

Texte pseudonymisé

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

Jugt. n° 2191/2024

not. 34148/21/CD

(amende)

JUGEMENT SUR ACCORD

AUDIENCE PUBLIQUE DU 25 OCTOBRE 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 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 en l'étude de Maître Philippe PENNING

- p r é v e n u e -

FAITS :

Par citation du 16 octobre 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 18 octobre 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 Philippe PENNING, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg, a représenté la société SOCIETE1.) S.A., sur base de l'article 185 (1) alinéa 3 du Code de procédure pénale.

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

Maître Philippe PENNING ainsi que la représentante du Ministère Public, Madame Jennifer NOWAK, substitut principal 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

J U G E M E N T q u i s u i t :

Vu la citation à prévenu du 16 octobre 2024, régulièrement notifiée à la la société SOCIETE1.) S.A.

Vu l'accord par application de la loi du 24 février 2015 relative au jugement sur accord du 15 octobre 2024 conçu comme suit :

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

Not 34148/21/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 L-ADRESSE1.), inscrite au RCS de Luxembourg sous le numéro NUMERO1.), en liquidation clôturée le 30.12.2020, représentée par son liquidateur, Me Michael Dandois,

assistée de Maître Philippe PENNING, avocat à la Cour au barreau de Luxembourg,

34148/21/CD (GB)

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

élisant domicile pour les besoins de la présente procédure en l'étude de Maître Philippe PENNING,

34148/21/CD (GB)

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

I. Résumé de la procédure

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

Cote	Acte
A	Descente sur les lieux du 04.05.2022
B01	Dénonciation du 17.11.2021 de l'AED, ensemble ses annexes
B02	Courrier du 30.11.2021 du Parquet de Luxembourg à l'AED
B03	Dénonciation du 09.12.2021 de l'AED, ensemble ses annexes
B04	Transmis du 03.02.2022 du Parquet de Luxembourg au SPJ, ensemble ses annexes
B05	Rapport SPJ/FAME/2022/105376.7/FACH du 21.07.2022 de la police grand-ducale, SPJ-FAME, ensemble ses annexes
B06	Rapport SPJ/FAME/2022/105376.9/FACH du 12.08.2022 de la police grand-ducale, SPJ-FAME, ensemble ses annexes
B07	Rapport SPJ/FAME/2022/105376.20/FACH du 30.12.2022 de la police grand-ducale, SPJ-FAME, ensemble ses annexes
B08	Rapport SPJ/FAME/2023/105376.23/FACH du 13.10.2023 de la police grand-ducale, SPJ-FAME, ensemble ses annexes
C	Réquisitoire 24-1 CPP du 03.02.2022 du Parquet de Luxembourg
C01	Ordonnance 24-1 CPP du 10.02.2022 de Madame le juge d'instruction Colette LORANG
C02	Transmis du 10.02.2022 de Madame le juge d'instruction Colette LORANG
C03	Réquisitoire 24-1 CPP du 16.09.2022 du Parquet de Luxembourg
C04	Ordonnance 24-1 CPP du 20.09.2022 de Madame le juge d'instruction Colette LORANG
C05	Transmis du 20.09.2022 de Madame le juge d'instruction Colette LORANG
C06	Transmis du 20.09.2022 de Madame le juge d'instruction Colette LORANG
D	Courriel de l'AED du 06.05.2022 confirmant le paiement de l'amende fiscale
F	extrait du casier judiciaire de SOCIETE1.) S.A.

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

A) La société SOCIETE1.) S.A.

1. Le société SOCIETE1.) S.A. a été constituée le **25.07.2008** par-devant Me Jacques DELVAUX, notaire de résidence à Luxembourg.

Le capital social d'un montant de 31.000€ fut divisé en 150 actions.

Le siège social initial fut établi à L-ADRESSE2.).

L'objet social fut défini comme étant « *l'achat, la vente, le tuning, la préparation, le transport, la location et la mise à disposition de voitures de sport. La société a également pour objet l'organisation et l'exploitation de manifestations, d'événements et de tous services annexes dans le domaine du sport automobile et, de manière générale, toute prestation de relation publique, de merchandising et d'exploitation de produits liés au sport automobile ainsi que toute autre prestation de services liée aux voitures de sports. [...]* »

2. Suivant assemblée générale extraordinaire tenue par-devant le notaire Me Jacques DELVAUX le **09.04.2009**, deux catégories d'actions (nominatives) furent créées :

- 100 actions de catégorie A
- 50 actions de catégorie B

34148/21/CD (GB)

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

Par voie de conséquence, deux catégories d'administrateurs furent instituées :

- Les actionnaires de la catégorie A obtinrent le droit de nommer deux administrateurs
- Les actionnaires de la catégorie B obtinrent le droit de nommer un administrateur

Les règles d'engagement furent modifiées comme suit :

- Vis-à-vis des tiers, la société est engagée en toutes circonstances par les signatures conjointes de deux administrateurs dont l'une sera obligatoirement celle de l'administrateur délégué ou par la signature individuelle de l'administrateur délégué pour tout acte d'une valeur inférieure à 100.000€
- Pour tout acte engageant la société pour une somme supérieure à 100.000€ la société sera valablement engagée par la signature conjointe de l'administrateur délégué et d'un administrateur de catégorie B
- Tout acte translatif de propriété à l'achat ou à la vente d'un actif immobilisé nécessitera la signature unanime de tous les membres du Conseil d'Administration
- La signature d'un seul administrateur sera toutefois suffisante pour représenter valablement la société dans ses rapports avec les administrations publiques.

3. Le **28.02.2011** fut publié au RCS le transfert de siège de la société SOCIETE1.) S.A., dont le siège fut désormais établi à ADRESSE1.).

4. Au cours d'une assemblée générale extraordinaire du **19.10.2012**, les décisions suivantes furent prises.

- Modification de l'objet social de la société :
 - o « la société a pour objet *l'achat, la vente, la location et la mise à disposition de voitures de sport. La société a également pour objet l'organisation et l'exploitation de manifestations, d'événements et de tous services annexes dans le domaine du sport automobile et, de manière générale, toute prestation de relation publique, de merchandising et d'exploitation de produits liés au sport automobile ainsi que toute autre prestation de services liée aux voitures de sports. [...]*
- Suppression des classes d'actions et modification subséquente de l'article 5 de ses statuts
- Suppression des classes d'administrateurs
- Modification des règles d'engagement de la société

5. Au cours d'une assemblée générale extraordinaire du **30.12.2020** par-devant Me Cosita DELVAUX, notaire de Résidence à Luxembourg les décisions suivantes furent prises :

- Décision de liquider la société
- Nomination d'un liquidateur
- Décharge donnée aux administrateurs et au commissaire-aux-comptes

6. Le **27.01.2021** fut déposée au RCS l'information selon laquelle la liquidation de la société SOCIETE1.) S.A. fut clôturée et que les livres et documents sociaux sont déposés et conservés au ADRESSE1.).

