'SOCIETE2.) a prononcé une amende fiscale de 10.000 euros à l'encontre de SOCIETE1.)

Par courrier du 25 juillet 2023, le dossier fut dénoncé par l'SOCIETE2.) au Parquet de Luxembourg.

## En droit

### I) Les infractions fiscales pénales

#### a. Détermination de la loi applicable et démonstration de la punissabilité de la fraude fiscale aggravée

La fraude fiscale aggravée, de même que l'escroquerie fiscale, sont incriminées par l'article 80 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée. Cet article opère par renvoi à l'article 77 de la même loi et se définit par le non-respect de l'un quelconque des articles 56ter-1, 56ter-2, 56ter-3, 56sexies à 56decies, 60bis, 60ter, 62 à 66bis, 70, 70bis et 71 ainsi que de l'un des règlements pris en exécution de ces articles, en y rajoutant encore des critères quantitatifs alternatifs.

#### **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.

	<b>Après l'entrée en vigueur de la loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017</b>	<b>Après l'entrée en vigueur de la loi du 12 mars 2020 portant modification [...] de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée<sup>1</sup></b>
<b>Article 77, paragraphe 3 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée</b>  Sans préjudice des sanctions pénales prévues à l'article 80, sera passible d'une amende fiscale de dix pour cent de la taxe sur la valeur ajoutée éludée, sans qu'elle puisse être inférieure à cent vingt-cinq euros, toute personne qui aura effectué, d'une manière quelconque, des manœuvres destinées à éluder le paiement de l'impôt ou à obtenir d'une manière frauduleuse ou irrégulière le remboursement de taxes.	<b>Article 77, paragraphe 3 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée</b>  Sera passible d'une amende fiscale de 10 à 50 pour cent de la taxe sur la valeur ajoutée éludée ou du remboursement indûment obtenu, sans qu'elle puisse être inférieure à 125 euros, toute personne qui aura enfreint les articles 56ter-1, 56ter-2, 56ter-3, 56quinquies, 56sexies, 56septies, 60bis, 62 à 66bis, 70 et 71 ainsi que les règlements pris en exécution de ces articles avec pour but ou pour résultat d'éluder le paiement de l'impôt ou d'obtenir d'une manière irrégulière le remboursement de taxes.	<b>Article 77, paragraphe 3 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée</b>  Sera passible d'une amende fiscale de 10 à 50 pour cent de la taxe sur la valeur ajoutée éludée ou du remboursement indûment obtenu, sans qu'elle puisse être inférieure à 125 euros, toute personne qui aura enfreint les articles 56ter-1, 56ter-2, 56ter-3, 56quinquies, 56sexies, 56septies, 60bis, 62 à 66bis, 70 et 71 ainsi que les règlements pris en exécution de ces articles avec pour but ou pour résultat d'éluder le paiement de l'impôt ou d'obtenir d'une manière irrégulière le remboursement de taxes

<sup>1</sup> Mém. A 153. La loi est entrée en vigueur en date du 20 mars 2020.

