

Texte pseudonymisé

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

Jugement no 3184/2025

not. 32334/21/CD

## JUGEMENT SUR ACCORD

### AUDIENCE PUBLIQUE DU 26 NOVEMBRE 2025

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

Dans la cause du Ministère Public contre

**PERSONNE1.)**,  
née le DATE1.) à ADRESSE1.) (Allemagne),  
demeurant à L-ADRESSE2.),  
**avant élu son domicile auprès de l'étude de Maître Lynn FRANK**

représenté par Maître Lynn FRANK, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg,

- p r é v e n u e -

---

À l'audience publique du 11 novembre 2025, la prévenue PERSONNE1.), préqualifiée, représentée par Maître Lynn FRANK, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg, a comparu volontairement devant le Tribunal correctionnel de ce siège pour y entendre statuer sur :

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

À cette audience, Maître Lynn FRANK, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg, se présenta et déclara représenter la prévenue PERSONNE1.) conformément à l'article 185 du Code de procédure pénale.

Maître Lynn FRANK, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg, ainsi que la représentante du Ministère Public, Alessandra VIENI, furent entendues 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 SUIVIT :**

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



## **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. PERSONNE1.), née le DATE1.) à ADRESSE1.) (D), demeurant actuellement à L-ADRESSE2.)**

**assistée de Maître Lynn FRANK, avocat à la Cour, ayant son cabinet à 340, rue de Rollingergrund, L-2442 Luxembourg**

**élisant domicile pour les besoins de la présente procédure en l'étude de Maître Lynn FRANK, avocat à la Cour,**

## I. Résumé de la procédure

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

<b>Acte</b>	
A) Dénonciation du 18.10.2021 de l'Administration des Contributions Directes, bureau d'imposition Esch 1, ensemble ses annexes : 1. Transmission des poursuites 2. Tableau des impôts éludés 3. Bulletin de l'impôt sur le revenu du 13.08.2020 relatif à l'année 2013 4. Dénonciation du 25.10.2021 (bureau d'imposition Capellen) 5. Bulletin de l'impôt sur le revenu du 21.10.2020 relatif à l'année 2014 6. Tableau des impôts éludés 7. Dénonciation du 22.10.2021 (bureau d'imposition Echternach) 8. Tableau des impôts éludés 2015 9. Bulletin de l'impôt sur le revenu du 26.02.2020 relatif à l'année 2015 (bulletin initial) 10. Bulletins de l'impôt sur le revenu du 22.07.2020 relatif à l'année 2015 (bulletin rectificatif)	
B) Courriel du 18.11.2021 du Parquet de Luxembourg à l'ACD	
C) Courrier du 02.12.2021 de l'ACD au Parquet de Luxembourg, ensemble ses annexes : 1. Avis de contrôle du 08.07.2020 2. Rapport n° 1920 du Service de Révision, ensemble son annexe : - Réponse de SOCIETE1.) S.A. - Tableau récapitulatif des conséquences fiscales	
D) Courrier du 15.04.2024 du Parquet de Luxembourg à l'ACD	
E) Courrier du 26.04.2024 de l'ACD au Parquet de Luxembourg, ensemble son annexe : - Jugement n° 46641 du 29.03.2023 du Tribunal administratif	
F) Courrier du 02.05.2024 du Parquet de Luxembourg à l'ACD	
G) Courrier du 27.05.2024 de l'ACD au Parquet de Luxembourg	
H) Transmis du 17.09.2024 du Parquet de Luxembourg au SPJ	
I) Rapport SPJ/IEF/2025/164303.2/KRDA du 25.09.2025 de la police grand-ducale, SPJ/IEF concernant l'analyse du dossier et des dénonciations des bureaux d'imposition, l'exploitation des interrogatoires ainsi que les conclusions finales du SPJ, ensemble ses annexes :	
1.	Copie du transmis not. 32334/21/CD du 17 septembre 2024
2.	Copie du rapport n° 1920 du 12 février 2020 dressé par le Service de révision de l'ACD
3.	Copie du tableau des conséquences fiscales suite au rapport n° 1920 du Service de Révision de l'ACD
4.	Copie du jugement n° 46641 du 29 mars 2023
5.	Copie du courrier du 27 mai 2024 de l'ACD au Parquet
6.	Copie de la dénonciation du bureau d'imposition Esch 1 pour l'année 2013
7.	Copie de la dénonciation du bureau d'imposition Capellen pour l'année 2014
8.	Copie de la dénonciation du bureau d'imposition Echternach pour l'année 2015
9.	Procès-verbal d'interrogatoire n° SPJ/IEF/2025/164303.4/KRDA du 16 mai 2025
10.	Procès-verbal d'interrogatoire n° SPJ/IEF/2025/164303.3/KRDA du 22 mai 2025
11.	Copie des déclarations d'impôts sur le revenu des années 2012, 2013 et 2014
12.	Copie du décompte de l'ACD du 2 décembre 2015 concernant les années d'imposition 2012 et 2013
13.	Copie du décompte de l'ACD du 17 mai 2017 concernant l'année d'imposition 2014