B) La survie de la personnalité juridique de la société SOCIETE1.) S.A. pour les besoins de la présente procédure pénale

Aux termes de l'article 2, deux premiers alinéas du Code de procédure pénale :

*« L'action publique, pour l'application de la peine, s'éteint par la mort du prévenu.
Pour les personnes morales, l'action publique s'éteint par la perte de la personnalité juridique. Elle pourra encore être exercée ultérieurement, si la perte de la personnalité juridique a eu pour but*

d'échapper aux poursuites ou si la personne morale a été inculpée avant la perte de la personnalité juridique ».

Il résulte des travaux préparatoires de la loi du 3 mars 2010 par laquelle la responsabilité pénale des personnes morales a été introduite en droit luxembourgeois et par laquelle l'alinéa 2 de l'article 2, précité, du Code de procédure pénale a été créé, que, tout en s'inspirant des modèles — non identiques — du droit français et du droit belge :

« Les auteurs du projet se sont inspirés, pour adapter le Code d'instruction criminelle, des lois belge et française en privilégiant tantôt l'une, tantôt l'autre. La comparaison des dispositions proposées avec les textes de référence met en évidence que les auteurs du projet n'ont souvent que partiellement repris les règles belges ou françaises, probablement dans un souci de simplification d'une matière déjà suffisamment complexe. Cette façon de procéder aboutit à la mise en place d'un mécanisme particulier luxembourgeois¹ »

En choisissant de faire de la « *perte de la personnalité juridique* » de la personne morale le critère de l'extinction de sa responsabilité pénale (sauf le cas de fraude), le législateur luxembourgeois a choisi un critère original, qui ne se rencontre tel quel ni dans le Code de procédure pénale français, ni dans le Code de procédure pénale belge.

S'il est enseigné qu'« *avec la clôture de la liquidation, la société perd sa personnalité juridique²* », cet enseignement doit être nuancé, ce qui est d'ailleurs fait dans l'ouvrage d'A. Steichen, qui relève entre parenthèses : « *exception faite de la survie passive pendant 5 ans* ».

En effet, depuis un important arrêt de la Cour de cassation belge du 22 mars 1962³, il est reconnu :

« Que, toutefois, l'extinction de la société n'est pas absolue, puisqu'il résulte implicitement de l'article 194, aliéna 4, des lois coordonnées sur les sociétés commerciales que la société continue d'exister pour répondre des actions que les créanciers sociaux peuvent exercer contre elle en la personne de ses liquidateurs, aussi longtemps que la prescription n'est pas acquise par l'écoulement de cinq années à partir de la publication de la clôture de la liquidation⁴ »

Au Luxembourg, la Cour d'appel s'est ralliée à cette interprétation de la loi⁵:

« Par la clôture de la liquidation, l'extinction de la société n'est pas absolue, la société continuant d'exister pour répondre des actions que les créanciers sociaux peuvent encore exercer contre elle en la personne de ses liquidateurs, aussi longtemps que la prescription n'est pas acquise par l'écoulement de cinq ans à partir de la publication de la clôture de la liquidation (art. 157 de la loi sur les sociétés commerciales). Elle continue dès lors à avoir une existence "passive", come relevé par les premiers juges »

En matière pénale, il résulte des travaux parlementaires de la loi du 3 mars 2010 introduisant la responsabilité pénale des personnes morales que le législateur a choisi de : « *soumettre les seules entités effectivement investies d'une personnalité juridique propre au régime de responsabilité pénale des personnes morales. En ce qui concerne les différentes phases relatives à l'existence d'une société, il*

¹ Avis du Conseil d'Etat du 19 janvier 2010, Doc. pari. 5718⁴, p. 10

² A. Steichen, Précis du droit des sociétés, 6^e éd., 2018, n° 657.

³ Pas. b. 1962, 1.807

⁴ dans le même sens, voir Cass. b. 17 juin 1965, Pas. , 1965, I, 1134 ; Cas. 26 avril 1972, Pas., 1972, I, 787 ; adde Ph. Jehasse, Manuel de la liquidation, 2007, p. 442-443.

⁵ voir Cour d'appel 18 janvier 2012, Pas. lux. 35, p. 749

convient de se référer aux règles de la législation spécifique applicable au type de société visé en vue de déterminer l'impact desdites règles sur le maintien de la personnalité juridique⁶ ».

L'ancien article 157 de la loi du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales (actuellement l'article 1400-6, 3^o de la même loi) est rédigé en des termes généraux : « *Sont prescrites par cinq ans : 3^o toutes actions contre les liquidateurs, en cette qualité, à partir de la publication prescrite par l'article 1100-15* ».

Ainsi, seule l'expiration du délai de 5 ans après la clôture de la liquidation, défini par ce texte, a pour effet d'entraîner l'extinction définitive de la personnalité juridique de la société :

« Après l'écoulement du délai quinquennal visé par l'article 198, du Code des sociétés, la société cessera alors définitivement et absolument d'exister, sauf en ce qui concerne les actions judiciaires déjà introduites⁷ ».

En somme, dès la clôture de la liquidation, la société perd sa personnalité juridique active : elle ne peut plus agir. En revanche, il n'y a pas d'extinction définitive et immédiate de sa personnalité juridique passive, comme le démontre la jurisprudence précitée. Pendant cinq ans, cette personnalité juridique passive subsiste et permet à la société de se défendre contre les actions qui sont introduites contre elle, en organisant sa défense et en étant représentée à cette fin par son liquidateur.

Il ne résulte pas des termes généraux de l'article 1400-6, 3^o de la loi du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, qui visent toutes les « *actions* », qu'il serait exclu d'introduire des poursuites pénales contre une société dont la liquidation a été clôturée, aussi longtemps que ces poursuites sont introduites dans les cinq ans de la publication de la clôture. De même il n'en résulte pas qu'il serait exclu de punir une société de ce type par une amende, comme cela a été fait par le directeur de l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA.