<p><b>Article 80, paragraphes 1<sup>er</sup> et 2, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée</b></p> <p>1. L'article 29 de la loi du 28 janvier 1948 tendant à assurer la juste et exacte perception des droits d'enregistrement et de succession est applicable</p> <p>L'article 29 de la loi du 28 janvier 1948 précité, dans sa version applicable à l'époque des faits avait la teneur suivante : « Sans préjudice des sanctions fiscales, celui qui se sera frauduleusement soustrait ou aura tenté de se soustraire frauduleusement au paiement total ou partiel des impôts, droits et taxes dont la perception est attribuée à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines sera, à la requête de l'Administration de l'Enregistrement puni d'une amende dont le maximum est fixé au quadruple des impôts éludés. S'il a de façon systématique employé des manœuvres frauduleuses dans l'intention de dissimuler des faits pertinents à l'autorité ou à lui persuader des faits inexacts et que la fraude ainsi commise ou tentée porte soit en montant absolu soit en rapport avec l'impôt annuel dû sur un montant significatif d'impôts, droits et taxes, le coupable sera puni à même requête, pour 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><b>Article 80, paragraphes 1<sup>er</sup> et 2, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée</b></p> <p>1. Si l'infraction visée à l'article 77, paragraphe 3, commise ou tentée, porte, par période déclarative, sur un montant supérieur au quart de la taxe sur la valeur ajoutée due sans être inférieur à 10.000 euros ou sur un remboursement indu supérieur au quart du remboursement effectivement dû sans être inférieur à 10.000 euros, ou si la taxe sur la valeur ajoutée éludée ou le remboursement indûment obtenu est supérieur à la somme de 200.000 euros par période déclarative, l'auteur sera puni, pour fraude fiscale aggravée, d'un emprisonnement de un mois à trois ans et d'une amende de 25.000 euros à un montant représentant le sextuple de la taxe sur la valeur ajoutée éludée ou du remboursement indûment obtenu.</p> <p>S'il a de façon systématique employé des manœuvres frauduleuses dans l'intention de dissimuler des faits pertinents à l'administration ou à la persuader des faits inexacts, ou s'il est membre d'une bande organisée, et que la fraude ainsi commise ou tentée porte, par période déclarative, sur un montant significatif de taxe sur la valeur ajoutée éludée ou de remboursement indûment obtenu soit en montant absolu soit en rapport avec la taxe sur la valeur ajoutée due par période déclarative ou de remboursement effectivement dû par période déclarative, l'auteur sera puni, pour escroquerie fiscale, d'un emprisonnement de un mois à cinq ans et d'une amende de 25.000 euros à un montant représentant le décuple de la taxe sur la valeur ajoutée éludée ou du remboursement indûment obtenu.</p>	<p><b>Article 80, paragraphes 1<sup>er</sup> et 2 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée</b></p> <p>(1) Si l'infraction visée à l'article 77, paragraphe 3, commise ou tentée, porte, par période déclarative, sur un montant qui est supérieur au quart de la taxe sur la valeur ajoutée due, sans être inférieur à 10.000 euros, ou sur un remboursement indu supérieur au quart du remboursement effectivement dû, sans être inférieur à 10.000 euros, ou si la taxe sur la valeur ajoutée éludée ou le remboursement indûment obtenu sont supérieurs à la somme de 200.000 euros par période déclarative, l'auteur sera puni, pour fraude fiscale aggravée, d'un emprisonnement de un mois à quatre ans et d'une amende de 25.000 euros à un montant représentant le sextuple de la taxe sur la valeur ajoutée éludée ou du remboursement indûment obtenu.</p> <p>Si l'auteur a, de façon systématique employé des manœuvres frauduleuses dans l'intention de dissimuler des faits pertinents à l'administration ou à la persuader des faits inexacts et que la fraude ainsi commise ou tentée porte, par période déclarative, sur un montant significatif de taxe sur la valeur ajoutée éludée ou de remboursement indûment obtenu soit en montant absolu soit en rapport avec la taxe sur la valeur ajoutée due par période déclarative ou de remboursement effectivement dû par période déclarative, l'auteur sera puni, pour escroquerie fiscale, d'un emprisonnement de un mois à</p>
---	--	--