14.	Copie du décompte de l'ACD du 26 février 2020 concernant les années d'imposition 2015, 2016, 2017 et 2018
15.	Copie du certificat de l'ACD du 3 juin 2025
J) Extrait du casier judiciaire Bulletin no 1	

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

### A) Le contrôle fiscal et les conséquences fiscales en dérivant

Le 14.04.2015, le bureau d'imposition Luxembourg Sociétés 2 s'est adressé au préposé du service de révision de l'Administration des Contributions Directes (ci-après « ACD »), afin de procéder à une vérification des livres et documents comptables, ainsi que des revenus et de la fortune imposable de la société SOCIETE1.) SA<sup>1</sup> (ci-après « SOCIETE1.) »).

Il ressort du rapport de révision n°1920 du 12.02.2020<sup>2</sup> dressé à cette occasion par le service de révision de l'ACD que :

- les données informatiques des caisses enregistreuses n'étaient plus disponibles pour les années contrôlées ;
- la majorité des relevés de caisse étaient illisibles, de nombreux imprimés ne constituaient que des lectures X (statistiques qui ne sont pas définitives) et qu'il n'existe pas de listing des tickets émis ;
- les recettes numéraires ne sont comptabilisées qu'une seule fois par mois ;
- le service de révision rehausse qu'il n'est pas possible de prouver les recettes effectivement réalisées sur base de documents et pièces justificatives fiable et considère la comptabilité comme irrégulière par rapport aux dispositions de la loi générale des impôts ;
- par conséquent, la comptabilité est rejetée dans son intégralité et le service de révision procède à une vérification des recettes encaissées sur base de la marge bénéficiaire ;
- la marge bénéficiaire réalisée s'avère largement insuffisante, comparée aux marges usuelles d'entreprises comparables ;
- le service de révision a retenu une marge de 350% pour les années en question (et 340% pour 2015).

L'article 9 du Code de commerce oblige toute entreprise, qui : « [...] doit tenir une comptabilité appropriée à la nature et à l'étendue de ses activités en se conformant aux dispositions légales particulières qui les concernent. »

<sup>1</sup> SOCIETE1.) SA, radiée le 2 octobre 2023, ayant eu son dernier siège social à L-ADRESSE3.), inscrite au RCS sous le numéro NUMERO3.) et la matricule NUMERO4.) (selon RCS).

<sup>2</sup> Documents C) 2. et I) 2.

Au vœu de l'article 10 du Code de commerce : « *La comptabilité des personnes morales doit couvrir l'ensemble de leurs opérations, de leurs avoirs et droits de toute nature, de leurs dettes, obligations et engagements de toute nature. La comptabilité des commerçants, personnes physiques, doit couvrir ces mêmes éléments lorsque ceux-ci relèvent de leur activité commerciale, elle mentionne de manière distincte les moyens propres affectés à cette activité commerciale.* »

L'article 11 du Code de commerce dispose que : « *Toute comptabilité est tenue selon un système de livres et de comptes conformément aux règles usuelles de la comptabilité en partie double à l'exception des commerçants personnes physiques visés à l'article 13 alinéa 1 qui ont la faculté de tenir une comptabilité simplifiée. Toutes les opérations sont inscrites sans retard, de manière fidèle et complète et par ordre de dates, soit dans un livre journal unique, soit dans un système de journaux spécialisés. Dans ce dernier cas, toutes les données inscrites dans les journaux spécialisés sont introduites, avec indication des différents comptes mis en mouvement, par voie de centralisation dans un livre centralisateur unique.* »

Aux termes de l'article 12 du Code de commerce : « *Les comptes ouverts sont définis dans un plan comptable approprié à l'activité de l'entreprise* ».