En effet le fait pour une société de faire l'objet de poursuites pénales ne relève pas de la personnalité juridique active de la société (elle ne prend aucune initiative à cette fin), mais de sa personnalité juridique passive.

Celle-ci ne prend pas fin automatiquement mais seulement après cinq ans. Après l'expiration de ces cinq ans, une société relevant de la loi du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales ne peut plus être poursuivie, sauf si « *la perte de la personnalité juridique a eu pour but d'échapper aux poursuites* » (art. 2, al. 2 CPP).

C) Contexte du dossier

En date du 19.03.2021, le Bureau d'Imposition 9 de l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA a dressé un procès-verbal en relation avec la société SOCIETE1.) S.A..

1. Présentation succincte de la TVA et des mécanismes applicables

La **taxe sur la valeur ajoutée (TVA)** est un **impôt** sur le chiffre d'affaires. Il s'agit d'un impôt indirect supporté en sa totalité par le consommateur final. Il est proportionnel aux prix des biens et des services et frappe toutes les étapes du circuit économique par le biais de la valeur ajoutée. Ce sont les commerçants qui agissent comme intermédiaires entre le consommateur et le trésor public dans la collecte de la taxe.

⁶ Projet de loi n°5718 introduisant la responsabilité pénale des personnes morales, [Arrêté grand-ducal de dépôt](#), Commentaire des articles, doc. parl. n°5718/00 du 8 mai 2007, p. 11 – 12

⁷ Ph. Jehasse, op. cit., p. 443

L'assujetti à la TVA, qui doit préalablement [s'immatriculer à la TVA](#) auprès de l'[Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA](#) (AED) et qui lui attribuera un [numéro d'identification à la TVA](#), facture à ses clients un impôt proportionnel au prix des biens qu'il leur vend et des services qu'il leur preste.

Cet impôt (**taxe en aval**) devra être continué par l'assujetti, après **déduction** de la TVA qui lui a été facturée par ses propres fournisseurs (**taxe en amont**), à l'AED qui est en charge de sa perception⁸.

Le principe central de la TVA est ainsi d'éviter les impositions cumulatives dites « en cascade ». En effet, taxer la dépense à chaque stade de la commercialisation d'un bien ou d'un service, sur la base de la valeur dépensée, revient à intégrer dans l'assiette de l'impôt la valeur de taxes déjà récoltées au stade précédent.

Les personnes physiques ou morales sont **assujetties à la TVA** si elles accomplissent des opérations relevant d'une activité économique quelconque d'une façon indépendante et à titre habituel, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité et quel qu'en soit le lieu.

Les opérations suivantes tombent dans le champ d'application de la TVA luxembourgeoise⁹ :

- la **livraison de biens** et la **prestation de services**, effectuées à titre onéreux à l'**intérieur du pays** par un assujetti dans le cadre de son entreprise
- l'**acquisition intracommunautaire de biens**, effectuée à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti dans le cadre de son entreprise ou par une personne morale non assujettie
- l'**acquisition intracommunautaire de moyens de transport neufs** effectuée à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti dans le cadre de son entreprise ou par une personne morale non assujettie ou par toute autre personne non assujettie
- l'**importation de biens** en provenance de pays tiers à l'Union européenne

2. Problématique

Le dossier porte sur le traitement fiscal apporté par SOCIETE1.) S.A. à deux véhicules de la marque Ferrari dont elle était en possession au moment de la cessation d'activité en date du 31.12.2020 et qui furent attribués à l'actionnaire unique à l'issue de la liquidation volontaire.

Suivant les vérifications effectuées par l'AED, lesdits véhicules ont été évalués en date du 02.12.2020 par une société de droit français portant la dénomination SOCIETE2.).

⁸ Source : [Am Detail - De Budget 2019 - Site officiel du Budget de l'Etat - Luxembourg \(public.lu\)](#)

La TVA constitue une ressource importante de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg :

- 2017: 2.781.109.458 €
- 2018: 3.003.487.765 €
- 2019: 3.888.504.863 €
- 2020: 4.121.081.004 €(projection)
- 2021: 4.393.340.497 €(projection)
- 2022: 4.666.340.865 €(projection)

Ces ressources peuvent être mises en relation avec les crédits affectés à certains ministères :

Ministère du logement 2021 : 263.000.000€

Coopération au développement 2021: 291.000.000€

Ministère de la Sécurité Intérieure 2021 : 301.000.000€

Ministère de la Justice : 201.000.000€

⁹ Ces opérations peuvent toutefois, sous certaines conditions, être exonérées de la taxe. Une opération qui ne correspond à aucune de ces catégories est dite hors champ d'application territorial de la TVA luxembourgeoise.

34148/21/CD (GB)

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

- Le premier véhicule, de marque Ferrari type FXX (N° châssis NUMERO2.) a été évalué à une valeur de 1.500.000€ hors taxes (annexe 1 au rapport)¹⁰ et
- Le deuxième véhicule, de marque Ferrari FXX K EVO (N° châssis NUMERO3.) a été évalué à hauteur de 2.600.000€ hors taxes (annexe 2)¹¹

Lesdits véhicules ont été prélevés par l'assujetti et affectés à son usage privé, tel qu'il ressort de l'Assemblée Générale des Actionnaires tenue en date du 30.12.2020 (annexe 3)¹² et de l'attestation du 28.01.2021 (annexe 4)¹³.

Les deux opérations n'ont pas été soumises à la TVA, mais auraient dû être déclarées en application de l'article 13 sous a) de la loi TVA qui dispose ce qui suit :

« Chapitre II - Opérations imposables

Section 1 - Livraisons de biens

[...]