<p>2. Les peines y prévues peuvent être infligées à toute personne qui aura établi un faux certificat pouvant compromettre les intérêts du Trésor ou qui aura fait usage de pareil certificat.</p>	<p>Il pourra, en outre, être privé en tout ou en partie, pendant cinq ans au moins et dix ans au plus, des droits énumérés par l'article 11 du Code pénal.</p> <p>Toutes les dispositions du livre premier du Code pénal et les dispositions du Code d'instruction criminelle sont applicables à ces infractions.</p> <p>Les autorités judiciaires sont seules compétentes dans les cas visés aux alinéas 1 et 2.</p> <p>La prescription de l'action publique est interrompue lorsqu'une réclamation est faite contre les bulletins portant rectification ou taxation d'office. La prescription commence à courir de nouveau à partir de la date de notification indiquée dans la décision directoriale portant sur la réclamation.</p> <p>La prescription de l'action publique est interrompue lorsqu'un recours judiciaire est introduit contre la décision directoriale ou, en l'absence de décision directoriale, contre le bulletin qui fait l'objet de la réclamation.</p> <p>La prescription commence à courir de nouveau à partir d'une décision de justice passée en force de chose jugée.</p> <p>2. Toute personne qui aura établi ou fait établir un faux certificat pouvant compromettre les intérêts du Trésor ou qui aura fait usage de pareil certificat sera punie</p>	<p>cinq ans et d'une amende de 25.000 euros à un montant représentant le décuple de la taxe sur la valeur ajoutée éludée ou du remboursement indûment obtenu.</p> <p>Il pourra, en outre, être privé en tout ou en partie, pendant cinq ans au moins et dix ans au plus, des droits énumérés à l'article 11 du Code pénal.</p> <p>Lorsque les infractions prévues par les alinéas 1 et 2 sont commises dans le cadre d'une organisation criminelle telle que définie à l'article 324<i>bis</i> du Code pénal, le minimum de la peine sera de deux ans.</p> <p>Toutes les dispositions du livre premier du Code pénal et les dispositions du Code de procédure pénale sont applicables à ces infractions.</p> <p>Les autorités judiciaires sont seules compétentes dans les cas visés aux alinéas 1<sup>er</sup> à 3.</p> <p>La prescription de l'action publique est interrompue lorsqu'un recours judiciaire est introduit contre la décision directoriale ou, en l'absence de décision directoriale, contre le bulletin qui fait l'objet de la réclamation. La prescription commence à courir de nouveau à partir d'une décision de justice passée en force de chose jugée.</p>
--	--	---

	d'une amende pénale de 251 euros à 12.500 euros.	(2) Toute personne qui aura établi ou fait établir un faux certificat pouvant compromettre les intérêts du Trésor ou qui aura fait usage de pareil certificat sera punie d'une amende pénale de 251 euros à 12.500 euros.
--	--	---

En vertu de l'article 25 de la loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017, les articles 77, paragraphe 3, et 88 nouveaux sont applicables à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2017<sup>2</sup>. C'est donc la nouvelle version de la loi qui est applicable à l'espèce, les faits visés se rapportant aux exercices fiscaux 2019 et 2020.

Etant donné que les déclarations TVA des années 2019 et 2020 ont été remises respectivement les 29 octobre 2020 et 9 août 2021, c'est d'ailleurs la loi TVA dans sa version applicable après l'entrée en vigueur de la loi susvisée du 12 mars 2020 en date du 20 mars 2020 qu'il y a lieu d'appliquer.

### **Vérification de la punissabilité de la tentative de fraude fiscale**

Les infractions de fraude fiscale intentionnelle (actuellement fraude fiscale aggravée) et d'escroquerie fiscale 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)<sup>3</sup>.

La fraude fiscale aggravée 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'article 80 de la loi TVA applicable au moment de la demande de remboursement se lit comme suit : « Si l'infraction visée à l'article 77, paragraphe 3, commise ou tentée, porte, par période déclarative, sur un montant supérieur au quart de la taxe sur la valeur ajoutée due sans être inférieur à 10.000 euros ou sur un remboursement indu supérieur au quart du remboursement effectivement dû sans être inférieur à 10.000 euros, ou si la taxe sur la valeur ajoutée éludée ou le remboursement indûment obtenu est supérieur à la somme de 200.000 euros par période déclarative, l'auteur sera puni, pour fraude fiscale aggravée, d'un emprisonnement de un mois à quatre ans et d'une amende de 25.000 euros à un montant représentant le sextuple de la taxe sur la valeur ajoutée éludée ou du remboursement indûment obtenu. »

Partant la tentative de fraude fiscale aggravée est punissable.

En l'espèce, il n'y a pas eu émission de bulletins (initiaux), de sorte que l'infraction est restée au stade de la tentative.

<sup>2</sup> Conformément à l'article 25 de la loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017 (Mém. A, n° 274 du 27 décembre 2016), les articles 77, paragraphe 3, et 88, tel que modifié par l'article 12, 5°, 6°, 7° et 8° de la loi susvisée, sont applicables à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2017.

