

Arrêt N° 416/21 V.
du 21 décembre 2021
(Not. 32017/11/CD)

La Cour d'appel du Grand-Duché de Luxembourg, cinquième chambre, siégeant en matière correctionnelle, a rendu en son audience publique du vingt-et-un décembre deux mille vingt-et-un l'arrêt qui suit dans la cause

e n t r e :

le ministère public, exerçant l'action publique pour la répression des crimes et délits, **appellant**,

e t :

[prévenu 1], né le (...) à (...), demeurant à (...), ayant élu domicile en l'étude de Maître Philippe PENNING, demeurant professionnellement à L-2557 Luxembourg, 18, rue Robert Stümper,

prévenu, défendeur au civil et **appellant**,

e n p r é s e n c e d e :

Monsieur le Receveur, Préposé du Bureau de Recette des Contributions Directes de et à Luxembourg, Jean-Lou THILL, ayant ses bureaux à L-2982 Luxembourg, 18, rue du Fort Wedell,

demandeur au civil.

FAITS :

Les faits et rétroactes de l'affaire résultent à suffisance de droit d'un jugement rendu contradictoirement par le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, 16^e chambre, siégeant en matière correctionnelle, le 2 avril 2020, sous le numéro 1040/2020, dont les considérants et le dispositif sont conçus comme suit:

« (...) »

Contre ce jugement, appel a été interjeté au greffe du tribunal d'arrondissement de Luxembourg le 26 mai 2020 au pénal et au civil par le mandataire du prévenu [prévenu 1] et le 2 juin 2020 au pénal par le représentant du ministère public.

En vertu de ces appels et par citation du 17 juillet 2020, les parties furent régulièrement requises de comparaître à l'audience publique du 5 février 2021 devant la Cour d'appel de Luxembourg, cinquième chambre, siégeant en matière correctionnelle, pour y entendre statuer sur le mérite des appels interjetés.

A cette audience, l'affaire fut décommandée.

Sur citation du 8 février 2021, les parties furent régulièrement requises de comparaître à l'audience publique du 11 juin 2021 devant la Cour d'appel de Luxembourg, cinquième chambre, siégeant en matière correctionnelle, pour y entendre statuer sur le mérite des appels interjetés.

Lors de cette audience, l'affaire fut contradictoirement remise aux audiences du 23 et 26 novembre 2021.

Sur nouvelle citation du 7 juillet 2021, les parties furent de nouveau régulièrement requises de comparaître aux audiences publiques du 23 et 26 novembre 2021 devant la Cour d'appel de Luxembourg, cinquième chambre, siégeant en matière correctionnelle, pour y entendre statuer sur le mérite des appels interjetés.

A cette dernière audience, le prévenu et défendeur au civil [prévenu 1], après avoir été averti de son droit de se taire et de ne pas s'incriminer lui-même, fut entendu en ses explications et moyens de défense.

Maître Claude SCHMARTZ, avocat à la Cour, demeurant à Bofferdange, conclut au nom et pour le compte du demandeur au civil Monsieur le Receveur, Préposé du Bureau de Recette des Contributions Directes de et à Luxembourg, Jean-Lou THILL.

Maître Joé LEMMER, avocat à la Cour, demeurant à Steinfort, ainsi que Maître Philippe PENNING, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg, développèrent plus amplement les moyens de défense et d'appel du prévenu et défendeur au civil [prévenu 1].

Madame l'avocat général Sandra KERSCH, assumant les fonctions de ministère public, fut entendue en son réquisitoire.

Le prévenu [prévenu 1] eut la parole en dernier.

LA COUR

prit l'affaire en délibéré et rendit à l'audience publique du 21 décembre 2021, à laquelle le prononcé avait été fixé, l'**arrêt** qui suit:

Par déclaration du 26 mai 2021 au greffe du tribunal d'arrondissement de Luxembourg, [prévenu 1] (ci-après : « *[prévenu 1]* ») a fait interjeter appel au pénal et au civil contre un jugement rendu contradictoirement le 2 avril 2020 par une chambre correctionnelle du tribunal d'arrondissement de Luxembourg, jugement dont les motifs et le dispositif sont reproduits aux qualités du présent arrêt.

Par déclaration notifiée le 2 juin 2016 au même greffe, le procureur d'Etat de Luxembourg a également interjeté appel contre ce jugement.

Ces appels, interjetés conformément à la loi et endéans le délai légal, sont recevables.

Par le jugement entrepris, [prévenu 1] a été condamné à une peine d'emprisonnement de quinze mois, assortie quant à son exécution d'un sursis probatoire, ainsi qu'à une amende de 300.000 euros du chef de tentative d'escroquerie fiscale, par le fait d'avoir commis une fraude fiscale portant sur un montant total de 4.246.034 euros, entre le début de l'année 2003 et le 6 février 2019, en faisant usage de façon systématique de manœuvres frauduleuses tendant à dissimuler des faits pertinents à l'autorité ou à persuader celle-ci de faits inexacts, celles-ci ayant consisté notamment dans le fait d'avoir habituellement et de façon non-interrompue exercé sa profession libérale de médecin-dentiste et avoir perçu des revenus au Luxembourg à partir d'une base fixe, bien qu'il ait informé en 2003 deux fonctionnaires de l'Administration des contributions directes ([témoin 1] et [témoin 2]) du fait qu'il n'a plus de résidence au Luxembourg, ayant transféré son domicile ainsi que sa résidence fiscale vers la Suisse, dans l'intention de réduire sa présence au Luxembourg, suggérant ainsi une cessation imminente de ses activités professionnelles au Luxembourg, ayant consisté à mettre en place ou faire mettre en place des structures juridiques et à utiliser celles-ci pour éviter tout recouvrement des impôts dus et ayant consisté à ne pas tenir une comptabilité simplifiée conformément à l'article 162 de la loi générale des impôts.

En revanche, il a été acquitté de l'infraction d'escroquerie fiscale consommée.

Au civil, [prévenu 1] a été condamné à payer à Monsieur le Receveur, préposé du bureau de recette des contributions directes de Luxembourg, Jean-Lou THILL, le montant de 20.000 euros à titre d'indemnisation du préjudice moral et matériel découlant des devoirs et diligences dépassant la normale de l'Administration des contributions directes en raison des agissements du défendeur au civil, [prévenu 1], et des frais d'avocat exposés dans le cadre du dépôt de la plainte pénale avec constitution de partie civile, ce montant avec les intérêts au taux légal à partir du prononcé du jugement jusqu'à solde.

La demande préliminaire de poser trois questions préjudicielles à la Cour constitutionnelle :

A l'audience de la Cour d'appel du 23 novembre 2021, le mandataire de [prévenu 1] a formulé par des conclusions écrites, in limine litis et avant tout progrès en cause, une demande tendant à saisir la Cour constitutionnelle des trois questions préjudicielles suivantes :

- « 1. *Si par le fait que les paragraphes 420 et suivants et notamment les paragraphes 421 et 425 de la Abgabenordnung (loi générale des impôts) dans leur version antérieure à la loi du 23 décembre 2016 confèrent des pouvoirs d'enquête, de poursuite et de sanctions à l'Administration des Contributions, cette dernière est à considérer comme une autorité qualifiée pour la recherche et la poursuite d'infractions en matière pénale fiscale, ceci serait-il contraire au principe constitutionnel de la séparation des autorités administratives et judiciaires, régie notamment par les articles 84 et 85 de la Constitution ?*
2. *Si par le fait que les délits fiscaux, portant sur plusieurs exercices fiscaux, se prescrivent par cinq ans sont interprétés comme des infractions continues ou continuées se prescrivant à compter de la consommation du dernier fait, ceci ne constituerait pas une violation de l'article 100 de la Constitution qui prévoit le principe de l'annuité de l'impôt en disposant que les impôts au profit de l'Etat sont votés annuellement ?*

3. *Si par le fait que le juge pénal en tant que juge de l'action est également juge de l'exception en matière pénale fiscale, contrevient-il aux articles 84, 85 ou 85 bis de la Constitution lorsqu'il juge les exceptions de nature fiscale ? »*

A l'appui de sa demande, il fait valoir qu'il serait important que l'appréciation de l'affaire en litige se fasse sur base des réponses données par la Cour constitutionnelle à ces trois questions. Ces questions seraient pertinentes et les réponses y relatives seraient d'autant plus nécessaires qu'il y aurait en l'espèce cumul du pouvoir judiciaire et administratif.

Il y aurait lieu de statuer par un arrêt séparé.

Le représentant du ministère public rappelle pour ce qui concerne la première question, que la procédure d'enquête conférée à l'administration fiscale telle que prévue par les articles 420 et suivants de la loi générale des impôts n'a pas été exercée en l'espèce.

Concernant la deuxième question, il soutient que la prescription des délits fiscaux par cinq ans est sans lien avec l'annuité de l'impôt en renvoyant notamment à un jugement du tribunal d'arrondissement du 4 décembre 2008.

Pour ce qui concerne la troisième question, il relève que le tribunal administratif dispose d'une compétence exclusive en matière fiscale. Il renvoie à cet égard à la jurisprudence constante de la Cour de cassation rendue en la matière et selon laquelle le fait de remettre en question la légalité d'une décision administrative fiscale par voie incidente n'est pas possible (Cour de cassation, 7 janvier 2016, no 3/2016).

Le représentant du ministère public estime donc que les trois questions préjudicielles à poser à la Cour constitutionnelle sont sans pertinence en ce qui concerne la solution du litige et qu'il n'y a pas lieu de statuer par un arrêt séparé.

Le mandataire de la partie civile, Monsieur le Receveur, préposé du bureau de recettes des contributions directes de Luxembourg, se rallie aux conclusions prises par le représentant du ministère public à cette audience tout en relevant que la défense de [prévenu 1] fait état dans ses conclusions écrites in limine litis en relation avec la deuxième question préjudicielle de « *délits fiscaux* ». Celle-ci aurait ainsi reconnu dans le cadre d'un aveu judiciaire que les faits à la base du présent litige constituent des infractions fiscales.

La question de la pertinence de cette demande de poser des questions préjudicielles à la Cour constitutionnelle ne pouvant être appréciée indépendamment du fond du litige, la Cour d'appel a décidé de joindre celle-ci au fond.

Les autres moyens de [prévenu 1]:

Dans une note de plaidoiries du 11 juin 2021 (note qui remplace celle du 9 juin 2021), les mandataires de [prévenu 1] sollicitent, avant toute défense au fond, l'annulation du jugement entrepris, pour violation de la loi, ainsi que la cessation immédiate des poursuites pénales contre [prévenu 1], sur base de l'article 408 du Code de procédure pénale, des dispositions du droit de la Convention européenne des droits de l'homme et des libertés fondamentales (ci-après la : « *Convention* »), telles que dégagées par la jurisprudence luxembourgeoise en ce qui concerne les articles 6.1, 6.2, 6.3 et 7 de la Convention, ainsi que l'article 4 du 7^e Protocole additionnel à la Convention, de l'article 14(3)g du Pacte des Nations Unies, de l'accord de l'Union européenne et la Suisse sur la libre circulation des personnes du 21 juin 1999, du principe de la liberté de circulation des capitaux et les principes généraux de droit de l'Union européenne tels que dégagés par la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après la : « *CJUE* ») et des droits inscrits à la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (ci-après la : « *Charte* »).

Ils font valoir qu'il y aurait lieu d'entendre par violation des normes non seulement la violation des normes nationales mais également celle des normes internationales consacrées par la Convention, le droit de l'Union européenne et de la Charte. A cet égard, ils relèvent que selon un arrêt de la Cour de cassation du 9 mars 2017, ces normes de droit européen, dont l'article 6 de la Convention, ont fait l'objet d'une « *application directe* ». La violation de ces normes impliquerait une « *annulation per se* » des décisions attaquées.

Les mandataires de [prévenu 1] reprochent encore au jugement, plus particulièrement, d'avoir rejeté le moyen tiré de la prescription, ainsi que celui tiré de l'extinction des poursuites au vu des violations du droit de l'Union européenne, de la Convention, ainsi que des règles constitutionnelles et européennes, de ne pas avoir interrompu immédiatement le procès pénal et enfin de ne pas avoir saisi la CJUE pour lui poser des questions préjudicielles.