Art. 13 Sans préjudice des dispositions prévues à l'article 9, paragraphe 2¹⁴, sont assimilés à une livraison effectuée à titre onéreux les opérations suivantes:

- a) le prélèvement par un assujetti, dans le cadre de son entreprise, d'un bien qu'il affecte à son usage privé ou à celui de son personnel ou qu'il transmet à titre gratuit ou, plus généralement, qu'il utilise à des fins étrangères à son entreprise, à l'exclusion toutefois du prélèvement effectué à des fins de son entreprise pour donner des cadeaux de faible valeur et des échantillons commerciaux. Cette disposition n'est pas applicable, lorsque la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé le bien prélevé ou les éléments le composant n'a pas fait l'objet d'une déduction complète ou partielle dans le chef de l'assujetti;*

[...] »

Dans un premier courrier de contestation du 12.03.2021 adressé à l'AED, l'administrateur et liquidateur de la société SOCIETE1.) S.A. affirme que le transfert de l'actif immobilisé (les deux Ferrari) constituait un prélèvement qui ne rentrerait pas dans le champ d'application de la TVA luxembourgeois, étant donné que ledit transfert serait à considérer comme une exportation au sens de l'article 43 paragraphe 1 sous a) de la loi TVA, qui dispose que :

¹⁰ Attestation datée au 02.12.2020 établie par Arnaud GAUDUEL, président directeur général de la société SOCIETE2.) sur papier entête « SOCIETE2.) »

¹¹ Attestation datée au 02.12.2020 établie par Arnaud GAUDUEL, président directeur général de la société SOCIETE2.) sur papier entête « SOCIETE2.) »

¹² Cinquième résolution :

« Adoptant les conclusions desdits rapport, l'assemblée prend les dispositions suivantes :

- *Approuve le transfert de tous les actifs et passifs de la Société [GAWALUX DEVELOPMENT S.A.] à des actionnaires conformément à ce qu'il ressort des comptes de liquidation avec effet à la présente assemblée*
- *Prononce la clôture de la liquidation et*
- *Constata que la société SOCIETE1.) a définitivement cessé d'exister à partir de ce jour [30.12.2020] même pour les besoins de la liquidation*

¹³ Attestation du 28.01.2021 sur papier entête LGF RACING S.A. ayant le contenu suivant :

« Je soussigné [...], liquidateur de la société LGF RACING atteste par la présente que suite à la liquidation de la société LGF RACING en date du 30 décembre 2020, [...] détient à titre personnel à compter du 30 décembre 2020, les éléments composant l'actif de la société LGF RACING, à savoir :

- *Une voiture Ferrari type FXX châssis 62628*
- *Une voiture Ferrari FXX K EVO châssis 42785 »*

¹⁴ « Article 9

[...]

2. Par dérogation aux dispositions du paragraphe premier n'est pas considérée comme livraison de biens la cession, sous quelque forme et à quelque titre que ce soit, d'une universalité totale ou partielle de biens à un autre assujetti. En ce cas, le cessionnaire est censé continuer la personne du cédant. Un règlement grand-ducal déterminera les limites et les conditions d'application des dispositions prévues à l'alinéa qui précède. »

« Chapitre VI - Exonérations

Section 1 - Exonérations des opérations à l'exportation en dehors de la Communauté, des opérations assimilées, des transports internationaux et de certaines acquisitions intracommunautaires de biens

Art. 43 1. Sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée dans les limites et sous les conditions à déterminer par règlement grand-ducal:

a) les livraisons de biens qui sont expédiés ou transportés en dehors de la Communauté par le fournisseur ou par une tierce personne agissant pour son compte;

[...] »

Son argumentation s'appuie sur le fait que l'actionnaire de la société serait résident suisse et que les deux véhicules seront par conséquent transportés en Suisse.

L'AED résiste à cette argumentation en soutenant que, pour pouvoir bénéficier de l'exonération prévue à l'article 43 paragraphe 1 sous a), l'assujetti doit apporter les preuves prévues à l'article 11 du règlement grand-ducal du 16.06.1999 relatif à l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée des opérations à l'exportation en dehors de la communauté, des livraisons intracommunautaires de biens et d'autres opérations. Lesdites preuves n'ont pas pu être présentées de la part de l'assujetti alors que cette exportation n'a pas été réalisée.

L'article 11 dudit règlement dispose en effet que :

« Sans préjudice de l'article 12¹⁵, les opérations visées à l'article 43, paragraphe 1 sous a), b) et g) de la loi du 12 février 1979 ne bénéficient de l'exonération que si la réalité de l'exportation est prouvée par l'assujetti effectuant ces opérations ainsi que, dans les cas visés à l'article 1^{er}, alinéa 2 du présent règlement¹⁶, par le façonnier indigène. Sans préjudice des dispositions particulières prévues pour les livraisons de biens effectuées dans le cadre du trafic international de voyageurs, cette preuve résulte des documents établissant que les formalités douanières prescrites par les autorités douanières pour l'exportation alléguée ont été effectuées correctement à condition que le régime douanier concerné n'ait pas été appliqué sur la base d'éléments inexacts ou incomplets. »

¹⁵ « Art. 12.

Les livraisons de biens et les prestations de services énumérées à l'article 43, paragraphe 1 de la loi du 12 février 1979 ne bénéficient de l'exonération y prévue qu'à condition que la preuve de l'accomplissement des conditions y prévues soit apportée, sans préjudice des moyens de preuve spécifiques prévus aux articles 4, 5 et 11, et que la comptabilité de l'assujetti soit en concordance avec lesdites conditions. »

Les articles 4 et 5 dudit règlement ne se réfèrent pas à l'article 43 paragraphe 1) sous a) :

Art. 4.

Sans préjudice de l'article 12, les livraisons de biens visées à l'article 43, paragraphe 1 sous d), première phrase, de la loi du 12 février 1979 ne bénéficient de l'exonération que si l'assujetti apporte la preuve, au moyen de documents probants, que les biens livrés ont été expédiés ou transportés en dehors de l'intérieur du pays en un lieu situé à l'intérieur de la Communauté, et que les livraisons de biens ont été effectuées à des acquéreurs identifiés à la taxe sur la valeur ajoutée dans un autre État membre au moment des livraisons.

Art. 5.

Sans préjudice de l'article 12, les livraisons de moyens de transport neufs visées à l'article 43, paragraphe 1 sous e) de la loi du 12 février 1979 ne bénéficient de l'exonération que si l'assujetti apporte la preuve, au moyen de documents probants, que les moyens de transport neufs ont été expédiés ou transportés en dehors du pays en un lieu situé à l'intérieur de la Communauté. »

¹⁶ Inapplicable à l'espèce :

« Sont également considérées comme des livraisons à l'exportation les livraisons de biens qui, avant leur expédition ou leur transport en dehors de la Communauté, ont subi à l'intérieur du pays une réparation, une transformation, une adaptation ou une main-d'oeuvre généralement quelconque, effectuées par un tiers agissant pour compte de l'acquéreur qui n'est pas établi à l'intérieur du pays. »

Les preuves sur l'exonération des biens doivent résulter de documents officiels prescrits par les autorités douanières.