<sup>3</sup> Trib. arr. Luxembourg, 14 février 2002, n° 253/2002 ; Trib. arr. Luxembourg, 24 avril 2008, n° 1344/2008 ; Trib. arr. Luxembourg, 2 avril 2020, n° 1040/2020, confirmé par C.A., 21 décembre 2021, n° 416/21 V.

## Analyse des éléments constitutifs de la fraude fiscale intentionnelle/aggravée

### 1. Un premier élément matériel : le quantum

Il convient encore de vérifier si les infractions reprochées remplissent les critères de la nouvelle qualification d'escroquerie fiscale 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 80 de la loi TVA qui, suite à l'entrée en vigueur d'une loi du 12 mars 2020, dispose ce qui suit :

*« Si l'infraction visée à l'article 77, paragraphe 3, commise ou tentée, porte, par période déclarative, sur un montant supérieur au quart de la taxe sur la valeur ajoutée due sans être inférieur à 10.000 euros ou sur un remboursement indu supérieur au quart du remboursement effectivement dû sans être inférieur à 10.000 euros, ou si la taxe sur la valeur ajoutée éludée ou le remboursement indûment obtenu est supérieur à la somme de 200.000 euros par période déclarative, l'auteur sera puni, pour fraude fiscale aggravée, d'un emprisonnement de un mois à quatre ans et d'une amende de 25.000 euros à un montant représentant le sextuple de la taxe sur la valeur ajoutée éludée 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 supérieur au quart de la taxe sur la valeur ajoutée due sans être inférieur à 10.000 euros ou
- sur un remboursement indu supérieur au quart du remboursement effectivement dû sans être inférieur à 10.000 euros, ou
- si la taxe sur la valeur ajoutée éludée ou le remboursement indûment obtenu est supérieur à la somme de 200.000 euros par période déclarative.

La peine encourue du chef de fraude fiscale aggravée est dès lors d'un emprisonnement d'un mois à quatre ans et d'une amende de 25.000 euros à un montant représentant le sextuple de la taxe sur la valeur ajoutée éludée ou du remboursement indûment obtenu.

A une approche relative, le législateur a désormais substitué un seuil objectif, en définissant l'adjectif « significatif » de manière mathématique<sup>4</sup>. Il convient dès lors de vérifier, si ces critères objectifs sont remplis.

Type d'impôt et année d'imposition	Taxe éludée (montant absolu (euros))	Critère montant absolu 10.000€	% taxe éludée / taxe effectivement due	Critère 25%	Poursuivable
TVA 2019	47.895,07	Oui	46	Oui	Oui
TVA 2020	50.148,27	Oui	286	Oui	Oui

Il en découle que l'élément matériel quant à l'existence d'une (tentative de) fraude est réalisé en l'espèce pour les années 2019 et 2020.

<sup>4</sup> 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".

**2. Un second élément matériel : le non-respect des articles 56ter-1, 56ter-2, 56ter-3, 56quinquies, 56sexies, 56septies, 60bis, 62 à 66bis, 70 et 71 ainsi que les règlements pris en exécution de ces articles**

Il s'agit de critères alternatifs.

En l'espèce, la fraude fiscale aggravée porte sur une violation de l'articles 64 de la Loi TVA.

L'article 64 détermine les obligations déclaratives de l'assujetti en matière de TVA:

« 1. Tout assujetti identifié à la TVA en vertu des dispositions de l'article 62 doit déposer, selon les modalités et dans la forme prescrites par l'administration, une déclaration dans laquelle figurent toutes les données nécessaires pour constater le montant de la taxe exigible et celui des déductions à opérer, y compris, et dans la mesure où cela est nécessaire pour la constatation de l'assiette, le montant global des opérations relatives à cette taxe et à ces déductions ainsi que le montant des opérations exonérées ou ne rentrant pas dans le champ d'application territorial de la taxe.