Concernant **les moyens de nullité fondés sur la Convention**, les mandataires de [prévenu 1] se prévalent dans leur note d'une violation des droits fondamentaux, tels que le droit à un procès équitable, en particulier l'interdiction de la double incrimination, le principe dit de « *l'estoppel* » ou celui de « *loyauté* », le principe de l'égalité des armes, le droit à un procès contradictoire, le droit d'être jugé dans un délai raisonnable, les droits spéciaux dans les procédures pénales, en particulier le principe de la présomption d'innocence, le droit d'être informé rapidement de l'accusation, l'interdiction de l'usage de la preuve par ouï-dire, le droit de ne pas s'incriminer soi-même et enfin le principe de proportionnalité et adéquation de la condamnation.

Dans le cadre du droit à un procès équitable, la défense relève en premier lieu que si selon la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme (ci-après : « *CEDH* ») les questions fiscales sont en principe exclues du champ d'application de l'article 6 de la Convention dans la mesure où celles-ci sont de nature administrative, la situation serait différente au cas où les mesures sont à considérer comme des sanctions graves conformément aux critères dégagés par l'affaire Engel contre les Pays-Bas. Or, tel serait le cas en l'espèce en ce qui concerne les sanctions fiscales prononcées à l'égard de [prévenu 1] et l'article 6 de la Convention serait donc applicable.

En deuxième lieu, et quant à l'interdiction de la double condamnation, plus particulièrement, la défense conclut, sur base de certaines jurisprudences de la CEDH citées, que dans la mesure où le tribunal correctionnel s'est basé sur les décisions rendues par le tribunal administratif pour prononcer une condamnation pénale, il aurait violé le principe de l'interdiction de la double incrimination prévu à l'article 4 du 7^e Protocole additionnel à la Convention. En effet, la double sanction serait donnée, alors que la surtaxe de 20 % sur le chiffre d'affaires brut devrait être considérée comme étant une sanction pénale. Elle relève encore que le tribunal administratif ainsi que le tribunal correctionnel ont apprécié, sur base de données inexacts et incomplètes, la question de l'existence d'une décision préalable du préposé du bureau d'imposition en question concernant la clôture du dossier fiscal de [prévenu 1]. Il n'y aurait donc pas de décision intégrée au sens de l'interprétation donnée par la CEDH.

Par ailleurs, toujours selon la défense, cette « *double juridictionnalité administrative et pénale* » violerait également le droit de leur mandant à ce que son affaire soit jugée « *impartialement in concreto* » et le droit de celui-ci à ce que son affaire soit jugée par « *un juge unique* » étant donné que deux jugements ont été rendus par deux tribunaux différents, l'un administratif et l'autre correctionnel.

En troisième lieu, en se basant sur le principe dit de « *l'estoppel* » sinon celui de « *loyauté* », les mandataires du prévenu estiment qu'il y aurait eu violation de l'article 6.1 de la Convention. En effet, selon ces derniers, l'Administration des contributions directes se serait contredite par sa décision de taxation d'office par rapport à sa décision de clôturer le dossier fiscal de [prévenu 1]. De plus, la procédure de taxation d'office violerait également la garantie au droit à un juge unique, notamment en prenant en considération le fait que la décision du tribunal administratif est utilisée par le tribunal correctionnel pour la fixation de l'impôt prétendument « *éludé* » et dès lors pour prononcer la condamnation pénale.

En quatrième lieu, le droit à un procès équitable signifierait la possibilité pour [prévenu 1] de connaître les notes manuscrites du fonctionnaire [témoin 2]. Or, ces notes n'auraient pas été versées et auraient finalement été déclarées disparues à l'audience des juges de première instance. Selon la défense, il y aurait donc violation de l'article 6.1 ainsi que 6.3b), c) et d) de la Convention.

Ensuite, selon la défense, [prévenu 1] n'aurait pas été jugé dans un délai raisonnable. Ce dépassement du délai raisonnable aurait conduit à un dépérissement des preuves, le préposé [témoin 2] étant entretemps décédé, les notes manuscrites de ce dernier ayant été perdues et la mémoire des témoins entendus étant défaillante au vu de l'ancienneté des faits. Dans ce contexte, la défense relève que la décision du tribunal de fixer la date de départ du délai au 22 mars 2017, soit la date de la première audition policière de [prévenu 1] serait contraire à l'esprit et la finalité de l'article 6.1 de la Convention. A cet égard, elle cite différentes jurisprudences et affirme que le délai a commencé à courir à partir du 26 octobre 2011.

De plus, il y aurait eu violation du principe de la présomption d'innocence.

A l'appui de ce moyen, les mandataires de [prévenu 1] font valoir que l'administration fiscale aurait donné l'impression au tribunal administratif qu'il s'agissait d'un simple recours fiscal au sens de l'article 228 de la loi générale des impôts et aurait donc inversé la charge de la preuve quant à l'existence d'une décision de clôture du dossier fiscal de [prévenu 1]. Cette inversion de la charge de la preuve aurait conduit à la fixation de la dette fiscale et aurait ensuite été utilisée par le tribunal correctionnel pour déterminer le montant de l'impôt prétendument éludé ou diminué au sens de l'article 396 de la loi générale des impôts. Toute la procédure ayant conduit à la condamnation de [prévenu 1] serait viciée dans la mesure où les enquêteurs et le juge d'instruction se sont limités à suivre l'interprétation tendancieuse et fautive faite par un seul témoin représentant l'Administration des contributions directes, à savoir [témoin 3]. La défense donne à considérer que [prévenu 1] croyait être dans une procédure fiscale pure alors qu'en fait il était « *dans la partie fiscale d'une procédure pénale* ».

En outre, le tribunal aurait fondé la culpabilité de [prévenu 1] sur des faits uniquement à charge et aurait gardé le silence sur d'autres faits qui auraient été de nature à décharger ce dernier, de sorte qu'il aurait violé le principe de la présomption d'innocence. La défense souligne que le tribunal administratif n'a pas constaté de fraudes de la part de [prévenu 1]. En outre, le tribunal n'a pas mentionné le fait que [prévenu 1] ne s'est pas caché et notamment qu'il n'a pas caché son activité au Luxembourg. En gardant le silence sur ces faits le tribunal aurait violé le principe de présomption d'innocence et le principe d'un procès équitable au sens de l'article 6 de la Convention.

De plus, le tribunal aurait inversé la charge de la preuve en la déplaçant de l'accusation vers l'accusé. La défense fait valoir, à cet égard, que [prévenu 1] s'est exprimé sans contradictions de sorte que sa crédibilité ne pourrait pas être mise en doute.

Toujours sous l'angle du moyen tiré de la violation de la présomption d'innocence, la défense relève qu'il y a eu appréciation arbitraire des preuves dans la mesure où le tribunal se serait basé exclusivement sur les déclarations effectuées par le témoin [témoin 3], témoin qui n'aurait

pas été présent lors de la réunion du 8 juillet 2003. Ce témoin aurait été convaincu de la culpabilité de [prévenu 1]. Cette pondération des preuves serait arbitraire. Par ailleurs, il serait inadmissible que [prévenu 1] devrait supporter les conséquences de la disparition des preuves écrites qui auraient été détenues par l'Administration des contributions directes.

En outre, l'Administration des contributions directes aurait six « *casquettes* ». Ainsi, cette administration serait à la fois une autorité fiscale, une autorité de recouvrement, une autorité chargée de faire respecter la loi, un juge fiscal et administratif, un témoin et une partie civile. Cette administration participerait à l'administration de la justice fiscale et pénale, notamment en vertu des articles 228, 421 et 425 de la loi générale des impôts.

Dès lors, et au vu de la jurisprudence de la CEDH, notamment son arrêt dans l'affaire Peirsack contre la Belgique et celui dans l'affaire Procola contre le Luxembourg, le fait de porter « *casquettes* » ne serait pas admissible du point de vue du principe de l'indépendance, celui de l'impartialité et celui de la neutralité d'une juridiction. L'article 6.1 de la Convention serait donc violé.

Il y aurait également violation de l'article 7 (1) de la Convention dans la mesure où il n'y aurait ni accessibilité ni transparence ou prévisibilité de la loi pénale, notamment en ce qui concerne l'article 396 de la loi générale des impôts, texte qui a été remanié, modifié, rédigé en partie en allemand et en partie en français et dont il est difficile d'avoir une version coordonnée et cohérente. Il y aurait lieu de constater la même chose en ce qui concerne les textes nationaux concernant les personnes physiques qui ont une activité libérale et qui désirent s'expatrier vers la Suisse et en ce qui concerne les « *règles établissant les rulings* », aucun texte antérieur à la loi du 19 décembre 2014 n'existant pour ces derniers. La situation au niveau international et européen ne serait guère plus transparente. Ce serait précisément la raison pour laquelle [prévenu 1] a demandé une entrevue pour s'informer sur sa situation fiscale, entrevue lors de laquelle celui-ci aurait reçu une réponse qui aurait été claire, à savoir : « *qu'il n'est plus imposable au Luxembourg* », mais l'administration des contributions directes aurait renié sa propre décision par la suite.

En outre, quant à la notion de « *base fixe* », notion tirée de l'article 14 de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la Confédération suisse, la question se poserait si cette notion se définit par la présence au Luxembourg, par analogie à l'article 15 de cette convention, ou si cette notion se définit par l'existence d'un chiffre d'affaires réalisé, critère qui serait vague et aléatoire et qui aurait été appliqué par le tribunal. L'article 14 de la convention en question serait donc imprévisible et inaccessible. [prévenu 1] se serait fié à l'interprétation donnée par [témoin 2], selon lequel le nombre de jours de présence serait à prendre en considération par référence aux articles 13, 14 et 15 de la Convention conclue entre le Grand-Duché de Luxembourg et la Confédération suisse.

De plus, les dispositions de l'article 396 (1) de la loi générale sur les impôts ne seraient pas suffisamment précises pour remplir les critères de légalité prévus par la Convention dans la mesure où « *ni le minimum ni le maximum de l'infraction ne sont... prévus, et alors que le maximum de l'impôt est fixé par le quadruple des impôts éludés* », de sorte que la peine serait illégale et le jugement entrepris, qui aurait fait application d'un texte postérieur aux faits pour renvoyer à des « *peines antérieurement prévues* », encourrait l'annulation pour illégalité.

Il y aurait encore violation des droits de la défense en ce que [prévenu 1] n'a été informé que le 6 mars 2017 qu'il faisait l'objet de poursuites pénales, alors que l'Administration des contributions directes aurait transmis le dossier pour poursuites pénales au ministère public déjà le 7 décembre 2011. A cet égard, il y aurait lieu de se référer à une décision du Tribunal pénal fédéral suisse du 26 novembre 2018.

Il y aurait en outre violation de l'article 6 de la Convention, dans la mesure où le tribunal ne se serait pas basé sur le témoignage du témoin [témoin 1] ni celui du témoin [témoin 4], témoins qui auraient été personnellement présents lors de la réunion du 8 juillet 2003, mais se serait basé sur des ouï-dires, à savoir les déclarations du témoin [témoin 3], pour fonder sa décision de culpabilité à l'encontre de [prévenu 1].

Les mandataires de [prévenu 1] soutiennent, par ailleurs, que les articles 6 de la Convention et 14 (3) (g) du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, signé à New-York le 19 décembre 1966, ont été violés par le tribunal dans la mesure où celui-ci retient que [prévenu 1] « a procédé d'une manière méthodique et n'a manifesté le moindre repentir », de sorte que ce dernier a fondé sa décision de prononcer une peine d'emprisonnement sur l'absence d'aveu du prévenu.