La loi générale des impôts (« AO ») impose en ses paragraphes 160 et 162 également la tenue d'une comptabilité régulière et complète quant à la forme et quant au fond : « *La comptabilité est régulière quant à la forme lorsqu'elle est agencée de façon claire et ordonnée, de façon à faciliter toute recherche et tout contrôle. Elle est régulière quant au fond lorsqu'elle est complète et exacte, c'est-à-dire lorsque tous les faits comptables ont été pris en considération de façon exacte*<sup>3</sup>. »

« *Une comptabilité est régulière lorsqu'elle renvoie une image fidèle et complète de la situation financière de l'exploitation du contribuable. A cette fin, elle doit respecter les principes généraux comptables tels que les principes de continuité, de constance, de spécificité des exercices, de non-compensation, de comptabilisation des charges et produits et de prudence. Le principe de la comptabilisation continue implique la comptabilisation chronologique des opérations, et ce dans un délai rapproché après leur survenance, ainsi que le principe de vérité qui impose l'enregistrement de toutes les opérations.* »

La comptabilité qui est régulière d'un point de vue formel bénéficie d'une présomption de régularité quant au fond (§208(1) AO)<sup>4</sup>.

A défaut de respecter les conditions de régularité formelle, la comptabilité perd sa force probante. Le § 160 AO impose le respect des règles comptables contenues dans les lois non fiscales. En conséquence, le service de révision a retenu que le bénéfice fiscal de SOCIETE1.) devait être redressé comme suit :

---

<sup>3</sup> Tribunal Administratif, 29.07.1998, rôle 10577

<sup>4</sup> Le paragraphe 208, alinéa 1 AO dispose en sa première phrase que «*Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 162 entsprechen, haben die Vermutung ordnungsmässiger Führung für sich und sind, wenn nach den Umständen des Falls kein Anlaß ist, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden, der Besteuerung zugrunde zu legen*». Il s'ensuit que la comptabilité qui est régulière d'un point de vue formel bénéficie d'une présomption de régularité quant au fond. En revanche, à défaut de respecter les conditions de régularité formelle, la comptabilité perd sa force probante.

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Bénéfice initial (en EUR)	-332.225,34	-43.555,78	3.505,53	58.012,77	60.939,35	96.307,23
Majoration de recettes (en EUR)	224.000,00	92.000,00	191.000,00	305.000,00	353.000,00	312.000,00
Bénéfice redressé (en EUR)	-108.225,34	48.444,22	194.505,53	363.012,77	413.939,35	408.307,23

Les majorations de recettes ont été qualifiées de distributions cachées de bénéfices.

Conformément à l'article 164 (3) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu :

*« Les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité. »*

En raison de ce qui précède, des bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des collectivités (ci-après « IRC ») et de l'impôt commercial communal (ci-après « ICC ») ont été émis par le bureau d'imposition « Sociétés 2 » en date du 29.04.2020 et adressés à la société SOCIETE1.) pour les années 2010 à 2015.

La société SOCIETE1.) a introduit des réclamations contre ces bulletins rectificatifs, lesquelles ont été rejetées par la décision directoriale de l'ACD du 16.10.2020 (numéro NUMERO1.)).

En date du 08.01.2021, un recours juridictionnel contre cette décision a été déposé devant le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg. Par jugement n° 45488 du 29.03.2023, la société SOCIETE1.) a été déboutée de son recours contentieux dirigé contre la décision directoriale ayant rejeté comme non fondée sa réclamation introduite à l'encontre des bulletins d'impôts émis à son égard.

Suite au rapport n° 1920 du service de révision de l'ACD, le bureau d'imposition « Sociétés 2 » a retenu les conséquences fiscales suivantes au niveau des revenus nets de la société SOCIETE1.) :

Année (Type d'impôt)	Impôts suivant imposition initiale	Impôts suivant rectification	Impôts élués	Ratio impôt élué / impôt effectivement dû
2010 (IRC) (ICC)	-	-	-	-
2011				

(IRC)	-	-	-	-
(ICC)	-	-	-	-
2012				
(IRC)	-	-	-	-
(ICC)	-	7.911,00	7.911,00	100%
2013				
(IRC)	535,00	63.820,56	63.285,56	99,16%
(ICC)	-	23.321,00	23.321,00	100%
2014				
(IRC)	535,00	92.331,98	91.796,98	99,42%
(ICC)	-	26.757,00	26.757,00	100%
2015				
(IRC)	1.605,00	90.508,07	88.903,07	98,23%
(ICC)	-	26.379,00	26.379,00	100%
<b>TOTAL</b>	<b>2.675,00</b>	<b>331.028,61</b>	<b>328.353,61</b>	<b>99,19%</b>

PERSONNE2.) (ci-après PERSONNE1.) a été l'une des associés (à hauteur de 25%) de la société SOCIETE1.) pendant les années 2010 à 2015. Un avis de contrôle a été envoyé par le bureau d'imposition « Sociétés 2 » aux bureaux d'impositions des personnes physiques concernées afin qu'ils tiennent compte des majorations du revenu imposable de PERSONNE1.), provenant des revenus de capitaux mobiliers obtenus sous forme de distributions cachées de bénéfices.