2. Outre les données visées au paragraphe 1er, figurent dans la déclaration de TVA concernant une période imposable donnée les informations suivantes :

- le montant total, hors TVA, des livraisons de biens visées à l'article 43, paragraphe 1er, points d), e) et f), et au titre desquelles la taxe est devenue exigible au cours de la période imposable ;
- le montant total, hors TVA, des livraisons de biens visées à l'article 14, paragraphe 1er, point b) et paragraphe 3, point a), effectuées au cours de la période imposable sur le territoire d'un autre État membre, lorsque le lieu de départ de l'expédition ou du transport des biens se situe à l'intérieur du pays ;
- le montant total, hors TVA, des prestations de services visées à l'article 17, paragraphe 1er, point b), effectuées au cours de la période imposable sur le territoire d'un autre État membre ;
- le montant total des acquisitions intracommunautaires de biens ainsi que des opérations y assimilées, effectuées à l'intérieur du pays et au titre desquelles la taxe est devenue exigible au cours de la période imposable ;
- le montant total, hors TVA, des livraisons de biens visées à l'article 14, paragraphe 1er, point b) et paragraphe 3, point a), effectuées au cours de la période imposable à l'intérieur du pays, lorsque le lieu de départ de l'expédition ou du transport des biens se situe sur le territoire d'un autre État membre;
- le montant total, hors TVA, des livraisons de biens effectuées à l'intérieur du pays pour lesquelles l'assujetti a été désigné comme redevable de la taxe conformément à l'article 61, paragraphe 2, et au titre desquelles la taxe est devenue exigible au cours de la période imposable ;
- le montant total, hors TVA, des livraisons de biens effectuées à l'intérieur du pays pour lesquelles l'assujetti est le redevable de la taxe conformément à l'article 61, paragraphe 4, et au titre desquelles la taxe est devenue exigible au cours de la période imposable ;
- le montant total, hors TVA, des prestations de services pour lesquelles l'assujetti est le redevable de la taxe conformément à l'article 61, paragraphe 5, et au titre desquelles la taxe est devenue exigible au cours de la période imposable ;
- le montant total, hors TVA, des importations de biens effectuées à l'intérieur du pays pour lesquelles l'assujetti est le redevable de la taxe conformément à l'article 61, paragraphe 7, et au titre desquelles la taxe est devenue exigible au cours de la période imposable.

3. Toute personne morale non assujettie établie à l'intérieur du pays et redevable de la taxe doit déposer, selon les modalités et dans la forme prescrites par l'administration, une déclaration indiquant tous les renseignements nécessaires pour le calcul de la taxe devenue exigible dans son chef au cours de la période imposable.

4. Tout assujetti tel que visé à l'article 4, paragraphe 1er et paragraphe 4, point a), établi ou ayant son domicile ou sa résidence habituelle à l'intérieur du pays, doit communiquer à l'administration toutes les informations nécessaires pour permettre l'application de la taxe sur la valeur ajoutée et son contrôle pour les livraisons de moyens de transport neufs effectuées dans les conditions prévues à l'article 43, paragraphe 1er, point e), à un acquéreur non identifié à la taxe sur la valeur ajoutée.

5. Toute personne qui effectue à l'intérieur du pays une acquisition intracommunautaire d'un moyen de transport neuf visée à l'article 2, point c), doit fournir toutes les informations nécessaires à l'application de la TVA et à son contrôle par l'administration.

5bis. L'assujetti qui se prévaut de la franchise de la taxe sur la valeur ajoutée prévue à l'article 57 et qui effectue des livraisons de biens et des prestations de services telles que visées à l'article 19quater, paragraphe 1er dans les conditions y visées doit, avant le 1er mars de l'année civile, déclarer la valeur totale de ces livraisons de biens et prestations de services qui ont été réalisées au cours de l'année civile précédente. Par dérogation à l'alinéa 1er, l'assujetti qui cesse, au cours d'une année civile, l'exploitation de son entreprise, doit déposer la déclaration visée à l'alinéa 1er dans les deux mois de la cessation.

6. La déclaration visée aux paragraphes 1er et 3 doit être établie pour chaque mois de calendrier. Elle doit être déposée avant le quinzième jour du mois qui suit la période imposable.