A l'appui de l'ensemble de ses moyens dont question ci-dessus, la défense de [prévenu 1] renvoie à un avis juridique écrit par le Professeur Carl Baudenbacher. Ce dernier conclut dans son avis:

« In den gegen [prévenu 1] eingeleiteten und durchgeführten Verfahren wurden folgende in der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK) garantierten Grundrechte verletzt:

1. *Das Recht auf ein faires Verfahren, insbesondere im Hinblick auf das Verbot der Doppelbestrafung, das „Estoppel“ Prinzip, den Grundsatz der Waffengleichheit und das kontradiktorische Verfahren.*
2. *Das Recht auf Beurteilung innert angemessener Frist.*
3. *Was die spezifischen Rechte im Strafprozess angeht:*
 - (1) *Die Unschuldsvermutung wurde verletzt.*
 - (2) *Es ist zu einer unzuverlässigen Umkehr der Beweislast gekommen.*
4. *Was die Rechte der Verteidigung angeht:*
 - (1) *Die Vielzahl von Hüten, welche die ACD trägt, hat die Unschuldsvermutung und die Rechte der Verteidigung in unzulässiger Weise beeinträchtigt.*
 - (2) *Das Recht, so schnell wie möglich über die erhobenen Vorwürfe informiert zu werden, wurde verletzt.*
 - (3) *Das Recht auf Beziehung von Zeugen wurde verletzt.*
 - (4) *Das Recht auf Akteneinsicht wurde verletzt.*
 - (5) *Der Grundsatz Nemo Tenetur Se Ipsum Accusare wurde verletzt.*
5. *Die Grundsätze der Verhältnismässigkeit und der Angemessenheit von Strafen wurden verletzt. ».*

Les mandataires de [prévenu 1] sont d'avis que les violations commises par le tribunal, telles que décrites, seraient également sanctionnables au titre **du droit de l'Union européenne**.

En effet, ils estiment principalement que le jugement encourt l'annulation pour avoir violé le droit de l'Union européenne. Selon eux, il y aurait violation de l'accord sur la libre circulation des personnes entre l'Union européenne et la Suisse, de la liberté de circulation des capitaux au titre du TFUE, de l'interdiction de l'inégalité de traitement et de l'arbitraire, du principe de sécurité juridique, de la liberté d'entreprise et du droit à une bonne administration de son

affaire, du droit à un recours effectif et à un tribunal impartial, du droit de garder le silence, de l'interdiction de la double incrimination et du principe de proportionnalité des peines.

A titre subsidiaire, dans l'hypothèse où la Cour d'appel ne suivrait pas leur argumentation, les mandataires de [prévenu 1] estiment qu'il y a lieu de saisir la CJUE de trois questions préjudicielles, dont la formulation est détaillée dans la note de plaidoiries.

Les mandataires de [prévenu 1] versent un avis juridique à l'appui de leurs moyens.

D'après cet avis juridique, écrit par le professeur Carl Baudenbacher, il faut constater que celui-ci a été chargé par les mandataires de [prévenu 1] de prendre position par rapport à la compatibilité du jugement entrepris avec le droit de l'Union européenne.

Celui-ci conclut dans son avis que :

- «(1) *Die strafrechtliche Verurteilung von [prévenu 1] ist mit den Bestimmungen des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit vom 21.Juni 1999 nicht vereinbar...*
- (2) *Die strafrechtliche Verurteilung des [prévenu 1] ist mit der Kapitalverkehrsfreiheit nach Artikel 63 ff. AEUV unvereinbar....*
- (3) *Die Anknüpfung an den Rohumsatz als Bemessungsgrundlage zuzüglich eines Strafaufschlags von 30 % würde auch dann eine unverhältnismässige, willkürliche und diskriminierende Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit darstellen, wenn [prévenu 1] in der in Rede stehende Zeit in Luxemburg steuerpflichtig gewesen wäre.*
- (4) *Die folgenden allgemeinen Grundsätze und Grundrechte des EU- Rechts stehen der strafrechtlichen Verurteilung des [prévenu 1] entgegen: Der Grundsatz der Rechtssicherheit; das Grundrecht der unternehmerischen Freiheit; das Grundrecht auf eine gute Verwaltung, das Grundrecht auf wirksamen Rechtsbehelf und unparteiisches Gericht, das Grundrecht zu schweigen, das Verbot der Doppelbestrafung und der Grundsatz, dass die Strafe angemessen sein muss.*
- (5) *Falls das Appellationsgericht mit der hier vertretenen Rechtsauffassung nicht übereinstimmt oder Zweifel bezüglich des einschlägigen Unionsrechts hat, so sollte es ersucht werden, dem EuGH Fragen zur Vorabentscheidung zur Auslegung dieses Rechts vorzulegen. ».*

Quant au fond, la défense de [prévenu 1] conclut dans une note de plaidoiries du 10 novembre 2021, rectifiée par une note du 24 novembre 2021, à la réformation du jugement entrepris et à l'acquiescement de son mandant sinon, avant tout autre progrès en cause, à la nomination d'un expert judiciaire médecin-dentiste qui est « *familier avec la nomenclature luxembourgeoise de l'UCM/CNS et la pratique de l'implantologie* » avec la mission « *de déterminer le temps de travail passé par le [prévenu 1] à Luxembourg sur ses patients pour les années 2002 à 2012, et ce sur base des relevés UCM/CNS et factures adressées à l'UCM/CNS, notamment en comparaison avec les années 1998-2001* ».

Pour ce qui concerne les faits à la base du présent litige, la défense expose que depuis 2003 le centre de vie de [prévenu 1] et de sa famille se situe à (...) en Suisse. L'imposition sur le revenu de ce dernier ayant été calculée sur base de son seul revenu luxembourgeois à compter du 1^{er} juillet 2003, celui-ci aurait voulu s'informer sur sa situation fiscale au Luxembourg, pour savoir si l'impôt prélevé par (...) pouvait être considéré comme un impôt luxembourgeois sur son revenu professionnel. Ainsi, la réunion du 8 juillet 2003 aurait eu lieu postérieurement au transfert de la résidence physique et fiscale de Monaco en Suisse et les impôts sur le revenu auraient été perçus par (...) pour les exercices de 2003 à 2012. Cet

impôt aurait été prélevé sur base d'un forfait en prenant comme base de calcul les revenus luxembourgeois de l'année 2001 perçus par [prévenu 1]. Pendant la période de 2002 à 2012, [prévenu 1] n'aurait séjourné au Luxembourg que 180 jours par an. En 2003, il aurait séjourné entre 90 et 110 jours au Luxembourg. Son intention aurait été de réduire encore davantage sa présence au Luxembourg. Ainsi, [prévenu 1] aurait été présent au Luxembourg seulement trois jours toutes les deux semaines. A cet égard, la défense renvoie à l'attestation testimoniale d'[témoin 5] et réitère, pour autant que de besoin, son offre de preuve telle que reproduite ci-dessus.

Concernant la réunion du 8 juillet 2003, plus particulièrement, celle-ci aurait été demandée pour que [prévenu 1] puisse se renseigner sur sa situation fiscale et notamment quant à la nécessité de continuer de payer des impôts au vu de son déménagement vers la Suisse. Le préposé [témoin 2] lui aurait répondu qu'« *il devait payer ses impôts en Suisse et non plus au Luxembourg* ». La défense insiste sur le fait que le but de [prévenu 1] n'a pas été d'échapper à l'impôt luxembourgeois mais de se renseigner sur sa situation fiscale et, notamment, de se renseigner où il devait payer ses impôts. Le témoin [témoin 4] aurait d'ailleurs confirmé que le seul but de la réunion a été de savoir si [prévenu 1] est toujours à considérer comme résident fiscal dans la mesure où il a été jusqu'à cette date résident à Monaco sans y payer des impôts et qu'il allait déménager en Suisse où il devait payer des impôts. Le préposé [témoin 2], un fonctionnaire expérimenté, aurait pris des notes manuscrites pendant cette réunion, notes que l'Administration des contributions directes aurait perdues. Le préposé du bureau d'imposition [témoin 2] n'aurait ni posé une question à [prévenu 1] ni demandé de pièces justificatives à ce dernier.

Ce serait donc [témoin 2] qui, dans le cadre de ses fonctions de préposé du bureau d'imposition en question, aurait « *offert cette décision* » à [prévenu 1] qui n'aurait voulu que se renseigner sur sa situation fiscale.

La défense ajoute que suite à cette réunion du 8 juillet 2003, [témoin 4], qui était le comptable de [prévenu 1] à l'époque des faits, a adressé un courrier à l'Administration des contributions directes, courrier qui aurait été rédigé « *en ses propres mots* » et selon lequel « *il parle clairement d'une cession partielle projetée de l'activité d'implantologie du [prévenu 1] à un jeune médecin.* » D'après ce courrier, il ne serait nulle part question d'une cession totale ou d'une cessation d'activité.

La défense reproche au tribunal d'énoncer un certain nombre de faits qui donneraient une fausse image de la situation professionnelle de [prévenu 1].

Elle décrit en détail cette situation et les motifs de la réunion du 8 juillet 2003, soit les faits tels qu'ils se sont passés pendant la période antérieure et postérieure à la réunion du 8 juillet 2003. Dans ce contexte, la défense de [prévenu 1] insiste sur le fait que ce dernier ne possédait plus de cabinet dentaire propre au Luxembourg, la propriété des installations et des murs du cabinet appartenant à une société anonyme, à savoir la société [tiers 1], société qui était détenue par la société [tiers 2]. Elle relève encore que le 1^{er} janvier 2005 la société [tiers 1] a été cédée à la société [tiers 3], société qui appartenait aux docteurs [tiers 4] et [tiers 5]. [prévenu 1] serait venu poser des implants en tant que médecin résidant en Suisse dans le cabinet géré et détenu par les docteurs [tiers 4] et [tiers 5].

Ce serait cette présence très limitée en tant que médecin exerçant une activité libérale au Luxembourg qui aurait déclenché une discussion sur la question de savoir s'il avait ou non une « *base fixe* » au Luxembourg au sens de l'article 14 de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la Confédération suisse. A cet égard, les mandataires de [prévenu 1] contestent notamment que ce dernier ait caché « *son activité libérale permise en vertu de l'Accord sur la libre circulation des personnes entre l'UE et la Suisse* ».

Les mandataires de [prévenu 1] soulignent encore dans ce contexte, que l'Administration des contributions directes n'a à aucun moment demandé à [prévenu 1] de procéder à une déclaration fiscale pendant toute cette période, soit de 2003 à 2011 bien qu'elle ait été parfaitement au courant du chiffre d'affaires réalisé par les prestations de ce dernier au vu des relevés de l'UCM.

La défense résume enfin les différentes procédures judiciaires qui ont mené à la condamnation de [prévenu 1] le 2 avril 2020.

En droit, la défense de [prévenu 1] reproche au tribunal d'avoir fait application de dispositions légales plus sévères, entrées en vigueur après les faits reprochés à [prévenu 1] et d'avoir ainsi violé les articles 6, 7 et l'article 4 du 7^e Protocole additionnel de la Convention et l'article 48 de la Charte.

Ainsi, la défense fait-elle grief au tribunal d'avoir retenu dans son jugement que « *les faits incriminés qui constituaient au moment de l'infraction de fraude fiscale intentionnelle prévue à l'article 396 (1) AO constituent donc toujours au jour d'aujourd'hui une infraction pénale, mais comme la loi antérieure est plus douce, celle-ci devra être appliquée le cas échéant pour la détermination des peines.* ».

Or et conformément à ce que prévoit l'article 2 du Code pénal, les faits en litige devraient être jugés selon les dispositions légales en vigueur avant la loi du 23 décembre 2016.

Dans sa rédaction antérieure à loi du 23 décembre 2016, l'infraction aurait été différente dans la mesure où seule l'escroquerie fiscale était punissable tandis que la fraude fiscale n'était pas punissable pénalement, l'administration fiscale ayant été compétente pour prononcer des sanctions fiscales. En conséquence, selon la défense, à supposer qu'il y ait fraude fiscale dans le chef de son mandant, celle-ci n'était pas punissable pénalement entre 1993 et 2016, ayant d'ores et déjà fait l'objet de sanctions par l'administration des contributions directes.

Dans ce contexte, la défense de [prévenu 1] réitère ses moyens tirés de la violation des articles 6 et 7 de la Convention ainsi que de l'article 4 du 7^e Protocole additionnel à la convention et souligne que le tribunal a violé les articles 2 et 14 du Code pénal, l'article 396 de la loi générale des impôts tel qu'introduit avant la loi du 23 décembre 2016, les articles 421 et 425 de la loi générale des impôts, ainsi que les articles 48 de la Charte et 14 de la Constitution.