Les montants des « *Distributions occultes* » ci-devant sont proportionnels au pourcentage de participation dans SOCIETE1.) par l'associé concerné.

Les bureaux d'imposition concernés ont émis à l'égard de PERSONNE1.) de nouveaux bulletins de l'impôt sur le revenu, en tenant compte des revenus net de capitaux mobiliers (voir chapitre 2.1 du présent rapport).

En date du 17.11.2020, PERSONNE1.) a introduit une réclamation contre lesdits bulletins d'impôt rectificatifs auprès du Directeur de l'ACD, laquelle a été rejetée comme non fondée par la décision directoriale du 10.08.2021 (C 28696 et C 28698).

En date du 04.11.2021, PERSONNE1.) a introduit un recours contre cette décision et subsidiairement contre les bulletins de l'impôt concernés. Ce recours été rejeté et PERSONNE1.) a par conséquent été déboutée par le jugement n° 46641 du 29.03.2023 de la première chambre du tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg.

En date du 27.05.2024, l'ACD a confirmé au Parquet du Tribunal d'Arrondissement de et à Luxembourg qu'aucun appel n'a été formé contre ce jugement, de sorte que l'imposition est devenue définitive.

Les dénonciations de faits susceptibles de constituer d'infractions fiscales au sens de l'article 396 de la loi générale des impôts du 22.05.1931 (ci-après « Abgabenordnung » ou bien « AO »), émanant du bureau d'imposition « Esch 1 » le 18.10.2021 pour l'année 2013 du bureau d'imposition « Capellen » le 25.10.2021 pour l'année 2014 et du bureau d'imposition « Echternach » le 22.10.2021 pour l'année 2015, ont été transmises au Parquet du Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg. Ces dénonciations se basent sur des vérifications approfondies des données contenues dans les déclarations d'impôt remises par PERSONNE1.) et PERSONNE3.) (numéro fiscal NUMERO2.). L'imposition rectificative effectuée par les bureaux d'imposition a été opérée sur base de l'avis de contrôle mentionné ci-avant émis le 08.07.2020 par le bureau d'imposition « Sociétés 2 ».

PERSONNE1.) et PERSONNE3.) (ci-après « PERSONNE3. »), ex-conjoints ayant opté pour l'imposition collective, ont divorcé en date du 03.09.2014.

Considérant que PERSONNE1.) détenait 25% des parts de la société SOCIETE1.) au cours des années 2013 à 2015, il en résulte que les majorations de recettes qualifiées de distributions cachées de bénéfices, à savoir 305.000 EUR pour l'année 2013, 353.000 EUR pour l'année 2014 et 312.000 EUR pour l'année 2015 ne concernent PERSONNE1.) qu'à hauteur de 25%.

Les bureaux d'imposition ont majoré le revenu imposable par la mise en compte de revenus de capitaux mobiliers correspondant à des distributions cachées de bénéfices fixées dans le chef de la société SOCIETE1.), dans laquelle PERSONNE1.) détenait une participation de 25%. Les tableaux suivants (en EUR) renseignent sur les revenus nets et les montants d'impôts éludés (selon les dénonciations des bureaux d'imposition).

Année	Revenu déclaré	Majorations	Revenu redressé	Bureau d'imposition
2013	77.496,75	35.075,00	112.571,75	Esch 1
2014	84.652,85	42.575,00	127.227,85	Capellen
2015	13.475,00	39.000,00	52.475,00	Echternach
<b>TOTAL</b>	<b>175.624,60</b>	<b>116.650,00</b>	<b>292.274,60</b>	

En tenant compte de la distribution cachée de bénéfices (sous forme de revenus de capitaux mobiliers), le revenu imposable de PERSONNE1.) a été corrigé à la hausse. Ci-après un aperçu des montants d'impôts dus pour les années 2013 à 2015 et, par déduction, des montants d'impôts éludés :

Année	Impôt dû suivant imposition initiale (€)	Impôt dû suivant imposition rectificative (€)	Impôt éludé (€)	Ratio impôt éludé / impôt dû suivant imposition rectificative
2013	382	14.914	14.532	97,44 %
2014	6.138	21.185	15.047	71,02 %
2015	7.528	22.563	15.035	66,64 %
<b>TOTAL</b>	<b>14.048</b>	<b>58.662</b>	<b>44.614</b>	