7. L'assujetti visé au paragraphe 1er ainsi que la personne morale non assujettie visée au paragraphe 3 doivent déposer, pour chaque période d'imposition qui correspond à l'année civile, une déclaration annuelle reprenant toutes les données visées aux paragraphes 1er, 2 et 3, et comportant toutes les informations nécessaires aux régularisations éventuelles. Cette déclaration doit être déposée avant le premier mai de l'année qui suit la période imposable. Par dérogation à l'alinéa 2, l'assujetti qui cesse au cours d'une année civile l'exploitation de son entreprise et la personne morale non assujettie qui cesse au cours d'une année civile l'activité pour laquelle elle est identifiée à la TVA, doivent déposer la déclaration visée à l'alinéa 1 dans les deux mois de la cessation.

8. Les déclarations visées au présent article doivent être transmises à l'administration par transfert électronique de fichier, suivant un procédé à autoriser par l'administration, garantissant l'authenticité de l'origine et l'intégrité, la non-répudiation et la confidentialité du contenu. Les informations visées aux paragraphes 4 et 5 peuvent être transmises à l'administration par voie électronique, selon les modalités et dans la forme prescrites par l'administration.

9. Un règlement grand-ducal peut : a) autoriser, selon des critères à établir, certains assujettis ou groupes d'assujettis ou certaines personnes morales non assujetties à déclarer trimestriellement ou annuellement la taxe devenue exigible dans leur chef au cours respectivement d'un trimestre et d'une année civile. Ce règlement peut prévoir que la déclaration visée au paragraphe 7 est à déposer avant le premier mars de l'année qui suit la période imposable, lorsqu'en vertu des règlements d'exécution du présent article, l'assujetti ou la personne morale non assujettie n'est pas tenu au dépôt de déclarations mensuelles ou trimestrielles ; b) autoriser, sous certaines conditions et selon des critères à établir, certains assujettis à ne pas transmettre par transfert électronique de fichier les déclarations ; c) arrêter des mesures spéciales concernant la déclaration de la taxe due pour certaines opérations imposables et notamment pour celles effectuées par un assujetti établi à l'étranger ainsi que pour les importations de biens. »

Les éléments exposés ci-dessus permettent de conclure que SOCIETE1.), en infraction à l'article 64 de la loi TVA, n'a pas rempli de « déclaration dans laquelle figurent toutes les données nécessaires pour constater le montant de la taxe exigible et celui des déductions à opérer, y compris, et dans la mesure où cela est nécessaire pour la constatation de l'assiette, le montant global des opérations relatives à cette taxe et à ces déductions ainsi que le montant des opérations exonérées ou ne rentrant pas dans le champ d'application territorial de la taxe. »

### **Un 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<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Cass., 25 février 2010 (deux arrêts), Pas., XXXV, p. 135 ; Cass., 19 décembre 2019, n° 170 / 2019 pénal, CAS-2019-00012.

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 »<sup>6</sup>.

En l'espèce, l'article 64 de la loi TVA impose des obligations précises à charge de l'assujetti. Le non-respect de ces obligations a eu pour but sinon au moins pour résultat de tenter d'obtenir de manière irrégulière le remboursement de taxes.

### **Les faits faisant l'objet du présent accord**

SOCIETE1.), préqualifiée

Comme auteur d'un délit,

**Entre le 29 octobre 2020 (date d'entrée de la déclaration TVA de l'année 2019) et le 18 février 2022 (date de notification du bulletin de taxation d'office des années 2019 et 2020), dans l'arrondissement judiciaire de Luxembourg, et notamment au siège social de SOCIETE1.) à L-ADRESSE1.), et à la recette centrale de l'SOCIETE2.) à ADRESSE4.),**

de s'être rendue coupable de tentative de fraude fiscale aggravée pour avoir, en infraction aux articles 77§3 et 80 §1 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la valeur ajoutée, enfreint