La défense fait également grief dans sa note de plaidoiries au tribunal d'avoir procédé à « *une extension de l'infraction dans le temps* » en retenant qu'il s'agit d'une infraction « *continué* », malgré le principe de l'annuité de l'impôt prévu aux dispositions de l'article 100 de la Constitution et l'article 3 STAngG. Contrairement à ce que le tribunal retient, la loi fiscale étant annuelle, une fraude ne saurait être qu'annuelle, c'est-à-dire une infraction « *instantanée par nature* ». La défense renvoie à un jugement du tribunal rendu le 30 avril 2009 selon lequel il a été décidé que « *ce sont les manœuvres employées qui doivent être systématiques pour qu'il y ait escroquerie fiscale et que la répétition d'éventuelles fraudes fiscales ne peut en soi dégénérer en une escroquerie fiscale* », ainsi qu'à la doctrine dans le même sens, à savoir : « *Ce n'est pas la fraude d'impôt qui doit être systématique, mais les manœuvres pour y parvenir* ».

En conséquence, les mandataires de [prévenu 1] concluent à voir annuler, sinon à voir réformer le jugement pour violation des dispositions légales précitées.

Par ailleurs, et en ce qui concerne l'infraction de fraude fiscale, celle-ci supposerait un élément matériel, qui n'existerait pas en l'espèce au vu de :

- l'absence d'avantage fiscal illicite eu égard à la Convention conclue entre le Grand-Duché de Luxembourg et la Confédération suisse afin d'éviter les doubles impositions, au vu de la confiance légitime en la décision d' [témoin 2] et des fautes commises par l'Administration des contributions directes, au vu de l'impossibilité de constater une diminution de l'impôt, au vu des incertitudes liées au décès du préposé [témoin 2] et de la disparition des notes de celui-ci et au vu de l'absence d'incidence du non-dépôt de déclarations ;
- l'absence de diminution ou de destruction d'impôt dans la mesure où il y a eu paiement de l'impôt en Suisse et qu'une double imposition ne se conçoit pas d'après l'Accord entre l'Union européenne et la Suisse.

Cette infraction supposerait en outre un élément moral, qui n'existerait pas non plus en l'espèce. En effet, il y aurait absence d'intention frauduleuse dans le chef de [prévenu 1]. Celui-ci aurait été de bonne foi, ayant cru que ses impôts sur ses revenus luxembourgeois sont couverts par ses impôts payés en Suisse.

Quant à la tentative de fraude fiscale, la défense se prévaut du moyen tiré de la prescription des faits qui sont reprochés à [prévenu 1].

A cet effet, elle fait valoir que l'infraction se consomme par un acte positif et que cet acte est la participation dans le chef de [prévenu 1] à la réunion du 8 juillet 2003. Or, cet acte serait prescrit. A titre subsidiaire, elle fait valoir que l'infraction étant commise par le défaut de dépôt de la déclaration endéans le délai légal la prescription est acquise pour le dépôt de la déclaration fiscale de l'année 2005 et les années antérieures.

La défense insiste dans ce contexte, en se basant sur les relevés envoyés par l'UCM à l'attention de l'Administration des contributions directes, sur le fait que l'infraction reprochée à [prévenu 1] ne serait pas une infraction clandestine, de sorte que qu'il n'y a pas lieu à report du point de départ du délai de prescription de l'action publique.

En deuxième lieu, en ce qui concerne l'infraction d'escroquerie fiscale, celle-ci supposerait un élément matériel, notamment l'emploi de manœuvres frauduleuses, qui n'existerait pas en l'espèce au vu de l'absence:

- d'emploi de manœuvres frauduleuses dans le chef de [prévenu 1], c'est-à-dire absence de mensonges, absence de caractère déterminant du comportement dans le chef de ce dernier et incidence du comportement de l'administration des contributions directes,
- d'emploi systématique de manœuvres frauduleuses,
- d'allégations mensongères,
- de formes d'extériorisation.

De plus, le reproche tiré de « *l'anéantissement respectivement ... diminution ... d'un montant significatif de l'impôt* », ne serait pas fondé. En effet, il y aurait illégalité de l'imposition d'office en l'espèce dans la mesure où il y aurait eu une clôture par l'Administration des contributions directes du dossier fiscal. La défense souligne à cet égard, que si l'administration des contributions directes avait avoué qu'il y a eu « *précomportement (ruling)* » à l'égard de [prévenu 1], le tribunal aurait annulé les bulletins de taxation relatifs aux années en cours sur base du principe de la légitime confiance de ce dernier dans la décision de l'Administration des contributions directes, sinon aurait au moins déclaré les impôts pour les exercices 2002 à 2005 prescrits. La Cour d'appel serait donc amenée à trancher sur l'existence du montant réclamé au vu du caractère illégal de cette imposition d'office. Par conséquent, selon la

défense, il ne saurait y avoir de montant « *significatif susceptible d'être éludé sur base d'un impôt résultant de bulletins nuls respectivement prescrits* ». Enfin, d'après la défense, ces bulletins ne tiendraient pas compte des impôts payés en Suisse. Il se poserait donc la question de savoir si ces bulletins sont conformes à l'article 14 de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la Confédération suisse.

Concernant l'élément moral de l'infraction, c'est-à-dire le dol général et spécial, celui-ci ne serait pas donné dans le chef de [prévenu 1] étant donné qu'il n'aurait pas eu la volonté de transgresser la loi et qu'il n'aurait pas cherché à « *disparaître des radars* » de l'Administration des contributions directes.

La défense reproche encore au tribunal d'avoir retenu la tentative d'escroquerie fiscale dans le chef de [prévenu 1]. En effet, cette tentative supposerait un début d'exécution et une absence de désistement volontaire, qui n'existeraient pas en l'espèce.

La défense invoque finalement des causes de justification dans le chef de [prévenu 1], à savoir l'erreur de droit et l'erreur de fait.

Au civil le jugement serait à réformer, principalement, en raison de l'acquiescement sollicité.

Subsidiairement, eu égard aux nombreuses négligences de l'Administration des contributions directes et de l'Etat, la constitution de partie civile serait à déclarer irrecevable sinon non fondée.

Plus subsidiairement, il y aurait lieu de prononcer un partage de responsabilités au vu :

- du comportement négligent pendant huit ans et demi, du revirement brutal consistant à procéder à une invitation à déposer les déclarations d'impôts de 2002 à 2011 et de la procédure de taxation d'office ;
- du comportement contradictoire et déloyal devant le tribunal administratif et le tribunal correctionnel ;
- de la non-production et perte d'éléments de preuve essentiels, à savoir les notes manuscrites du préposé [témoin 2] et de certaines parties du dossier ;
- du comportement contraire à un droit de réserve et de neutralité et contraire aux droits tels que inscrits à la Convention et la Charte.

Les conclusions de la partie civile :

Le mandataire de Monsieur le receveur, préposé du bureau de recette des contributions directes de Luxembourg, maintenant sa demande civile, conclut quant au volet civil à la confirmation du jugement entrepris en ce qu'il a été fait droit à sa demande à hauteur du montant de 20.000 euros et expose réclamer pour son mandant un montant de 9.126 euros, ce montant correspondant aux frais et honoraires d'avocat dus au fait que ce dernier aurait réitéré la constitution de partie civile à l'audience de la Cour d'appel.

Par rapport à la contestation selon laquelle la procédure administrative aurait été viciée, il renvoie aux conclusions prises par les parties en cause devant le tribunal administratif et au jugement rendu par ce tribunal pour en conclure que le moyen n'est pas fondé. Par ailleurs, il donne à considérer que [prévenu 1] n'a pas interjeté appel contre la décision du tribunal administratif.

Quant au volet pénal, le jugement serait à confirmer notamment en ce que le tribunal a prononcé une peine d'emprisonnement assortie quant à son exécution d'un sursis probatoire.

Le réquisitoire du ministère public :

Le représentant du ministère public donne d'emblée à considérer qu'il n'est pas possible d'annuler le jugement entrepris sur base de l'article 408(1) du Code de procédure pénale et de déclarer éteintes les poursuites dirigées contre [prévenu 1]. A cet égard, il relève tout d'abord que ce texte n'est pas applicable en l'espèce étant donné qu'il fait partie des dispositions régissant les pourvois en cassation pénale. Il souligne ensuite, qu'un jugement n'est sujet à annulation qu'en cas de violation ou omission de formes prescrites par la loi à peine de nullité. Par ailleurs, au cas où il y a une annulation, celle-ci n'entraîne cependant pas nécessairement une extinction des poursuites dirigées contre le prévenu mais une éventuelle évocation de l'affaire conformément à l'article 215 du même code.

Il donne encore à considérer qu'une irrecevabilité des poursuites peut se concevoir dans des cas très particuliers de violation de l'article 6.1 de la Convention.

Quant aux griefs invoqués en relation avec la Convention et notamment en premier lieu le moyen tiré de la violation de l'article 4 du Protocole additionnel numéro 7 à la Convention, c'est-à-dire la violation du principe « *non bis idem* », il expose que l'article 4 énonce les trois composantes clés de ce principe, à savoir :

1. les deux procédures doivent être de nature pénale,
2. elles doivent viser la même infraction et,
3. il doit s'agir d'une répétition des poursuites.

Il donne à considérer que cet article ne s'applique qu'au procès pénal, de sorte que la personne concernée peut faire l'objet, pour le même acte, de poursuites pénales et d'une action d'un caractère différent, telle par exemple une procédure disciplinaire.

Selon la jurisprudence de la CEDH, l'existence ou non d'une accusation en matière pénale devrait être appréciée sur base de trois critères, désignés sous le nom de « *critères Engel* ». A cet égard, le représentant du ministère public renvoie à l'arrêt Engel et autres contre les Pays-Bas du 8 juin 1976. Le deuxième et le troisième critère sont alternatifs.

Il donne à considérer que si la CEDH considère que la première ou la seconde procédure n'est pas de nature pénale, elle déclare le grief tiré de la violation de l'article 4 du Protocole additionnel no 7 à la Convention irrecevable pour incompatibilité *ratione materiae* avec la Convention.

Quant à l'article 6, celui-ci ne s'appliquerait pas aux procédures fiscales ordinaires qui n'ont pas de « *coloration pénale* » sauf en ce qui concerne les procédures de majorations d'impôts. Le représentant du ministère public renvoie aux arrêts rendus par la CEDH dans les affaires Jussila contre la Finlande, Mieg de Boofzheim contre la France, Poniatowski contre la France ainsi que J.B. contre la France.

Le représentant du ministère public souligne qu'en l'espèce les juges administratifs ont procédé à une description du mécanisme de la taxation d'office ainsi que des principes afférents. Ces derniers ont insisté dans leur jugement sur le fait que la taxation n'est pas une sanction à l'égard du contribuable négligent, mais un procédé de détermination des bases d'imposition susceptibles d'être appliquées même à l'égard de contribuables soigneux et diligents. Selon la motivation des juges administratifs [prévenu 1] n'a, d'une part, pas réussi à établir avec certitude le caractère exhaustif des recettes qu'il affirme avoir réalisées et, d'autre part, pas rapporté la preuve matérielle des dépenses exposées par lui, de sorte que la décision directoriale a été confirmée.

En se basant sur les critères dégagés par la jurisprudence Engel, et notamment le premier de ces critères, le représentant du ministère public demande de retenir que l'administration fiscale n'a pas prononcé de sanction à l'encontre de [prévenu 1] et que la juridiction saisie n'a pas retenu de surtaxe en tant que telle contre ce dernier. Selon lui, l'administration fiscale a certes procédé à une majoration des recettes effectivement documentées, majoration qui n'est cependant pas intervenue dans une optique de sanction, mais dans le cadre de la détermination des bases de l'impôt. Le mécanisme de la taxation d'office étant étranger à toute idée de sanction et étant applicable à tout contribuable, sans aucune considération de bonne ou de mauvaise foi, on ne saurait lui conférer une quelconque nature pénale. La procédure devant la juridiction administrative n'ayant pas pour objet de confirmer ou d'infirmer une sanction, celle-ci ne saurait être qualifiée de pénale. Finalement, la première procédure engagée par [prévenu 1] n'étant pas de nature pénale, il deviendrait superfétatoire d'analyser les autres critères retenus par cet arrêt.