## B) Détermination de la loi applicable et vérification de la punissabilité des faits pénaux fiscaux

### 1. Loi applicable

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

<b>Paragraphe 396 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (antérieur à la réforme fiscale)</b>	<b>Paragraphe 396 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (post réforme fiscale)</b>
<p>(1) Wer zum eigenen Vorteil oder zum Vorteil eines anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erschleicht oder vorsätzlich bewirkt, dass Steuereinnahmen verkürzt werden, wird wegen Steuerhinterziehung mit Geldstrafe bestraft. Le maximum de l'amende est fixé au quadruple des impôts éludés.</p> <p>(2) Der Steuerhinterziehung macht/sich auch schuldig, wer Sachen, für die ihm Steuerbefreiung oder Steuervorteile gewährt sind, zu einem Zweck verwendet, der der Steuerbefreiung oder dem Steuervorteil, die er erlangt hat, nicht entspricht, und es zum eigenen Vorteil oder zum Vorteil eines anderen vorsätzlich unterlässt, dies dem Finanzamt vorher rechtzeitig anzuzeigen.</p> <p>(3) Es genügt, dass infolge der Tat ein geringerer Steuerbetrag festgesetzt oder ein Steuervorteil zu Unrecht gewährt oder</p>	<p>(1) Wer zum eigenen Vorteil oder zum Vorteil eines anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erschleicht oder vorsätzlich bewirkt, dass Steuereinnahmen verkürzt werden, wird wegen Steuerhinterziehung mit Geldstrafe bestraft. <u>L'amende dont le maximum est fixé à la moitié des impôts éludés ou du remboursement indûment obtenu, ne peut être inférieure à dix pour cent des impôts éludés ou du remboursement indûment obtenu. La décision portant fixation du montant de l'amende administrative est prise par le bureau d'imposition et peut être attaquée par voie d'une réclamation au sens du § 228.»</u></p> <p>2) Der Steuerhinterziehung macht/sich auch schuldig, wer Sachen, für die ihm Steuerbefreiung oder Steuervorteile gewährt sind, zu einem Zweck verwendet, der der Steuerbefreiung oder dem Steuervorteil, die er erlangt hat, nicht entspricht, und es zum eigenen Vorteil oder zum Vorteil eines anderen vorsätzlich unterlässt, dies dem Finanzamt vorher rechtzeitig anzuzeigen.</p> <p>(3) Es genügt, dass infolge der Tat ein geringerer Steuerbetrag festgesetzt oder ein Steuervorteil zu Unrecht gewährt oder belassen ist; ob der Betrag, der sonst festgesetzt wäre, aus anderen Gründen hatte ermäßigt werden müssen oder der Vorteil aus anderen Gründen hätte</p>

belassen ist; ob der Betrag, der sonst festgesetzt wäre, aus anderen Gründen hatte ermäßigt werden müssen oder der Vorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht werden können, ist für die Bestrafung ohne Bedeutung.

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

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

beansprucht werden können, ist für die Bestrafung ohne Bedeutung.

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

(5) Si la fraude porte sur un montant d'impôt supérieur au quart de l'impôt annuel effectivement dû sans être inférieur à 10.000 euros ou sur un remboursement indu supérieur au quart du remboursement annuel effectivement dû sans être inférieur à 10.000 euros ou si le montant d'impôt annuel éludé ou le remboursement annuel à opérer est supérieur à la somme de 200.000 euros, elle sera punie comme fraude fiscale aggravée d'un emprisonnement d'un mois à trois ans et d'une amende de 25.000 euros à un montant représentant le sextuple des impôts éludés ou du remboursement indûment obtenu.

(6) Si la fraude porte sur un montant significatif soit en montant absolu soit en rapport avec l'impôt annuel dû ou avec le remboursement annuel dû et a été commise par l'emploi systématique de manoeuvres frauduleuses tendant à dissimuler des faits pertinents à l'autorité ou à la persuader de faits inexacts, elle sera punie comme escroquerie fiscale d'un emprisonnement d'un mois à cinq ans et d'une amende de 25.000 euros à un montant représentant le décuple des impôts éludés ou du remboursement indûment obtenu.

	<u>(7) Les autorités judiciaires sont seules compétentes dans les cas prévus aux alinéas 5 et 6 du présent paragraphe.</u>
<p><b>Paragraphe 397</b></p> <p>(1) Der Versuch der Steuerhinterziehung ist strafbar.</p> <p>(2) Die für die vollendete Tat angedrohte Strafe gilt auch für den Versuch.</p>	<p><b>Paragraphe 397</b></p> <p>(1) <u>La tentative de fraude fiscale aggravée au sens du paragraphe 396, alinéa 5 et la tentative d'escroquerie fiscale au sens du paragraphe 396, alinéa 6 sont punissables.</u></p> <p>(2) Die für die vollendete Tat angedrohte Strafe gilt auch für den Versuch.</p>

En l'espèce, les faits se rapportent aux exercices fiscaux 2013, 2014 et 2015, de sorte qu'il y a lieu d'appliquer la loi antérieure à la réforme fiscale.