- l'article 64 alinéa 1<sup>er</sup> de la loi TVA par le fait en tant qu'assujettie identifiée à la TVA en vertu des dispositions de l'article 62, de ne pas avoir déposé selon les modalités et dans la forme prescrites par l'administration, une déclaration dans laquelle figurent toutes les données nécessaires pour constater le montant de la taxe exigible et celui des déductions à opérer, y compris, et dans la mesure où cela est nécessaire pour la constatation de l'assiette, le montant global des opérations relatives à cette taxe et à ces déductions ainsi que le montant des opérations exonérées ou ne rentrant pas dans le champ d'application territorial de la taxe,

avec pour résultat de tenter d'obtenir d'une manière irrégulière le remboursement de taxes, l'infraction ayant porté sur un montant supérieur au quart de la taxe sur la valeur ajoutée, sans être inférieur à 10.000€ le montant de TVA redû étant le suivant :

Type d'impôt et année d'imposition	Taxe éludée (montant absolu (euros))	% taxe éludée / taxe effectivement due
TVA 2019	47.895,07	46
TVA 2020	50.148,27	286

### **Les faits reconnus par SOCIETE1.)**

SOCIETE1.), préqualifiée

Comme auteur d'un délit,

**Entre le 29 octobre 2020 (date d'entrée de la déclaration TVA de l'année 2019) et le 18 février 2022 (date de notification du bulletin de taxation d'office des années 2019 et 2020), dans l'arrondissement judiciaire de Luxembourg, et notamment au siège social de SOCIETE1.) à L-ADRESSE1.), et à la recette centrale de l'SOCIETE2.) à ADRESSE4.),**

---

<sup>6</sup> C.A., 8 décembre 2010, n° 492/10 X.

de s'être rendue coupable de tentative de fraude fiscale aggravée pour avoir, en infraction aux articles 77§3 et 80 §1 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la valeur ajoutée, enfreint

- l'article 64 alinéa 1<sup>er</sup> de la loi TVA par le fait en tant qu'assujettie identifiée à la TVA en vertu des dispositions de l'article 62, de ne pas avoir déposé selon les modalités et dans la forme prescrites par l'administration, une déclaration dans laquelle figurent toutes les données nécessaires pour constater le montant de la taxe exigible et celui des déductions à opérer, y compris, et dans la mesure où cela est nécessaire pour la constatation de l'assiette, le montant global des opérations relatives à cette taxe et à ces déductions ainsi que le montant des opérations exonérées ou ne rentrant pas dans le champ d'application territorial de la taxe,

avec pour résultat de tenter d'obtenir d'une manière irrégulière le remboursement de taxes, l'infraction ayant porté sur un montant supérieur au quart de la taxe sur la valeur ajoutée, sans être inférieur à 10.000€ le montant de TVA redû étant le suivant :

Type d'impôt et année d'imposition	Taxe éludée (montant absolu (euros))	% taxe éludée / taxe effectivement due
TVA 2019	47.895,07	46
TVA 2020	50.148,27	286

## La peine

### **I) La peine légale**

En vertu de l'article 80, paragraphe 1, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par une loi du 12 mars 2020, la tentative de fraude fiscale aggravée commise par une personne physique est punie d'un emprisonnement de un mois à quatre ans et d'une amende de 25.000 euros à un montant représentant le sextuple de la taxe sur la valeur ajoutée éludée ou du remboursement indûment obtenu.

En vertu de l'article 36 du code pénal, en matière correctionnelle, le taux maximum de l'amende encourue par les personnes morales est égal au double de celui prévu à l'égard des personnes physiques par la loi qui réprime l'infraction.

SOCIETE1.) encourt partant une amende de 25.000 euros à un montant représentant le duodécuple de la taxe sur la valeur ajoutée éludée ou du remboursement obtenu.

En l'espèce, l'amende encourue par SOCIETE1.) est d'un minimum de 25.000 euros et d'un maximum de (12 x 50.148,27 =) 601.779,24 euros.

### **Personnalisation de la peine**

Eu égard à l'existence de circonstances atténuantes consistant en l'absence d'antécédents de le prévenu et au fait qu'elle a collaboré avec l'SOCIETE2.), et tenant compte de l'amende fiscale prononcée, il y a lieu de condamner **SOCIETE1.)** à une amende de 20.000 (vingt mille) euros.