Dès lors, selon le représentant du ministère public, la taxation d'office qui a été décidée en l'espèce n'est pas à qualifier de peine et il n'y a donc pas eu violation de l'article 4 du Protocole additionnel numéro 7 à la Convention.

En second lieu, et concernant le moyen tiré de la violation du principe de « l'estoppel », après avoir donné la définition de ce principe et fait un résumé de la jurisprudence en la matière, le représentant du ministère public relève que la défense tenterait de comparer l'incomparable, à savoir de comparer la position d'une administration fiscale devant un tribunal administratif à une décision d'un tribunal correctionnel. De plus, la défense tenterait de faire appliquer ce principe à des matières auquel ce principe est étranger, à savoir le droit administratif et le droit pénal.

Il considère partant que ce moyen n'est pas fondé.

En troisième lieu, quant au moyen tiré de la violation de l'article 6.1 de la Convention, 3b, 3c, et 3d, relatif au principe de l'égalité des armes et au caractère contradictoire des débats au niveau de l'administration de la preuve, notamment les conséquences de l'absence de production des notes manuscrites d' [témoin 2], celui-ci serait à rejeter. En effet, selon le représentant du ministère public, les jurisprudences citées par la défense ne sont pas transposables au présent litige étant donné que la situation est différente, le ministère public n'ayant à aucun moment de la procédure disposé de ces notes manuscrites. Il ajoute que les notes manuscrites n'étaient pas jointes à la dénonciation de l'Administration des contributions directes de sorte qu'elles ne pourraient pas être qualifiées de « *preuve recueillie au cours de la procédure pénale* » et ne pourraient donc pas être considérées comme base des poursuites pénales, respectivement comme base de la décision de culpabilité rendue par le tribunal.

Dès lors, selon lui, il n'y a pas eu violation de l'article 6.1, 3b, 3c et 3d de la Convention et le moyen est à déclarer non fondé.

En quatrième lieu, et concernant une éventuelle violation du droit à un procès dans un délai raisonnable inscrit à l'article 6.1 de la Convention, le jugement entrepris aurait correctement analysé les éléments de la cause et serait à confirmer en ce qu'il a retenu qu'il n'y a pas eu de longues périodes d'inaction et qu'il n'y a donc pas eu de dépassement du délai raisonnable. En effet, [prévenu 1] aurait pris connaissance des accusations lors de son audition policière du 22 mars 2017. D'après la chronologie des actes posés dans le cadre de la procédure pénale, l'affaire n'aurait pas connu de périodes d'inaction particulièrement longues.

Il ajoute, à titre subsidiaire et au cas où la Cour d'appel serait d'avis qu'il y a dépassement du délai raisonnable en l'espèce, que seule une violation irréparable des droits de la défense entraîne l'irrecevabilité des poursuites. Selon lui, la disparition des notes du préposé [témoin 2], ainsi que le décès de ce dernier en 2007, ne seraient pas de nature à entraîner une violation irréparable des droits de la défense, la dette fiscale de [prévenu 1] ayant été définitivement arrêtée par la décision du 23 octobre 2013 et deux autres témoins ayant pu être entendus pour ce qui concerne le déroulement de la réunion litigieuse. Dès lors, à supposer l'existence d'un dépassement du délai raisonnable, celui-ci ne saurait entraîner l'irrecevabilité des poursuites mais serait à analyser, le cas échéant, sous l'angle d'une réduction de la peine.

En cinquième lieu, et concernant le moyen tiré d'une violation des droits spéciaux garantis par l'article 6.2 de la Convention, et notamment une violation du principe de présomption d'innocence, par le fait qu'il n'y a pas eu d'information du tribunal administratif par l'administration des contributions directes de l'existence d'une procédure pénale à charge de [prévenu 1], celui-ci serait à rejeter. En effet, l'administration des contributions directes et en cas de recours, les juridictions administratives, ont une compétence exclusive pour fixer le principe et le quantum de l'impôt direct redû par le contribuable. En outre, l'information de l'existence d'une dénonciation de faits qualifiables d'escroquerie fiscale ou de fraude fiscale, n'avait aucune incidence sur l'instance pendante devant le tribunal administratif et il n'appartiendrait pas au tribunal administratif de se prononcer sur l'existence ou l'absence d'une infraction fiscale dans le cadre d'un recours en annulation ou réformation portant sur des décisions de taxations d'office.

A cet égard, il souligne que la décision du tribunal administratif du 23 octobre 2013 a autorité de chose jugée étant donné que [prévenu 1] n'a pas interjeté appel contre cette décision qui d'ailleurs ne concerne que les bulletins d'impôts de 2002 à 2007.

Le représentant du ministère public cite également un extrait de cette décision pour conclure que la problématique de la décision de clôture du dossier fiscal faisait bien l'objet des débats devant le tribunal administratif qui a rejeté l'argumentation de la défense de [prévenu 1] sur ce point.

Quant à l'argument en relation avec une appréciation arbitraire des preuves, il relève que celui-ci sera examiné dans le cadre de l'analyse des infractions mises à charge de [prévenu 1]. Il ajoute que la jurisprudence de la CEDH citée par la défense est étrangère à l'argument invoqué.

Concernant l'argument ayant trait au fait que l'administration des contributions directes a différentes « *casquettes* », de sorte qu'il y aurait, selon la défense, violation de l'article 6.1 de la Convention, il donne à considérer, en se basant sur les affaires citées par la défense, que l'Administration des contributions directes n'a pas joué le rôle de juge ou de tribunal dans l'affaire correctionnelle en litige et que dès lors l'argument est à rejeter.

Enfin, il relève que la CJUE a retenu dans un arrêt rendu le 30 mars 1993, sur question préjudicielle, que le directeur de l'administration des contributions directes n'est pas à considérer comme une juridiction au sens de l'article 177 du traité CEE.

En sixième lieu, et quant au moyen tiré de la violation du principe « *Nullum crimen sine lege* », tel qu'il est prévu par l'article 7 de la Convention, celui-ci serait à rejeter au vu du jugement rendu le 4 décembre 2008 par le tribunal d'arrondissement de Luxembourg dont il cite un extrait. Il précise encore que la question d'interprétation de la notion de base fixe au regard des articles 13 et 14 de la loi modifiée d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934 relève de la compétence des juridictions administratives et est étrangère à l'appréciation de l'article 396 de la loi générale des impôts au regard de l'article 7 de la Convention.

En septième lieu, et pour ce qui concerne les moyens tirés des violations d'autres droits de la défense et les critiques relatives au principe de la proportionnalité et l'adéquation de la condamnation, dans la mesure où ces moyens et critiques portent essentiellement sur l'appréciation, à titre de preuve, des éléments factuels du dossier et sur la fixation de la peine, il relève que ceux-ci vont être examinés dans le cadre de l'analyse des infractions.

Au niveau du droit de l'Union européenne et quant à l'étendue de la compétence des juridictions judiciaires pour trancher les questions de droit fiscal dans le cadre d'une affaire d'escroquerie ou de fraude fiscale, le représentant du ministère public souligne que la Cour d'appel est incompétente *ratione materiae* pour connaître des questions en matière fiscale.

A cet égard, il se base notamment sur les articles 84, 85 et 95 bis de la Constitution. Il relève plus particulièrement que la compétence des juridictions administratives en matière fiscale est régie par l'article 8 (1) de la loi du 7 novembre 1996 qui attribue au tribunal administratif la compétence de connaître des contestations relatives aux impôts et que le paragraphe 228 de la loi générale des impôts prévoit que les décisions visées aux paragraphes « ... 211, 212, 212 a, 214, 215, 215a et 235 » peuvent faire l'objet d'une réclamation dans un délai de trois mois devant le directeur de l'Administration des contributions directes ou son délégué. Il ajoute que cette décision du directeur est susceptible d'un recours devant le tribunal administratif.

Il soutient enfin que l'analyse de la situation juridique est devenue superflue dans la mesure où il y a autorité de chose jugée de la décision du 23 octobre 2013 rendue par le tribunal administratif.

Par ailleurs, il considère qu'il n'y a pas eu violation des dispositions de l'Union européenne.

Tout d'abord en ce qui concerne les moyens relatifs à la violation des dispositions de l'Accord sur la libre circulation des personnes entre l'Union européenne et la Suisse, la défense entendrait déplacer les débats sur le terrain fiscal et remettre en question la soumission des revenus perçus par [prévenu 1] au Luxembourg à l'impôt au Grand-Duché de Luxembourg. La défense cite à l'appui de ce moyen des jurisprudences qui aboutissent à une remise en question, soit de l'impôt redû, soit du mode de calcul de l'impôt. Or, d'après le représentant du ministère public, ces questions ne sauraient plus être discutées dans le cadre du procès pénal. Il relève encore que la défense ne se réfère à aucune disposition légale luxembourgeoise qui serait contraire au droit de l'Union européenne ou à l'Accord conclu entre la Communauté européenne et ses Etats membres, et la Confédération suisse. A cet égard, il souligne que ce n'est pas le transfert du domicile de [prévenu 1] vers la Suisse qui a donné lieu à la perception d'un impôt, mais le fait que ce dernier a continué à exercer, de manière habituelle, une activité professionnelle rémunérée sur le territoire du Grand-Duché de Luxembourg.

Ensuite, pour ce qui concerne les moyens relatifs à la libre circulation des capitaux, le représentant du ministère public estime que les jurisprudences citées par la défense sont dénuées de pertinence dans la mesure où il ne s'agit pas d'affaires similaires à la présente et qu'aucune violation ne saurait être retenue en l'espèce, [prévenu 1] n'ayant pas fait l'objet d'une taxation d'office en raison de son déménagement en Suisse, mais du fait de sa désorganisation au niveau comptable, ceci ressortirait de la motivation de la décision du tribunal administratif du 23 octobre 2013.

Quant à une éventuelle violation des articles 41, 47, 48 et 50 de la Charte, le représentant du ministère public renvoie à ses développements effectués dans le cadre des moyens tirés de la violation de la Convention, les principes en cause étant les mêmes.

Pour ce qui concerne la mise en œuvre de la procédure de renvoi préjudiciel, il n'y aurait matière à question préjudicielle et à saisine de la CJUE au titre de l'article 267 du TFUE que si la Cour d'appel arrive à la conclusion que des éléments d'interprétation du droit de l'Union européenne sont nécessaires pour la solution du litige qu'elle doit trancher. Or, tel ne serait pas le cas en l'espèce.

A l'audience de la Cour d'appel du 26 novembre 2021, le représentant du ministère public expose prendre position en ce qui concerne certains moyens invoqués par la défense de [prévenu 1].

Par rapport à l'applicabilité de la loi dans le temps, il n'est pas d'accord avec l'argument de la défense de [prévenu 1] selon laquelle la loi du 16 décembre 1993 aurait introduit dans le droit pénal l'infraction d'escroquerie fiscale en dépénalisant la fraude fiscale intentionnelle.

En effet, si la loi du 23 décembre 2016 a dépénalisé la fraude fiscale simple, toujours serait-il que l'infraction de fraude fiscale intentionnelle aurait toujours été pénalement répréhensible, c'est-à-dire avant et après cette loi. Dans ce contexte et pour plus de précisions, le représentant du ministère public renvoie à l'analyse effectuée par le tribunal d'arrondissement de Luxembourg dans son jugement du 14 février 2002 et à d'autres décisions rendues en la matière, selon lesquelles il est retenu que l'infraction de fraude fiscale intentionnelle est à qualifier de délit pénal (Lux, 24 avril 2008, 1344/2008 ; Cour d'appel, 13 janvier 2010 //10).

Quant à l'infraction d'escroquerie fiscale plus particulièrement, celle-ci ne serait autre qu'une forme aggravée de l'infraction de fraude fiscale.

Quant aux peines, il y aurait lieu d'appliquer celles prévues par l'article 396 de la loi générale des impôts dans sa version introduite par la loi 22 décembre 1993.