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

Il convient encore de vérifier si les infractions reprochées remplissent les critères de la nouvelle qualification de « fraude fiscale aggravée » telle qu'elle ressort des modifications introduites par la loi du 23 décembre 2016 portant introduction de la réforme fiscale telle que réprimée par l'article 396(5) nouveau de la Loi générale des impôts qui dispose ce qui suit :

*« (5) Si la fraude porte sur un montant d'impôt supérieur au quart de l'impôt annuel effectivement dû sans être inférieur à 10.000 euros ou sur un remboursement indu supérieur au quart du remboursement annuel effectivement dû sans être inférieur à 10.000 euros ou si le montant d'impôt annuel éludé ou le remboursement annuel à opérer est supérieur à la somme de 200.000 euros, elle sera punie comme fraude fiscale aggravée d'un emprisonnement d'un mois à trois ans et d'une amende de 25.000 euros à un montant représentant le sextuple des impôts éludés ou du remboursement indûment obtenu. »*

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

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

A une approche relative, le législateur a désormais substitué un seuil objectif, en définissant l'adjectif « significatif » de manière mathématique<sup>5</sup>. Il convient dès lors de vérifier, année par année, si ces critères objectifs sont remplis :

Année	Impôt dû suivant imposition initiale (€)	Impôt dû suivant imposition rectificative (€)	Impôt éludé (€)	Ratio impôt éludé / impôt dû suivant imposition rectificative	Faits susceptibles de poursuites
2013	382	14.914	14.532	97,44 %	Oui
2014	6.138	21.185	15.047	71,02 %	Oui
2015	7.528	22.563	15.035	66,64 %	Oui
<b>TOTAL</b>	<b>14.048</b>	<b>58.662</b>	<b>44.614</b>		

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

Au vœu du paragraphe 419 (2) AO, en cas de fraude fiscale aggravée ou d'escroquerie fiscale, la prescription de l'action publique est de 5 ans. La prescription court à partir de l'établissement définitif de l'impôt éludé ou de celui du remboursement indûment obtenu. En l'espèce, l'imposition est devenue définitive par le jugement n° 46641 du 29.03.2023 rendu par la première chambre du tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg.

Il en découle que les faits ne sont pas pénalement prescrits.

### 4. Analyse des conditions de la fraude fiscale intentionnelle / aggravée

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

- Un élément matériel
- Un élément moral

#### a) Quant à l'élément matériel

<sup>5</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"*".

Les revenus imposables occultés pour les années 2013, 2014 et 2015 sont les suivants :

- pour l'année 2013 un montant total de **35.075** euros
- pour l'année 2014 un montant total de **42.575** euros
- pour l'année 2015 un montant total de **39.000** euros

Soit un total de revenus imposables occultés de **116.650€**

Les impôts éludés annuellement sont les suivants :

- pour l'année 2013 un montant total de 14.532 euros
- pour l'année 2014 un montant total de 15.047 euros
- pour l'année 2015 un montant total de 15.035 euros

soit un montant total d'impôt éludé de **44.614€** ce qui constitue un montant significatif en absolu.

Ce montant est encore significatif en termes relatifs, en considérant le pourcentage de l'impôt éludé :

<b>Année</b>	<b>Impôt éludé en € (critère : supérieur à 10.000€)</b>	<b>Ratio Impôt éludé/ Impôt effectivement dû (%) (supérieur à 25%)</b>
2013	14.532	97,44%
2014	15.047	71,02%
2015	15.035	66,64%
Total	44.614€	

Il en découle que l'élément matériel quant à l'existence d'une fraude dans le chef de PERSONNE1.) est réalisé en l'espèce.

b) Quant à l'élément moral

L'élément moral de l'infraction consiste dans la transgression matérielle de la disposition légale, commise librement et consciemment. L'auteur est présumé se trouver en infraction par suite du seul constat de cette transgression, sauf à lui de renverser cette présomption en faisant valoir qu'il n'a pas agi librement et consciemment, c'est-à-dire en rendant crédible une cause de justification<sup>6</sup>.