Cette condition de preuve a également été confirmée en page 19 du procès-verbal du 06.04.2021 par le préposé du bureau d'imposition 9 dans les termes suivants :

« Dans ce contexte, il y a lieu de noter que ce dernier ne nous a soumis aucun document officiel émanant des douanes suisses ou toute autre autorité compétente prouvant que le prétendu pays de destination des voitures (Suisse) aurait complètement suspendu ou mis à l'arrêt les procédures et démarches en rapport avec l'importation des biens en provenance des Etats membres de l'Union européenne. »

Cependant le courrier versé au SPJ par SOCIETE1.) S.A. ne satisfait aux exigences légales et ne peut dès lors être considéré comme un document officiel répondant les conditions dudit règlement grand-ducal, dans la mesure où il s'agit uniquement d'un échange informel entre deux partenaires commerciaux, s'échangeant sur les formalités d'importation et de transport en Suisse. Ce document ne prouve en rien, que le transport ait été réellement effectué par la société SOCIETE3.) et que les formalités douanières aient été correctement remplies.

Cette analyse est confirmée par le résultat de l'échange avec les autorités douanières suisses (page 9 du rapport), qui confirme qu'aucune trace des deux véhicules concernés n'a pu être identifiée dans les systèmes de la douane suisse. Dès lors, la preuve de volonté d'exporter n'est pas rapportée pour bénéficier de l'exonération visée à l'article 43.

Pour légalement éviter de devoir payer la TVA luxembourgeoise, l'assujetti doit être en mesure de prouver que les deux véhicules ont été importés (et taxés le cas échéant) en Suisse. Cette preuve fait défaut dans le chef de l'assujetti.

À titre superfétatoire, il convient de souligner qu'indépendamment de savoir si les véhicules sont restés au Luxembourg ou dans un autre Etat Membre, le lieu de taxation reste le Luxembourg dans ce cas de figure (si les conditions d'exportation ne sont pas remplies).

Par voie de conséquence, l'AED conclut à une violation de l'article 64 de la loi TVA, qui détermine les obligations déclaratives de l'assujetti en matière de TVA et qui dispose que :

« 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 Etat 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 Etat 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. »

Dans un premier temps, la société SOCIETE1.) S.A. contesta les conclusions de l'AED en invoquant des contraintes extérieures en vigueur et plus précisément celles en vigueur en Suisse liées à la pandémie COVID19.

Elle invoqua l'impossibilité matérielle d'effectuer l'exportation des véhicules vers la Suisse du fait des contraintes matérielles imposées par les autorités suisses, en avançant les éléments suivants :

- la Suisse imposerait un confinement partiel
- la Suisse imposerait un test PCR négatif à l'entrée de ses frontières datant de moins de 72 heures
- la Suisse imposerait une quarantaine de 10 jours obligatoires à toute personne séjournant sur son territoire, en joignant comme preuve un fichier de l'ACL

Elle en déduisit l'impossibilité de rapatrier les deux Ferrari de France (où ils sont stockés) vers le Luxembourg pour ensuite procéder à leur exportation vers la Suisse.

Elle indiqua encore avoir contacté l'actionnaire unique qui lui aurait confirmé d'une part que les véhicules seraient bloqués en France du fait de ces restrictions à la libre circulation et confirma sa volonté inchangée d'exporter vers la Suisse, son pays de résidence, ces deux véhicules qui ne peuvent pas circuler sur la voie publique.

SOCIETE1.) S.A. n'était cependant pas en mesure d'étayer cette affirmation par une pièce.

Cette argumentation s'avéra erronée alors qu'au moment de l'attribution des véhicules à l'actionnaire en date du 30.12.2020, une ordonnance sur les mesures destinées à lutter contre le coronavirus (COVID-19) dans le domaine du transport international de voyageurs¹⁷ du 2 juillet 2020 était en vigueur depuis le 06.07.2020 (jusqu'au 08.02.2021).

Les mesures prises par cette ordonnance n'interdisaient pas le passage de frontière, mais soumettaient en principe l'entrée sur le territoire suisse à une obligation de quarantaine consécutive. Il n'y a dès lors pas lieu d'invoquer un cas de force majeure. A cela se rajoute que cette mesure de quarantaine n'était pas d'application universelle mais contenait d'importantes exceptions, tant en ce qui concerne les Etats de départ concernés, que le champ d'application *ratione materiae*.

Aux termes de son article 1^{er}, l'objet de cette ordonnance était d'ordonner des mesures dans le domaine du transport international de voyageurs afin d'empêcher la propagation transfrontière du coronavirus SARS-CoV-2.

¹⁷ [RS 818.101.27 - Ordonnance du 2 juillet 2020 sur les mesures destinées à lutter contre le coronavirus \(COVID-19\) dans le domaine du transport international de voyageurs \(Ordonnance COVID-19 mesures dans le domaine du transport international de voyageurs\) \(admin.ch\)](#)

Si elle imposa une mesure de quarantaine pour les personnes entrant en Suisse, celle-ci fut uniquement applicable aux personnes ayant séjourné dans un État ou une zone présentant un risque élevé d'infection au coronavirus SARS-CoV-2 (État ou zone présentant un risque élevé d'infection) à un moment quelconque pendant les 10 jours qui ont précédé leur entrée en Suisse (article 2). Dans le cas contraire, l'autorité cantonale compétente peut réduire la durée de la quarantaine visée à l'al. 1 de la durée du séjour dans cet État ou cette zone.

Or, le Grand-Duché de Luxembourg ne figura pas parmi les États présentant un risque élevé. A cela se rajouta que (3 1bis)) les zones frontalières entretenant des liens économiques, sociaux et culturels étroits avec la Suisse pouvaient être exclues de la liste au sens de l'al. 2, même si elles remplissaient une des conditions mentionnées à l'al. 1.⁵

L'article 4 de l'ordonnance prévoyait d'importantes dérogations à la quarantaine, qui ne s'appliquait pas (au vœu de l'alinéa a.) aux personnes qui, professionnellement, transportent en traversant la frontière des voyageurs ou des biens par route, par rail, par bateau ou par avion.

En l'espèce, selon l'argumentation de SOCIETE1.) S.A., le transport des véhicules Ferrari devait se faire par voie de transporteur, les véhicules Ferrari ne pouvant circuler sur la voie publique. L'exception à l'article 4 de l'ordonnance précitée aurait dès lors eu vocation à s'appliquer.