Par rapport aux bulletins d'imposition contestés par [prévenu 1], il y aurait une compétence exclusive des tribunaux administratifs en ce qui les concerne. Par ailleurs, les bulletins des années 2002 à 2007 seraient définitivement établis et ceux de 2008 à 2012 seraient également définitifs, [prévenu 1] n'ayant pas introduit de recours en ce qui les concerne. Les moyens invoqués par la défense de [prévenu 1] tendant à réduire les montants ainsi retenus par les bulletins fiscaux seraient donc à rejeter.

Quant à la question si l'administration des contributions directes a accordé un « *ruling* » à [prévenu 1], il n'y aurait pas de « *ruling* » en l'espèce. En effet, selon le représentant du ministère public, il ne saurait être question de « *ruling* » accordé lors de la réunion du 8 juillet 2003. A cet effet, il expose que la loi du 19 décembre 2014 a défini la notion de « *ruling* » et qu'avant cette loi le « *ruling* » était défini de façon précise dans une note de service du 21 août 1989 rédigée par le directeur de l'administration fiscale.

D'après cette note de service les services de l'administration peuvent fournir des renseignements au contribuable et ont la faculté de répondre par écrit pour accorder un « *ruling* ». Dans ce contexte et pour plus de précisions, le représentant du ministère public renvoie à cette note de service du 21 août 1989 versée au dossier répressif.

Il conclut que si [prévenu 1] a demandé des renseignements lors de la réunion du 8 juillet 2003, les renseignements verbaux fournis par l'administration fiscale ne seraient cependant pas à considérer comme un « *ruling* ».

De plus, en l'espèce il n'y aurait pas eu de décision ou instruction formelle au sujet d'une décision de « *ruling* ».

Aussi, par rapport au moyen de la défense tiré de l'arrêt rendu par la CEDH dans l'affaire de A. et B. contre la Norvège, celui-ci serait à rejeter, les faits à la base de cette affaire n'étant pas similaires à la présente affaire dans la mesure où le contribuable avait reçu une instruction formelle de l'administration fiscale et où il avait fait l'objet d'une véritable surtaxe d'impôts.

Quant à la prescription de l'infraction, à l'instar des juges de première instance, il y aurait lieu de prendre en considération l'ensemble des faits qui sont reprochés à [prévenu 1], faits qui auraient été commis dans un seul et unique but. Ainsi, sur base des éléments du dossier dont notamment le compte-rendu de la réunion du 8 juillet 2003 établi par le comptable à l'époque des faits, [témoin 4], l'infraction aurait commencée en 2003 pour finir en septembre 2017. La prescription aurait donc commencé à courir au moment du dernier acte posé par [prévenu 1] et n'aurait été acquise à aucun moment. Ce moyen serait partant à rejeter.

Par rapport au dépassement du délai raisonnable et l'irrecevabilité des poursuites pour dépérissement des preuves, la principale preuve en l'espèce serait celle du compte-rendu établi par [témoin 4] versé au dossier répressif. Le moyen serait donc à rejeter.

Au fond, le représentant du ministère public souligne que l'élément matériel de l'escroquerie fiscale, infraction qui n'est autre qu'une forme aggravée de la fraude fiscale présente deux aspects, à savoir : l'obtention d'un avantage fiscal et la diminution de la recette fiscale.

Par ailleurs, l'infraction de fraude fiscale serait une infraction intentionnelle. Dans ce contexte, le représentant du ministère public donne à considérer que les arrêts de la Cour de cassation, cités par le tribunal dans le cadre de son analyse de l'élément moral et selon lequel il est retenu que celui-ci consiste dans la transgression matérielle de la disposition légale, ne sont pas d'application en l'espèce. Au vu des éléments du dossier, la volonté délibérée de diminuer les impôts et d'obtenir un avantage fiscal dans le chef de [prévenu 1] seraient établis.

Quant aux manœuvres frauduleuses celles-ci seraient également établies. A cet égard, il renvoie au rapport de la police du 18 mai 2017 no B14, dont il ressort que [prévenu 1] a éludé son patrimoine immobilier et ses autres avoirs.

Pour ce qui concerne le caractère « *systématique* » de ces manœuvres, le représentant du ministère public renvoie à la jurisprudence rendue en la matière selon laquelle il y a lieu de retenir l'infraction d'escroquerie fiscale non seulement en cas de répétition de manœuvres frauduleuses mais aussi en cas de cohérence dans le comportement pour atteindre le but poursuivi, pour arriver à un certain résultat.

Au vu des éléments du dossier, des manœuvres frauduleuses systématiques dans le chef de [prévenu 1] seraient établies.

Quant au montant « *significatif* » de l'impôt éludé, celui-ci serait également établi. Si le tribunal avait erronément raisonné par rapport aux critères mathématiques définis à l'article 396 (5) de la loi générale des impôts qui visent la fraude, de sorte que la motivation serait à redresser sur ce point, le résultat serait correct.

Pour ce qui concerne la tentative d'escroquerie fiscale, il souligne qu'il n'y aurait pas eu de désistement volontaire dans le chef de [prévenu 1] jusqu'en 2017.

Par rapport à la période infractionnelle, selon le représentant du ministère public, le jugement serait également à rectifier en ce qu'il a retenu que cette période se prolonge jusqu'au 6 février 2019, date de l'ordonnance de renvoi, alors que cette période se termine en septembre 2017. Finalement, le moyen tiré d'une cause de justification, telle qu'une erreur invincible dans le chef de [prévenu 1], serait à rejeter au vu des éléments du dossier. Ce dernier aurait dû se

renseigner davantage auprès de l'administration fiscale et notamment aurait dû demander une réponse écrite auprès de celle-ci.

La peine prononcée serait légale et certes conséquente mais justifiée au vu de l'attitude de [prévenu 1]. Ce dernier aurait utilisé toutes les procédures pour échapper au paiement de ses impôts.

Le représentant du ministère public sollicite en conséquence la confirmation de la peine, tout en ne s'opposant pas à un sursis simple au vu des difficultés d'exécution pratiques du sursis probatoire.

La réplique de [prévenu 1] :

A l'audience de la Cour d'appel du 23 novembre 2021, la défense de [prévenu 1] a réitéré l'ensemble de ses griefs exposés dans ses deux notes de plaidoiries.

Elle développe notamment son moyen tiré de la prescription de l'infraction. A cet effet, elle expose qu'aucun acte positif n'aurait été posé par son mandant depuis la réunion du 8 juillet 2003 et que l'infraction en litige ne pourrait pas être considérée comme une infraction continuée étant donné que l'impôt est dû annuellement.

En outre la défense de [prévenu 1] conteste que ce dernier ait voulu disparaître des radars de l'administration fiscale et que ce dernier ait voulu tromper le tribunal. Ce serait notamment à tort que le tribunal se serait basé sur un courrier de Maître Nadège Le Gouellec pour retenir que [prévenu 1] a voulu l'induire en erreur pour ce qui concerne ses avoirs.

En outre, la défense de [prévenu 1] reproche encore au tribunal d'énoncer un certain nombre de suppositions. Or, ces suppositions ne sauraient fonder la culpabilité de leur mandant quant à l'infraction en litige et il y aurait lieu à réformation du jugement.

Elle souligne en outre, que l'embarras de [témoin 4], l'ancien comptable de son mandant, lors de son audition devant le tribunal, était dû au fait qu'il était incapable de répondre aux questions qui lui ont été posées et n'était pas dû à la dissimulation de faits. Elle insiste ensuite sur le fait que le témoin [témoin 1] a clairement reconnu, lors de son audition devant le tribunal, que l'administration fiscale a été négligente et que celle-ci a commis des fautes. A l'appui de son affirmation, il cite certains extraits du plumeur d'audience, à savoir : « *Dat hätt net däerfen geschéien... Et musse en och soen, das mettlerweil d'Organisatioun eng vill besser ass, an dass déi Zäit vill Saachen gescheckt goufen, wou keen suivi gemaach gouf* ».

Quant à la présence effective de son mandant dans le cabinet dentaire pendant la période infractionnelle, la défense renvoie à l'attestation testimoniale d'[témoin 5] selon laquelle [prévenu 1] n'était présent que trois jours toutes les deux semaines.

Ainsi [prévenu 1] serait à acquitter.

Dans l'hypothèse où sa culpabilité serait néanmoins retenue, il y aurait lieu, au vu des torts partagés en l'espèce, de faire abstraction d'une peine d'emprisonnement ou, du moins, de l'assortir d'un sursis simple intégral à l'exécution. Dans le cas d'un sursis probatoire, il y aurait lieu de ne prendre en compte que le montant principal dont il y aurait lieu de déduire le montant de la caution.

Au civil, le jugement serait à réformer, principalement en raison de l'acquiescement sollicité.

Subsidiairement, il y aurait lieu d'ordonner un partage de responsabilités.

Quant à la demande en allocation d'un montant de 9.126 euros, formulée par le demandeur au civil à titre de frais pour l'instance d'appel, celle-ci serait à déclarer irrecevable pour constituer une demande nouvelle.

Concernant la demande en paiement d'une indemnité de procédure pour l'instance d'appel, celle-ci serait recevable sur base de l'article 194 du Code de procédure mais irrecevable sur base de l'article 1382 du Code civil. En tout état de cause cette demande ne serait pas fondée.

A l'audience du 26 novembre 2021, le prévenu [prévenu 1] a contesté avoir commis les faits qui lui sont reprochés. Il explique n'avoir ni commis une escroquerie fiscale ni tenté de commettre une telle infraction. Au contraire, la réunion du 8 juillet 2003 aurait eu lieu et celle-ci aurait été demandée pour qu'il puisse se renseigner sur sa situation fiscale. Il ajoute qu'il n'aurait à aucun moment eu l'intention de disparaître des radars de l'administration fiscale. Selon lui, celle-ci aurait dû le contacter avant de lancer des poursuites contre lui.

L'appréciation de la Cour d'appel:

Au pénal

La Cour d'appel note d'emblée, à l'instar du représentant du ministère public, que le moyen de la défense tendant à voir annuler le jugement entrepris sur base de l'article 408 du Code pénal encourt un rejet, alors que ce texte fait partie des dispositions régissant le pourvoi en cassation en matière pénale, de sorte qu'il ne trouve pas à l'appliquer.

A noter que pour autant qu'une violation de la loi résulterait du jugement de première instance, la décision entreprise encourrait la reformation et non pas l'annulation, la Cour d'appel renvoyant quant à l'appréciation de ce grief de la défense, aux développements qui seront faits ci-après.

Il convient de préciser qu'il y a autonomie de la loi pénale par rapport aux règles de nature civile ou administrative. En effet, le droit pénal est autonome dans la mesure où les définitions, les sanctions et les principes qu'il comporte lui sont propres. Inversement, les concepts des autres disciplines sont sans incidence en droit pénal, car chaque matière poursuit ses propres finalités.

Conformément aux articles 84, 85 et 95 bis, alinéa 1^{er}, de la Constitution, le tribunal administratif connaît du contentieux fiscal dans les cas et sous les conditions à déterminer par le législateur. Ainsi, la connaissance des contestations des décisions du directeur de l'administration des contributions directes en matière de contestations des bulletins d'impôt est attribuée aux juridictions administratives.

Par ailleurs, quant au principe que le juge de l'action est le juge de l'exception sauf disposition contraire, l'article 468 de la loi générale des impôts, qui n'a pas été abrogé, dispose :

« (1) Hängt eine Verurteilung wegen Steuerhinterziehung oder Steuergefährdung davon ab, ob ein Steuervorteil zu Unrecht besteht oder ob und in welcher Höhe ein Steueranspruch verkürzt oder ein Steuervorteil zu Unrecht gewährt ist, und hat das Verwaltungsgericht über diese Frage entschieden, so bindet dessen Entscheidung das Gericht. Liegt eine Entscheidung des Verwaltungsgericht nicht vor, sind die Fragen jedoch von Finanzbehörden oder Finanzgerichten zu entscheiden, so hat das Gericht das Strafverfahren auszusetzen, bis über die Fragen rechtskräftig entschieden worden ist. Entscheidet das Verwaltungsgericht, so bindet dessen Entscheidung das Gericht.