### **Les frais**

Il y a lieu de condamner **SOCIETE1.)** aux frais de sa poursuite pénale, ces frais étant à liquider par le tribunal.

Par application des articles 14, 16, 27, 28, 34, 35, 36, 66 et 78 du code pénal, des articles 64, 77 et 80 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée et des articles 563 à 578 du code de procédure pénale.

Luxembourg, le 10 juin 2024

**Le Procureur d'Etat Maître Hervé HANSEN SOCIETE1.)  
Georges OSWALD »**

La matérialité des faits reconnus par la SOCIETE1.) résulte à suffisance de l'accord précité et est confirmée par les éléments du dossier répressif.

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

*« comme auteur ayant elle-même commis l'infraction,*

*entre le 29 octobre 2020 (date d'entrée de la déclaration TVA de l'année 2019) et le 18 février 2022 (date de notification du bulletin de taxation d'office des années 2019 et 2020), dans l'arrondissement judiciaire de Luxembourg, et notamment au siège social de SOCIETE1.) à L-ADRESSE1.), et à la recette centrale de l'SOCIETE2.) à ADRESSE4.),*

*de s'être rendue coupable de tentative de fraude fiscale aggravée pour avoir, en infraction aux articles 77§3 et 80 §1 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la valeur ajoutée, enfreint*

- *l'article 64 alinéa 1<sup>er</sup> de la loi TVA par le fait en tant qu'assujettie identifiée à la TVA en vertu des dispositions de l'article 62, de ne pas avoir déposé selon les modalités et dans la forme prescrites par l'administration, une déclaration dans laquelle figurent toutes les données nécessaires pour constater le montant de la taxe exigible et celui des déductions à opérer, y compris, et dans la mesure où cela est nécessaire pour la constatation de l'assiette, le montant global des opérations relatives à cette taxe et à ces déductions ainsi que le montant des opérations exonérées ou ne rentrant pas dans le champ d'application territorial de la taxe,*

*avec pour résultat de tenter d'obtenir d'une manière irrégulière le remboursement de taxes, l'infraction ayant porté sur un montant supérieur au quart de la taxe sur la valeur ajoutée, sans être inférieur à 10.000€, le montant de TVA redû étant le suivant :*

<i>Type d'impôt et année d'imposition</i>	<i>Taxe éludée (montant absolu (euros))</i>	<i>% taxe éludée / taxe effectivement due</i>
---	---	---

<b>TVA 2019</b>	<b>47.895,07</b>	<b>46</b>
<b>TVA 2020</b>	<b>50.148,27</b>	<b>286</b>

.»

Les peines retenues dans l'accord sont légales et adéquates. Il y a dès lors lieu de condamner La SOCIETE1.) conformément à l'accord.

### PAR CES MOTIFS

le Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, **douzième chambre**, siégeant en matière correctionnelle, statuant **contradictoirement**, le mandataire de la SOCIETE1.) ainsi que la représentante du Ministère Public entendus en leurs conclusions,

**condamne** SOCIETE1.) du chef de l'infraction retenue à sa charge à une amende de **20.000 (vingt mille) euros** ainsi qu'aux frais de sa poursuite pénale, ces frais liquidés à 8,52 euros.

Par application des articles 14, 16, 27, 28, 34, 35, 36, 66 et 78 du Code pénal, des articles 179, 182, 184, 185, 189, 190, 190-1, 194, 195, 196, 563 à 578 du Code de procédure pénale et des articles 64, 77§3 et 80 §1 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la valeur ajoutée qui furent désignés à l'audience par le vice-président.

Ainsi fait et jugé par Marc THILL, vice-président, Paul ELZ, premier juge, et Sydney SCHREINER, premier juge, et prononcé par le vice-président en audience publique au Tribunal d'arrondissement à Luxembourg, en présence de Martine WODELET, substitut principal du Procureur d'Etat, et de Maité LOOS, greffier, qui, à l'exception de la représentante du Ministère Public, ont signé le présent jugement.