Il ne ressort pas du dossier que la moindre démarche administrative ait été entreprise en vue d'organiser ce transport.

Cette première ordonnance fut relayée par une seconde ordonnance sur les mesures destinées à lutter contre le coronavirus (COVID-19) dans le domaine du transport international de voyageurs¹⁸ du 27.01.2021 et entrée en vigueur le 07.02.2021.

Celle-ci prévoyait également des dérogations aux obligations de quarantaine pour les personnes qui, dans le cadre de leur activité professionnelle, transportent des voyageurs ou des biens en traversant la frontière.

Il en découle que l'argumentation avancée par SOCIETE1.) S.A. était en porte-à-faux par rapport à la législation en vigueur.

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

1. 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 est incriminée 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.

a) 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.

¹⁸ [RS 818.101.27 - Ordonnance du 27 janvier 2021 sur les mesures destinées à lutter contre le coronavirus \(COVID-19\) dans le domaine du transport international de voyageurs \(Ordonnance COVID-19 mesures dans le domaine du transport international de voyageurs\) \(admin.ch\)](#)

<p>Article 77, paragraphe 3 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée</p> <p>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.</p>	<p>Article 77, paragraphe 3 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée</p> <p>Sera passible d'une amende fiscale de 10 à <u>50 pour cent</u> de la taxe sur la valeur ajoutée éludée <u>ou du remboursement indûment obtenu</u>, sans qu'elle puisse être inférieure à 125 euros, toute personne <u>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.</u></p>
<p>Article 80 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée</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: « <i>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</i></p>	<p>Article 80 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée</p> <p>1. <i>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] d'un emprisonnement de un mois à quatre ans¹⁹ 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 obtenu²⁰. 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.</i></p>

¹⁹ [Loi du 12 mars 2020 portant modification :1° du Code pénal ;2° du Code de procédure pénale ;3° de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée ;aux fins de transposition de la directive \(UE\) 2017/1371 du Parlement européen et du Conseil du 5 juillet 2017 relative à la lutte contre la fraude portant atteinte aux intérêts financiers de l'Union au moyen du droit pénal. - Legilux \(public.lu\)](#)

²⁰ Seuil de peine modifié par la transposition de la directive PIF.

<p><i>amende de cinquante mille francs à un montant représentant le décuple des impôts éludés. »</i></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><i>Toutes les dispositions du livre premier du Code pénal et les dispositions du Code d'instruction criminelle sont applicables à ces infractions.</i></p> <p><i>Les autorités judiciaires sont seules compétentes dans les cas visés aux alinéas 1 et 2.</i></p> <p><i>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.</i></p> <p><i>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.</i></p> <p><i>La prescription commence à courir de nouveau à partir d'une décision de justice passée en force de chose jugée.</i></p> <p><i>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._</i></p>
---	---

En vertu de l'article 25 de la loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017, les dispositions de cette loi « *sont applicables à partir de l'année d'imposition 2017* ». C'est donc la nouvelle version de la loi qui est applicable à l'espèce, les faits visés se rapportant à l'exercice fiscal 2020.

b. Vérification de la punissabilité de la tentative de fraude fiscale

L'infraction de fraude fiscale intentionnelle est consommée non pas à l'instant où le contribuable remet sa déclaration d'impôt à l'Administration, 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 réelle²¹.

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

L'article 80 de la loi TVA 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*

²¹ Tribunal Luxembourg 14.02.2002, n° 353

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. »

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 manoeuvres 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. »*

Partant la tentative de fraude fiscale est punissable.

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

a) Un premier élément matériel : le quantum

Il convient encore de vérifier si les infractions reprochées remplissent *a priori* 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 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 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 obtenu²². »

Le caractère supplémentaire de gravité que représente l'escroquerie fiscale par rapport à la fraude fiscale au sens strict du terme tient à l'astuce (les manoeuvres frauduleuses) qui doit accompagner la tromperie. L'escroquerie fiscale étant une forme aggravée de la fraude fiscale intentionnelle, elle peut être définie comme le fait de tromper les autorités fiscales par l'utilisation de moyens frauduleux destinés à prouver l'exactitude des affirmations contenues dans la déclaration d'impôt.

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

²² maximum de la peine d'emprisonnement relevé à 4 ans par la loi portant transposition de la directive PIF.

- 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 mathématique²³. Il convient dès lors de vérifier, si ces critères objectifs sont remplis.

Le montant des impôts éludés (TVA) est de 697.000€(chiffre d'affaires éludé 4.100.000€) pour l'année 2020 ce qui constitue un montant significatif en termes relatifs et absolus:

type d'impôt et année d'imposition	impôt éludé (montant absolu) (€)	impôt éludé (montant relatif) (%)
2020	697.000€	100%

Il en découle que l'élément matériel quant à l'existence d'une fraude est réalisé en l'espèce pour l'année 2020.

- 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'article 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.

²³ 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. 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. »

L'article 65 de la Loi TVA indique les obligations comptables de l'assujetti :

« 1. Aux fins de la présente section, on entend par "stockage par voie électronique" le stockage de données effectué au moyen d'équipements électroniques de traitement (y compris la compression numérique) et de stockage, et en utilisant le fil, la radio, les moyens optiques ou d'autres moyens électromagnétiques.

2. L'assujetti et la personne morale non assujettie doivent tenir une comptabilité suffisamment détaillée pour permettre l'application de la TVA et son contrôle par l'administration. Cette comptabilité doit comporter d'une manière distincte toutes les données qui sont à reprendre dans les déclarations visées à l'article 64.

2bis. L'assujetti qui facilite, par l'utilisation d'une interface électronique telle qu'une place de marché, une plateforme, un portail ou un dispositif similaire, une livraison de biens ou une prestation de services à une personne non assujettie, pour lesquelles le lieu d'imposition se situe soit au Luxembourg, soit dans un autre État membre, est tenu de consigner dans un registre ces livraisons ou ces prestations. Les registres sont suffisamment détaillés pour permettre à l'administration ainsi que, le cas échéant, aux administrations fiscales des États membres où ces livraisons et prestations sont imposables, de vérifier que la TVA a été correctement appliquée. Les registres visés à l'alinéa 1er doivent, sur demande, être mis par voie électronique à la disposition de l'administration. Ces registres doivent être conservés pendant dix ans à compter du 31 décembre de l'année de l'opération.