Ergeht keine Entscheidung des Verwaltungsgerichts, so hat das Gericht, wenn es von der rechtskräftigen Entscheidung des Finanzamts oder der Rechtsmittelbehörde abweichen will, die Entscheidung des Verwaltungsgerichts einzuholen. Es übersendet die Akten dem Verwaltungsgericht. Seine Entscheidung ist bindend. ».

La décision rendue par les juridictions administratives en matière fiscale s'impose dès lors aux juridictions pénales, et notamment à la Cour d'appel.

Il s'ensuit que la Cour d'appel siégeant en matière correctionnelle n'est pas compétente pour connaître des questions de nature fiscale invoquées par la défense en relation avec le jugement rendu par le tribunal administratif le 23 octobre 2013, jugement qui n'a pas été entrepris par [prévenu 1] et qui est donc coulé en force de chose jugée.

Finalement, il n'y a pas lieu de confondre la loi pénale avec la notion autonome de « *matière pénale* » au sens que lui donne la CEDH pour étendre largement les garanties du procès équitable (article 6 de la Convention) et le principe de la légalité des délits et des peines (article 7 de la Convention). Cette dernière notion s'étend en effet à des infractions et sanctions disciplinaires ou administratives chaque fois que la CEDH, en raison soit de la qualification juridique de l'infraction, soit de la nature même de celle-ci, soit de la nature et du degré de sévérité de la sanction, estime qu'elle revêt un caractère pénal (CEDH, 8 juin 1976, Engel et autres c./ Pays-Bas).

Ainsi, la CEDH a notamment décidé que relevait de la « *matière pénale* » la sanction administrative de majoration d'impôt (CEDH, A. et B. c/ Norvège) ou encore la sanction prononcée par l'autorité des marchés financiers pour une opération de manipulation du cours d'une action (CEDH, Nodet c/ France).

Ces décisions de la CEDH, invoquées par la défense de [prévenu 1], n'exigent cependant pas qu'il y ait « *intégration des décisions administratives et correctionnelles* » pour chaque affaire émanant d'autorités administratives fiscales en marge d'un procès pénal.

Quant aux moyens tirés de la Convention européenne des droits de l'homme :

- *l'interdiction de la double condamnation et le droit d'être jugé par un juge unique et impartial :*

L'article 4 du Protocole additionnel numéro 7 à la Convention, dispose :

« Nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement par les juridictions du même Etat en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de cet Etat. »

Le principe de l'exception de la chose jugée au pénal, qui se traduit par l'adage « *non bis in idem* », constitue un principe général du droit et est donc consacré par l'article 4 du 7^e Protocole additionnel à la Convention.

D'après ces dispositions, un même fait pénal, ayant déjà fait l'objet d'un jugement définitif au fond, c'est-à-dire passé en force de chose jugée, ne peut pas faire l'objet de nouvelles poursuites.

Par ailleurs, il est généralement admis par la jurisprudence que les peines pénales ne doivent pas être confondues avec les mesures punitives émanant d'autorités administratives, fiscales ou disciplinaires en marge d'un procès pénal, même si elles peuvent être ressenties comme telles par la personne concernée. Ces mesures demeurent fondamentalement administratives et ne constituent pas des peines.

En ce sens, la Cour de cassation de Belgique a notamment décidé que : « *L'établissement et le recouvrement d'un impôt font l'objet d'une procédure administrative dans le cadre de laquelle l'administration fiscale poursuit le paiement d'impôts légalement dus. Il ne s'agit pas d'une procédure pénale. En outre, un impôt n'est pas une peine. Par conséquent, le principe non bis in idem n'est pas applicable en la matière.* » (Cour de cassation de Belgique, 2^e chambre, 21 mai 2019, RG P.19.0104.N., Pasicrisie belge, p. 1111).

Cependant, l'existence ou non d'une « *accusation en matière pénale* » doit s'apprécier sur base de trois critères, désignés sous le nom de « *critères Engel* » et dégagés par l'affaire Engel et autres contre Pays-Bas rendu par la CEDH le 8 juin 1976, à savoir la qualification juridique de l'infraction en droit interne, la nature de l'infraction et la sévérité de la sanction.

En l'occurrence, le jugement du tribunal administratif du 23 octobre 2013 a été rendu sur base d'une requête déposée par le mandataire de [prévenu 1] tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision du directeur de l'Administration des Contributions directes du 25 avril 2012 qui a rejeté la réclamation concernant les bulletins d'impôts sur le revenu des années 2002 à 2007, décision ayant pour origine le fait que [prévenu 1] n'a pas déposé de déclarations conformément à l'article 116 de la loi générale des impôts et le fait que ce dernier n'a pas, conformément à l'article 162 de la loi générale des impôts, tenu une comptabilité simplifiée, de sorte que le bureau d'imposition concerné a procédé, conformément à l'article 217 de la loi générale des impôts, à une imposition par voie de taxation d'office en se basant sur les relevés des prestations remboursés par la CNS. Il ressort encore de ce jugement que, selon ce procédé, le contribuable a la possibilité de contester l'impôt ainsi fixé d'office en apportant des preuves de ses revenus et dépenses.

Il ne ressort pas de ce jugement rendu en matière fiscale, que [prévenu 1] a fait l'objet d'une sanction ayant le caractère d'une punition fiscale tel que définie par la jurisprudence de la CEDH dans la mesure où il y a eu un procédé de détermination des bases d'imposition au vu des éléments à disposition de l'administration fiscale et la possibilité de contester la décision.

La procédure devant le tribunal administratif n'était donc pas de nature pénale, de sorte que d'après la jurisprudence de la CEDH il devient superfétatoire d'analyser les autres critères dégagés par l'arrêt Engel et le moyen est partant à rejeter.

Concernant le moyen tiré du droit d'être jugé par un juge impartial, il y a lieu de souligner que l'article 6.1 de la Convention impose à tout tribunal relevant de son champ d'application d'être impartial. L'impartialité se définit d'ordinaire par l'absence de préjugé ou de parti pris.

Les reproches adressés par les mandataires de [prévenu 1] aux juges correctionnels ne rentrent pas dans cette définition de l'impartialité.

En effet, il convient de souligner ainsi que cela a été développé au point relatif à l'interdiction de la double condamnation, que le fait que le tribunal administratif a rendu un jugement sur base d'un recours contre une décision de l'administration des contributions directes concernant les obligations déclaratives de [prévenu 1] et le fait que le tribunal correctionnel a rendu une décision pénale pour des faits de tentative d'escroquerie n'est pas à assimiler à une violation du droit d'être jugé par un juge impartial au sens de l'article 6 de la Convention.

Le moyen est donc non fondé.

- *le principe dit de « l'estoppel » :*

Quant au principe de l'estoppel, celui-ci est une notion empruntée au droit anglo-saxon, souvent analysé comme une exception procédurale, destinée à sanctionner au nom de la

bonne foi les contradictions dans les comportements d'un Etat, celui-ci étant considéré comme lié par son comportement antérieur et, dès lors, « *estopped* » à faire valoir une prétention nouvelle (Gérard Cornu, Vocabulaire juridique, p.366).

Pour la Cour de Cassation française « *l'estoppel* » suppose un changement de position en droit d'une partie et la prise en considération de ce comportement procédural par l'autre partie de nature à l'induire en erreur sur ses intentions.

Sous le couvert du grief de violation de l'article 6.1 de la Convention, notamment de violation du principe général de loyauté, [prévenu 1] tente de considérer des faits et éléments qui sont à apprécier dans le cadre de l'analyse de la culpabilité de [prévenu 1].

Le moyen sera donc examiné dans le cadre du fond de l'affaire en litige.

- *l'égalité des armes et le droit à une procédure contradictoire* :

Les mandataires de [prévenu 1] affirment encore qu'il y a eu inégalité des armes, dans la mesure où leur mandant n'aurait pas eu accès aux notes écrites du fonctionnaire [témoin 2] concernant la décision de « *ruling* », décision qui aurait été prise lors de la réunion du 8 juillet 2003.

Selon la jurisprudence de la CEDH, l'égalité des armes est l'un des éléments inhérents à la notion de procès équitable. Elle veut que chaque partie se voie offrir une possibilité raisonnable de présenter sa cause dans des conditions qui ne la placent pas dans une situation de net désavantage par rapport à son adversaire. Le droit à un procès contradictoire signifie en principe la possibilité pour les parties de connaître et de commenter tous les éléments de preuve produits et toutes les observations présentées de manière à orienter la décision du tribunal.

En l'occurrence, il faut constater que si [témoin 2] n'a pas pu être interrogé sur ce qui a été discuté et arrêté lors de cette réunion, celui-ci étant décédé au début de l'année 2007, il n'en reste pas moins que deux autres personnes qui ont été personnellement présentes lors de cette réunion ont pu être entendues. En effet, le témoin [témoin 1], fonctionnaire de l'administration fiscale, a été entendu et a détaillé le contenu de la réunion du 8 juillet 2003. De même, [témoin 4], le comptable de [prévenu 1] à l'époque des faits, a été entendu sur le contenu de la réunion et ce dernier a établi un compte-rendu manuscrit de la réunion en question.

La circonstance que les notes manuscrites d'[témoin 2] disparues n'aient pas été communiquées à [prévenu 1] n'est pas de nature à entraver les droits de la défense dans la mesure où ces notes n'ont à aucun moment fait partie intégrante du dossier pénal et que celles-ci n'ont pas pu fonder la décision de culpabilité de ce dernier quant aux infractions en litige.

[prévenu 1] n'a donc pas été placé dans une situation de net désavantage par rapport au ministère public du fait que les notes manuscrites d'[témoin 2] ne sont pas versées au dossier et il n'y a pas eu violation irréparable des droits de la défense qui aurait entraîné l'irrecevabilité des poursuites.

Le moyen tiré d'une violation de l'égalité des armes et du droit à une procédure contradictoire n'est donc pas fondé.

Quant à la conclusion qui a été tirée par le tribunal correctionnel au vu de ces témoignages et du compte-rendu établi par [témoin 4], il n'appartient pas à la Cour d'appel de se prononcer à ce sujet dans le cadre du moyen tiré de la violation de la Convention.

- *le droit d' être jugé dans un délai raisonnable :*

Le mandataire du prévenu invoque également l'article 6 de la Convention et plus particulièrement le paragraphe 1^{er} pour non-respect du délai raisonnable.

Aux termes de l'article 6.1 de la Convention « *Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable...* ».

Le délai raisonnable est celui dans lequel une action publique exercée à charge d'une personne doit être jugée. Ce délai prend cours au moment où l'intéressé est « *accusé* » du chef d'infractions faisant l'objet de l'action publique, c'est-à-dire le jour où la personne se trouve dans l'obligation de fait de se défendre.

C'est, en effet la date de « *l'accusation* » qui déclenchera le cours du délai, le mot « *accusation* » étant entendu comme « *la notification officielle, émanant de l'autorité compétente, du reproche d'avoir accompli une infraction pénale* » (CEDH, 27 février 1980, no 6903/75, affaire Deweer, série A, no 35 ° 46). Aussi, d'après la jurisprudence nationale, le point de départ du délai se situe à la date où une personne se trouve accusée, cette date pouvant être suivant le cas, celle de l'ouverture des enquêtes policières préliminaires, de l'inculpation ou de l'arrestation (Cour d'appel, 12 juillet 1994, no 273/94).

C'est dès lors à bon droit que le tribunal n'a pas retenu comme point de départ la date du 21 octobre 2011, respectivement celle du 7 décembre 2011, dates où l'Administration des contributions directes a commencé sa procédure de recouvrement, mais a considéré que le point de départ du délai raisonnable est la date à laquelle l'accusation pénale est formulée, soit la date du 22 mars 2017, lorsque [prévenu 1] a fait l'objet d'une audition policière suivant rapport numéro JDA 51588/11 du 22 mars 2017 de l'unité SPJ-BABF.

Le jugement est encore à confirmer en ce qu'il retient que le caractère raisonnable de la durée d'une procédure est fonction de la complexité de l'affaire en litige, du comportement du prévenu et de la manière dont les autorités judiciaires ont diligenté l'ensemble de la procédure.

Par ailleurs, les conséquences du dépassement doivent être examinées à deux niveaux :

- d'une part, sous l'angle de l'administration de la preuve des faits et du respect des droits de la défense,
- d'autre part, sous l'angle de la sanction répressive à en déduire.