*« La loi peut mentionner expressément l'élément moral de l'infraction en employant des termes comme « sciemment, à dessein, intentionnellement ». Ces expressions sont cependant surabondantes, car elles n'ajoutent rien à la notion de dol général. Si le législateur exige en outre un mobile spécial consistant dans une intention de nuire ou frauduleuse, il emploie les termes « méchamment, frauduleusement ou à dessein de nuire » (Constant, Manuel de droit pénal, T1, p. 127). La loi du 12 novembre 2004 a inséré le terme « sciemment » audit article 9, estimant que le non-respect des obligations professionnelles destinées à lutter contre le blanchiment ne doit être copuni pénalement que lorsqu'il est commis intentionnellement. L'emploi du terme « sciemment » ne conduit cependant pas à subordonner ces infractions à la preuve d'un dol spécial<sup>7</sup>. »*

Il est constant en cause qu'en tant que commerçant, le restaurateur est obligé de tenir une comptabilité qui reflète correctement les transactions passées. Or, tel que cela ressort des constats de l'ACD le contribuable a volontairement transgressé cette norme (cf. supra : obligations comptables, rejet de la comptabilité).

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

## **§ 166**

„(1)

*Bei Steuererklärungen (Erklärungen, die nach Vorschrift der Gesetze oder Ausführungsbestimmungen als Unterlage für die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen oder für die Festsetzung einer Steuer dienen) hat der Steuerpflichtige zu versichern, dass er die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen gemacht hat. Die Erklärungen sind nach Form und Inhalt so abzugeben, wie es die Steuerkontrollstelle nach den Gesetzen und Ausführungsbestimmungen vorschreibt. Die Versicherung kann nach Anordnung der Steuerkontrollstelle allgemein abgegeben werden*

---

<sup>6</sup> 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

<sup>7</sup> Cour d'appel, X, Arrêt N°492/10 X du 8 décembre 2010 not. 12446/09/CD, MP c/ notaire W.

(2)

*Bei der Ausfüllung von Vordrucken sind alle Fragen zu beantworten. Die Fragen und Antworten sind so zu fassen, dass die Prüfung, was steuerpflichtig ist und was nicht, der Steuerkontrollstelle ermöglicht wird. In den Vordrucken ist zu betonen, dass diese Prüfung der Steuerkontrollstelle, nicht dem Steuerpflichtigen zusteht. Den Steuererklärungen sind die Unterlagen beizufügen, die nach den Gesetzen und Ausführungsbestimmungen gefordert werden. Wenn diese Unterlagen in Bescheinigungen bestehen, die von anderer Seite zu erteilen sind, sind die beteiligten Stellen verpflichtet, sie auszustellen.*

(3)

*Auf Verlangen haben die Steuerpflichtigen auch bei anderen Erklärungen, Anmeldungen, Anzeigen und Auskünften zu versichern, dass sie die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen gemacht haben.“*

#### 5. Infraction consommée - tentative

L'infraction de fraude fiscale intentionnelle est consommée non pas à l'instant où le contribuable remet sa déclaration d'impôt à l'ACD, fait qui constitue la tentative, mais seulement à partir du moment où l'Administration lui a accordé un avantage fiscal injustifié ou a fixé la dette fiscale du contribuable à un moment inférieur à celui qu'elle aurait retenu si elle avait connu la situation réelle<sup>8</sup>.

En l'espèce, les infractions fiscales sont restées au stade de la tentative pour les exercices fiscaux 2013 et 2014. En revanche, dans la mesure où les faits se rapportant à l'exercice fiscal 2015 ont donné lieu d'abord à l'émission d'un bulletin d'imposition initial (qui a attribué des avantages fiscaux injustifiés), suivi d'un bulletin d'imposition rectificatif en raison de la découverte de la fraude, le fraude fiscale est consommée pour l'exercice 2015.

### III. Les faits reconnus par PERSONNE1.)

**PERSONNE1.),**

**comme auteur,**

#### 1. Tentative de fraude fiscale aggravée

**Le 13.08.2020, date de l'établissement du bulletin d'imposition relatif à l'exercice 2013, respectivement le 21.10.2020, date de l'établissement du bulletin d'imposition relatif à**

---

<sup>8</sup> Tribunal Luxembourg 14.02.2002, n° 353

**l'exercice 2014 par l'Administration des Contributions directes (« ACD »), dans l'arrondissement judiciaire de Luxembourg et notamment au siège de l'ACD établie à 45, boulevard Roosevelt, L-2982 Luxembourg,**

**En infraction aux paragraphes 396 et 397 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931**

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

en l'espèce d'avoir omis de déclarer à l'Administration des Contributions Directes et ainsi soustraire à l'impôt, pour les années fiscales 2013 et 2014 des revenus imposables :

- pour l'année 2013 un montant total de 35.075 euros
- pour l'année 2014 un montant total de 42.575 euros

soit un total de revenus imposables occultés de 77.650€

et d'avoir ainsi tenté de se procurer des avantages fiscaux injustifiés ou d'avoir occasionné intentionnellement la réduction de recettes fiscales,