3. 1° Tout assujetti doit tenir un registre des biens qu'il a expédiés ou transportés, ou qui ont été expédiés ou transportés pour son compte, en dehors de l'intérieur du pays mais dans la Communauté, pour les besoins d'opérations consistant en des expertises ou des travaux portant sur ces biens ou en leur utilisation temporaire, visées à l'article 12, point g), alinéa 2, cinquième, sixième et septième tirets.

2° Tout assujetti doit tenir une comptabilité suffisamment détaillée pour permettre l'identification des biens qui lui ont été expédiés à partir d'un autre État membre, par un assujetti identifié à la TVA dans cet autre État membre ou pour le compte de celui-ci et qui font l'objet d'une prestation de services consistant en des expertises ou des travaux portant sur ces biens.

3° Tout assujetti qui transfère des biens dans le cadre du régime des stocks sous contrat de dépôt visé à l'article 12bis tient un registre qui permet à l'administration de vérifier l'application correcte dudit article. Tout assujetti destinataire d'une livraison de biens dans le cadre du régime des stocks sous contrat de dépôt visé à l'article 12bis tient un registre de ces biens.

4. 1° Tout assujetti doit veiller à ce que soient stockées des copies des factures émises par lui-même, par l'acquéreur ou le preneur ou, en son nom et pour son compte, par un tiers, ainsi que toutes les factures qu'il a reçues. Toute personne morale non assujettie établie à l'intérieur du pays doit veiller à ce que soient stockées les factures portant sur les livraisons de biens et les prestations de services pour lesquelles elle est le redevable de la TVA. Ces factures et copies de factures doivent être stockées pendant une période de dix ans à partir de leur date d'émission.

2° Les livres et documents autres que ceux visés au point 1° et au paragraphe 2bis, dont la tenue, la rédaction ou la délivrance sont prescrites par la présente loi ou les dispositions prises en exécution de celle-ci, doivent être stockés pendant une période de dix ans à partir de leur clôture, s'il s'agit de livres, ou de leur date, s'il s'agit d'autres documents.

5. L'authenticité de l'origine et l'intégrité du contenu des livres et documents visés au paragraphe 4, ainsi que leur lisibilité, doivent être assurées durant toute la période de stockage. Le stockage peut valablement se faire par voie électronique, à condition que les données garantissant l'authenticité de l'origine et l'intégrité du contenu des livres et documents visés au paragraphe 4 soient également stockées sous forme électronique.

6. 1° L'assujetti et la personne morale non assujettie peuvent déterminer le lieu de stockage, à condition de mettre à la disposition de l'administration, sans retard indu, à toute réquisition de sa part, toutes les factures ou informations ainsi que tous les livres et documents stockés conformément au paragraphe 4.

2° Par dérogation au point 1°,

a) l'assujetti et la personne morale non assujettie n'ont pas le droit de stocker factures, livres ou autres documents comptables dans un pays ou territoire avec lequel il n'existe aucun instrument juridique relatif à l'assistance mutuelle ayant une portée similaire - à celle de la loi du 21 juillet 2012 portant transposition de la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures et au règlement d'exécution (UE) n° 1189/2011 de la Commission du 18 novembre 2011 fixant les modalités d'application relatives à certaines dispositions de la directive 2010/24/UE du Conseil concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures, ou - au droit d'accès par voie électronique, de téléchargement et d'utilisation visé au paragraphe 7 ;

b) l'assujetti établi à l'intérieur du pays doit y stocker les factures émises par lui-même, par l'acquéreur ou le preneur ou, en son nom et pour son compte, par un tiers, ainsi que toutes les factures qu'il a reçues, lorsque le stockage n'est pas effectué par une voie électronique garantissant un accès complet et en ligne aux données concernées. 3° L'assujetti établi à l'intérieur du pays doit déclarer à l'administration le lieu de stockage lorsque celui-ci est situé en dehors du territoire luxembourgeois. Cette déclaration doit être faite dans la déclaration annuelle prévue à l'article 64, paragraphe 7.

7. L'assujetti qui stocke, par une voie électronique garantissant un accès en ligne aux données concernées, dans un autre État membre les factures qu'il émet ou qu'il reçoit, est tenu d'assurer aux agents de l'administration, à des fins de contrôle, un droit d'accès par voie électronique, de téléchargement et d'utilisation en ce qui concerne ces factures. 8. Un règlement grand-ducal peut énoncer les critères auxquels doit répondre la comptabilité d'un assujetti et les indications qu'elle doit

contenir. Il peut prévoir des mesures d'exception pour certains assujettis ou groupes d'assujettis ou pour les personnes morales non assujetties. »

Il ressort dès lors du dossier que la société SOCIETE1.) S.A. n'a pas, en infraction à l'article 64 de la Loi TVA, 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.* »

Il en découle que la comptabilité ne satisfait pas à l'article 65 de la Loi TVA.

- 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 justification²⁴.

« 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 spécial²⁵. »

E) Qualification juridique des faits faisant l'objet de l'accord

SOCIETE1.) S.A., préqualifiée,

Comme auteur, coauteur ou complice,

dans l'Arrondissement judiciaire de Luxembourg, en 2020 et 2021,

sans préjudice de la date exacte,

de s'être rendue coupable de tentative de fraude fiscale aggravée/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^{er} de la loi TVA par le fait en tant qu'assujetti identifié 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 d'éluider le paiement de la taxe sur la valeur

²⁴ 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

²⁵ Cour d'appel, X, Arrêt N°492/10 X du 8 décembre 2010 not. 12446/09/CD, MP c/ notaire W.

ajoutée, 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 du chiffre d'affaires éludé et de TVA redû étant le suivant :

<i>Année</i>	<i>Chiffre d'affaires éludé (€)</i>	<i>Impôts éludés (€)</i>
2020	4.100.000€	697.000€

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

SOCIETE1.) S.A., préqualifiée,

Comme auteur,

dans l'Arrondissement judiciaire de Luxembourg, en 2020 et 2021,

de s'être rendue coupable de tentative de fraude fiscale aggravée/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^{er} de la loi TVA par le fait en tant qu'assujetti identifié 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 d'éluider le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, 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 du chiffre d'affaires éludé et de TVA redû étant le suivant :

<i>Année</i>	<i>Chiffre d'affaires éludé (€)</i>	<i>Impôts éludés (€)</i>
<i>2020</i>	<i>4.100.000€</i>	<i>697.000€</i>

IV. La peine

A) La peine légale

En vertu de l'article 80 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, les faits de fraude fiscale aggravée respectivement de tentative de fraude fiscale aggravée sont punissables pour la période de temps considérée 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, soit en l'espèce 4.182.000€ Au vœu de l'article 36 du Code pénal, le taux maximal de l'amende applicable aux personnes morales est égal au double de celui prévu à l'égard des personnes physiques par la loi qui réprime l'infraction, soit en l'espèce 8.364.000€

B) Personnalisation de la peine

Eu égard aux circonstances atténuantes tenant à l'absence d'antécédents, au paiement immédiat des impôts éludés de 697.000€ et en tenant compte de l'amende administrative de 105.000€ infligée à et payée par SOCIETE1.) S.A.²⁶, il y a lieu de condamner SOCIETE1.) S.A. à une amende de **35.000€ (trente-cinq mille EUROS)**.

²⁶ CJUE, arrêt du 05/05/2022, publié dans Revue de droit pénal et de criminologie, édition d'avril 2024 :

«49. En second lieu, la juridiction de renvoi s'interroge sur la troisième exigence visée au point 36 du présent arrêt, découlant tant de l'article 52, paragraphe 1, de la Charte que du principe de proportionnalité des peines consacré à l'article 49, paragraphe 3, de celle-ci, qui implique pour les autorités compétentes l'obligation, en cas d'infliction d'une seconde sanction, de veiller à ce que la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées n'excède pas la gravité de l'infraction constatée (voir, en ce sens, arrêt du 20 mars 2018, *Garlsson Real Estate e.a.*, C-537/16, EU:C:2018:193, point 56).

50. À cet égard, il convient de préciser que, selon la jurisprudence rappelée au point 36 ainsi qu'au point précédent du présent arrêt [i.e. arrêt du 20 mars 2018, *Menci*, C-524/15], cette exigence s'applique, sans exception, à l'ensemble des sanctions imposées cumulativement et, partant, tant au cumul de sanctions de même nature qu'au cumul de sanctions de natures différentes, tel que celui de sanctions pécuniaires et de peines privatives de liberté. La seule circonstance que les autorités

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, 36 et 66 du Code pénal, de l'article 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 10.10.2024

**Le Procureur d'Etat Maître Philippe PENNING SOCIETE1.) S.A.
Georges OSWALD**

15 octobre 2024

compétentes aient l'intention d'imposer des sanctions de natures différentes ne saurait les exempter de l'obligation de s'assurer que la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées n'excède pas la gravité de l'infraction constatée, sous peine de méconnaître le principe de proportionnalité. »

« Le droit fondamental garanti à l'article 50 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, lu en combinaison avec l'article 52, paragraphe 1, de celle-ci, doit être interprété en ce sens qu'il

– ne s'oppose pas à ce que la limitation du cumul de poursuites et de sanctions de nature pénale en cas de dissimulations frauduleuses ou d'omissions déclaratives en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) prévu par une réglementation nationale aux cas les plus graves ne résulte que d'une jurisprudence établie interprétant, de manière restrictive, les dispositions légales définissant les conditions d'application de ce cumul, à la condition qu'il soit raisonnablement prévisible, au moment où l'infraction est commise, que celle-ci est susceptible de faire l'objet d'un cumul de poursuites et de sanctions de nature pénale, mais qu'il

– s'oppose à une réglementation nationale qui n'assure pas, dans les cas du cumul d'une sanction pécuniaire et d'une peine privative de liberté, par des règles claires et précises, le cas échéant telles qu'interprétées par les juridictions nationales, que l'ensemble des sanctions infligées n'excède pas la gravité de l'infraction constatée. »

34148/21/CD (GB)

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

La matérialité des faits reconnus par la société 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 SOCIETE1.) S.A. dans les liens de la prévention suivante:

« Comme auteur, ayant elle-même commis l'infraction suivante,

dans l'Arrondissement judiciaire de Luxembourg, en 2020 et 2021

de s'être rendu 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^{er} de la loi TVA par le fait en tant qu'assujetti identifié 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 d'éluider le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, 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 du chiffre d'affaires éludé et de TVA redû étant le suivant :

<i>Année</i>	<i>Chiffre d'affaires éludé (€)</i>	<i>Impôts éludés (€)</i>
<i>2020</i>	<i>4.100.000€</i>	<i>697.000€</i>

.»

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

Il y a lieu de condamner la société 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 SOCIETE1.) S.A. entendu en ses déclarations et la représentante du Ministère Public entendue en ses conclusions,

34148/21/CD (GB)

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

c o n d a m n e la société SOCIETE1.) S.A. du chef de l'infraction retenue à sa charge, à **une amende correctionnelle de TRENTE-CINQ MILLE (35.000) euros**, ainsi qu'aux frais de sa poursuite pénale, ces frais liquidés à 90,82 euros.

Par application des articles 14, 16, 27, 28, 36 et 66 du Code pénal, de l'article 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.

Ainsi fait et jugé par Steve VALMORBIDA, vice-président, Anne FOEHR et Céline MERTES, premier juges, et prononcé par Monsieur le vice-président en audience publique au tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, en présence de Stéphane JOLY-MEUNIER, substitut du Procureur d'Etat, et de Josiane CENDECKI, greffière, qui, à l'exception du représentant du Ministère Public, ont signé le présent jugement.

Ce jugement est susceptible d'appel.

L'appel doit être interjeté dans les formes et délais prévus aux articles 202 et suivants du Code de procédure pénale et il doit être formé par le prévenu ou son avocat, la partie civile ainsi que la partie civilement responsable ou leurs avocats respectifs dans les **40 jours** de la date du prononcé du présent jugement, auprès du greffe du Tribunal d'arrondissement de Luxembourg, en se présentant **personnellement** pour signer l'acte d'appel.

L'appel peut également être interjeté, dans les **40 jours** de la date du prononcé du présent jugement par voie de **courrier électronique** à adresser au guichet du greffe du Tribunal d'arrondissement de Luxembourg à l'adresse [MAIL1](#)). L'appel interjeté par voie électronique le jour d'expiration du délai de recours peut parvenir au greffe jusqu'à minuit de ce jour. Le courrier électronique par lequel appel est interjeté doit émaner de l'appelant, de son avocat ou de tout autre fondé de pouvoir spécial. Dans ce dernier cas, le pouvoir est annexé au courrier électronique.

Si le prévenu est **détenu**, il peut déclarer son appel au greffe du Centre pénitentiaire.