- pour l'année 2013 un montant total de 14.532 euros
- pour l'année 2014 un montant total de 15.047 euros

soit un montant total d'impôt éludé de 29.579€ en Impôt sur le Revenu (IR),

## 2. Fraude fiscale aggravée (consommée)

**Le 22.07.2020, date de l'établissement du bulletin d'imposition rectificatif relatif à l'exercice 2015 par l'Administration des Contributions directes (« ACD »), dans l'arrondissement judiciaire de Luxembourg et notamment au siège de l'ACD établie à 45, boulevard Roosevelt, L-2982 Luxembourg,**

**En infraction au paragraphe 396 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931**

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

en l'espèce d'avoir omis de déclarer à l'Administration des Contributions Directes et ainsi soustraire à l'impôt, pour l'année fiscale 2015 des revenus imposables :

- pour l'année 2015 un montant total de 39.000 euros

soit un total de revenus imposables occultés de 39.000€

et de s'être ainsi procuré des avantages fiscaux injustifiés ou d'avoir occasionné intentionnellement la réduction de recettes fiscales,

- pour l'année 2015 un montant total de 15.035 euros

soit un montant total d'impôt éludé de 15.035 € en Impôt sur le Revenu (IR),

#### **IV. La peine**

##### **A) La peine légale**

En vertu des articles 396 et 397 de la Loi générale des impôts, les faits de tentative de fraude fiscale (aggravée) et de fraude fiscale (aggravée) consommée sont punissables pour la période de temps considérée d'une amende d'un maximum du quadruple des impôts éludés ou du remboursement indûment obtenu. Le montant maximal de l'amende est dès lors en l'espèce de  $44.614€ * 4 = 178.456€$

Les infractions de tentative de fraude fiscale et de fraude fiscale consommée sont en concours réel, de sorte qu'il y a lieu à application de l'article 60 du Code pénal aux termes duquel la peine la plus forte sera seule prononcée, celle-ci pouvant même être élevée au double du maximum, soit en l'espèce  $178.456 * 2 = 356.912€$ .

##### **B) Personnalisation de la peine**

Il y a lieu de constater que le dossier renseigne en annexe 15 du rapport SPJ/IEF/2025/164303.2/KRDA du 25.09.2025 une pièce intitulée « copie du certificat de l'ACD du 03.06.2025 » dont il ressort que l'intégralité des impôts éludés a été payé.

Eu égard aux circonstances atténuantes tenant au paiement des impôts éludés et à l'absence d'antécédents judiciaires, il y a lieu de condamner **PERSONNE1.)** à une amende de **8.000€** La contrainte par corps en cas de non-paiement de l'amende est de 80 jours.

V. **Les frais**

Il y a lieu de condamner **PERSONNE1.)** aux frais des infractions commises, ces frais étant à liquider par le Tribunal.

Par application des articles 14, 16, 27, 28, 29, 30, 60, 66 et 78 du Code pénal, des articles 396 et 397 de la Loi générale des impôts et des articles 563 à 578 du Code de procédure pénale.

Luxembourg, le 15.10.2025

<b>Le Procureur d'Etat Georges OSWALD</b>	<b>Me Lynn FRANK</b>	<b>PERSONNE1.)</b>
---	----------------------	--------------------

La peine retenue dans l'accord est légale et adéquate, il y a dès lors lieu de condamner la prévenue PERSONNE1.) conformément à l'accord.

### PAR CES MOTIFS :

le Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, **vingt-troisième chambre**, siégeant en matière correctionnelle, statuant **contradictoirement**, la représentante du Ministère Public, ainsi que le mandataire représentant la prévenue PERSONNE1.) entendues en leurs conclusions,

**c o n d a m n e** PERSONNE1.) du chef des infractions retenues à sa charge à **une amende de huit mille (8.000) euros**, ainsi qu'aux frais de sa mise en jugement, ces frais liquidés à 8,52 euros,

**f i x e** la durée de la contrainte par corps en cas de non-paiement de l'amende à **quatre-vingts (80) jours** ;

Par application des articles 14, 16, 27, 28, 29, 60, 66 et 78 du Code pénal, des articles 396 et 397 de la loi générale des impôts et des articles 179, 182, 184, 185, 189, 190, 190-1, 194, 195, 196 et 563 à 578 du Code de procédure pénale.

Ainsi fait et jugé par Tania NEY, Madame le vice-président, Kim MEIS, juge et Laure HOFFELD, juge, et prononcé par Madame le vice-président en audience publique au Tribunal d'arrondissement à Luxembourg, en présence de Guy BREISTROFF, Procureur d'Etat Adjoint, et d'Alexia BIAGI, greffière assumée, 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 [talgug@justice.etat.lu](mailto:talgug@justice.etat.lu). 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.