Ainsi, la durée anormale de la procédure peut-elle avoir pour résultat la déperdition des preuves et la juridiction de jugement peut constater, dans cette hypothèse, qu'elle est dans l'impossibilité de dire si les faits sont établis en raison de la disparition d'éléments de preuve.

En l'espèce, il convient de constater au vu des développements faits ci-dessus que le décès du préposé [témoin 2] et la disparition de ses notes manuscrites du dossier répressif n'ont pas d'incidence sur l'administration de la preuve des faits et le respect des droits de la défense.

Par ailleurs, et ainsi que le tribunal le souligne, depuis le 22 mars 2017, l'instruction judiciaire, la procédure de renvoi et celle de citation du prévenu à l'audience ont été suivies de manière continue et sans qu'il y ait eu des périodes d'inactivité prolongées de façon injustifiée.

C'est dès lors à bon droit que le tribunal a retenu qu'il n'y a pas eu en l'espèce de dépassement du délai raisonnable au sens de l'article 6. 1 de la Convention.

- *les autres droits spéciaux en matière de procédure pénale :*

Les mandataires de [prévenu 1] invoquent encore le paragraphe 2 de l'article 6 de la Convention à savoir la violation du principe de la présomption d'innocence notamment pour renversement de la charge de la preuve, pour appréciation arbitraire des preuves et pour le fait que l'Administration des contributions directes porte différentes « *casquettes* », et les paragraphes 1^{er} et 3 du même article pour non-respect d'un procès équitable et pour violation du droit d'être informé dans le plus bref délai de l'inculpation ainsi que l'article 7 de la Convention pour violation du droit du principe de légalité de la peine.

Concernant le principe de la présomption d'innocence, celui-ci est consacré par l'article 6.2 de la Convention ainsi que par la directive (UE) 2016/343.

La présomption d'innocence constitue d'une part une règle déterminant la manière dont l'accusé doit être traité dans le cadre du procès pénal et, d'autre part, une règle relative à l'administration de la preuve en ce qui concerne notamment la charge de la preuve et l'exigence de rapporter la preuve au-delà de tout doute raisonnable.

D'emblée, il convient de préciser que la question du défaut de communication de l'information de l'existence d'une procédure pénale engagée contre [prévenu 1] par l'administration fiscale au tribunal administratif, aboutissant selon ce dernier à la décision de rejet de sa requête et à la décision de confirmation de la décision directoriale de l'administration fiscale, ou encore la question s'il y a eu violation du principe de la présomption d'innocence dans le cadre de cette procédure administrative, ne seront pas abordées étant donné que la Cour d'appel siégeant en matière correctionnelle est incompétente pour en connaître.

Quant à la procédure devant le tribunal correctionnel, il ne résulte d'aucun élément du dossier que le tribunal aurait eu l'idée préconçue que les déclarations de ce dernier ne sont pas crédibles, tandis que celles effectuées par les témoins représentant l'Administration des contributions directes seraient crédibles. Au contraire, au vu des éléments soumis à la Cour d'appel il faut constater que le tribunal a apprécié l'ensemble des éléments du dossier répressif, de sorte qu'il n'a pas inversé la charge de la preuve.

En ce qui concerne le reproche tiré d'une appréciation arbitraire des preuves par le tribunal, il convient de rappeler que s'il est de principe, pour déclarer le prévenu coupable, que le juge se fonde sur différents éléments de preuve dont la conjonction emporte sa conviction, un seul élément de preuve déterminant peut suffire. En effet, selon la Cour européenne, un problème d'équité ne se pose pas nécessairement lorsque la preuve obtenue n'est pas corroborée par d'autres éléments dès lors qu'elle est très solide et ne prête à aucun doute.

Le tribunal apprécie donc souverainement l'ensemble du dossier répressif et il peut ainsi s'estimer convaincu par une seule déposition, se fonder sur de simples renseignements à l'encontre d'un témoignage ou encore préférer la déclaration d'une des personnes à celles émanant d'autres personnes.

Si, en l'espèce, les notes manuscrites d'[témoin 2], préposé du bureau d'imposition à l'époque des faits, ont disparu du dossier administratif et n'ont jamais été versées au dossier répressif et si le témoignage de [témoin 3] a été pris en considération par le tribunal, il convient toutefois de constater que d'autres personnes ont été entendues sur le contenu de la réunion du 8 juillet 2003, que [prévenu 1] et ses mandataires ont eu connaissance de ces déclarations et que c'est sur base de l'ensemble des éléments recueillis que le tribunal a retenu la culpabilité de ce dernier.

Il n'y a donc eu ni violation du principe de présomption d'innocence ni appréciation arbitraire des preuves.

Quant à l'argumentation des mandataires de [prévenu 1] quant aux six « *casquettes* » de l'administration des contributions directes, situation qui violerait le principe de l'indépendance, de l'impartialité et de la neutralité, celle-ci n'est pas fondée.

Ainsi que cela a été développé ci-dessus, la Cour européenne a défini l'impartialité comme l'absence, dans le chef du juge, de préjugé ou de parti pris et, à cette occasion, elle opère une distinction entre une approche subjective de cette notion qui procède de l'appréciation in concreto de l'impartialité personnelle (conviction personnelle) d'un juge déterminé en telle occasion et une démarche objective dont l'objet est de rechercher si le juge offrait des garanties suffisantes pour exclusion, à cet égard, tout doute légitime.

En l'occurrence, il faut constater que les mandataires de [prévenu 1] ne reprochent pas au tribunal correctionnel une impartialité. Quant à l'impartialité reprochée à l'administration des contributions directes, ce reproche ne saurait être examiné par la Cour d'appel siégeant en matière correctionnelle. En effet, et tel que relevé par le représentant du ministère public, l'Administration des contributions directes n'a pas joué le rôle de juge ou de tribunal dans l'affaire correctionnelle en litige.

Ensuite, sous l'intitulé « *la violation des règles nullum crimen sine lege. / article 7* » de la Convention, les mandataires de [prévenu 1] soutiennent qu'il y a absence d'accessibilité et de transparence de la loi pénale. Selon eux, il n'y aurait aucune possibilité de savoir « *quelle version de l'article 396 de la loi générale des impôts serait celle qui servait de base aux reproches formulés, et en vertu du jugement attaqué, à quel moment le reproche est formulé, puisque l'infraction retenue par le Tribunal s'étire de 2003 à 2019. Il y a par conséquent violation de l'article 7...* ».

En vertu de l'article 7 de la Convention « *Nul ne peut être condamné pour une action ou une omission qui, au moment où elle a été commise, ne constituait pas une infraction d'après le droit national ou international. De même, il n'est infligé aucune peine plus forte que celle qui était applicable au moment où l'infraction a été commise.* », ce texte pose le principe de légalité de la peine.

Selon ce principe, toute personne doit pouvoir connaître à l'avance la prohibition pénale à la lecture du texte d'incrimination. En ce sens, la CEDH juge régulièrement que toute prohibition d'ordre pénal doit être raisonnablement prévisible et qu'il en va ainsi « *lorsque l'individu peut savoir, à partir du libellé de la clause pertinente et, au besoin, à l'aide de son interprétation par les tribunaux, quels actes et omissions engagent sa responsabilité.* » (CEDH, 22 novembre 1955, SW c/ Royaume Uni ; CEDH, 3 mars 2004, Radio France c/France ; CEDH, 22 janvier 2013, no 42931/10 Camilleric/Malte).

La prévisibilité de la loi pénale implique donc la prédétermination des incriminations et des peines par le législateur.

En outre, la loi pénale doit être accessible. Cette accessibilité signifie que toute personne doit disposer de « *renseignements suffisants, dans des circonstances de la cause, sur les normes juridiques applicables.* » (CEDH, 2 août 1984, Malone, série A, no 82).

D'emblée, il convient de préciser que la question d'un « *ruling* » ou encore la question de l'absence, respectivement de l'existence, en l'espèce, d'une « *base fixe* », seront abordées dans le cadre de l'examen du fond de l'affaire.

Par ailleurs, et ainsi que cela va être développé au point « *Quant à la loi applicable au litige* », ce sont les peines prévues à l'article 396 de la loi générale des impôts dans sa version introduite par la loi du 22 décembre 1993 qui sont applicables au litige. Comme le représentant du ministère public l'a relevé sur base d'une jurisprudence du tribunal d'arrondissement de

Luxembourg du 4 décembre 2008, il faut constater qu'il y a prédétermination de l'incrimination et des peines par le législateur et que les termes de l'incrimination en cause sont suffisamment clairs et précis pour exclure l'arbitraire.

L'argumentation des mandataires de [prévenu 1] est donc non fondée.

Concernant le moyen tiré de la violation de l'article 6.3 a) de la Convention garantissant le droit d'être informé, dans le plus court délai, de la nature et de la cause de l'accusation portée, il faut constater que si une plainte a été déposée le 7 décembre 2011 par l'administration fiscale et que [prévenu 1] n'a été officiellement informé de la base juridique et factuelle des reproches formulés contre lui qu'en mars 2017 et notamment lors d'une audition policière, il n'en reste pas moins que cette façon de procéder est conforme aux dispositions du Code de procédure pénale.

En effet, l'information ne doit être communiquée à la personne concernée que lors d'un interrogatoire effectuée dans le cadre d'une enquête préliminaire sur les instructions du procureur d'Etat.

Le fait pour le droit interne luxembourgeois de n'informer la personne concernée que lors d'un interrogatoire n'est pas à assimiler à une violation des droits de la défense au sens de l'article 6.3 de la Convention, qui reconnaît à toute personne le droit de disposer du temps et des facilités nécessaires à la préparation de sa défense.

Il y a lieu d'en conclure qu'une violation de l'article 6.3 de la Convention n'est pas donnée en l'espèce.

Outre les moyens développés ci-dessus, les mandataires de [prévenu 1] soulèvent également le moyen reposant sur le « *hearsay* ». Plus précisément, ils s'opposent à la prise en considération des déclarations du témoin [témoin 3], déclarations qui seraient selon eux des ouï-dires dictés par le souci d'accuser [prévenu 1], étant donné que ce témoin n'a pas été personnellement présent lors de la réunion du 8 juillet 2003.

L'article 6.1 et 6.3 d) de la Convention renferme une interdiction de l'usage de la preuve par ouï-dire contre un accusé dans un procès pénal.

En l'occurrence, il y a lieu de constater que les déclarations effectuées par [témoin 3], auxquelles [prévenu 1] a été confronté, ne sont pas à assimiler à une violation des droits de la défense au sens de l'article 6.1 et 6.3 d) de la Convention. En effet, ces déclarations ne sont pas de nature à prouver le contenu de la réunion du 8 juillet 2003, mais tout au plus à compléter celles effectuées par les autres témoins qui étaient présents.

Par ailleurs, s'il est vrai que le témoin [témoin 3] déclare qu'il est convaincu de la culpabilité de [prévenu 1], toujours est-il qu'il ne s'agit là que d'un avis personnel, qui ne lie pas le juge, mais dont celui-ci peut tenir compte, à l'instar des autres éléments du dossier répressif.

Les mandataires de [prévenu 1] critiquent enfin les juges de première instance en ce qu'ils ont motivé leur décision de prononcer une peine correctionnelle contre [prévenu 1], assortie d'un sursis probatoire, dans les termes suivants: « *La gravité objective des faits reprochés au [prévenu 1], l'importance de l'impôt élué, la persévérance du [prévenu 1], les manœuvres frauduleuses s'inscrivant sur une longue période et l'argument que le [prévenu 1] a procédé d'une manière méthodique et n'a manifesté le moindre repentir* » et qu'ils ont partant violé le droit de tout accusé de se taire et de ne pas contribuer à sa propre incrimination.

Même si l'article 6 de la Convention ne les mentionne pas expressément, le droit de se taire et le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination sont des normes internationales

généralement reconnues qui sont au cœur de la notion de procès équitable consacré par la Convention.

Par ailleurs, le tribunal détermine souverainement dans les limites de la loi les peines qu'il décide d'infliger au prévenu en motivant le choix et le taux des peines qu'il prononce, conformément aux articles 195 et 195-1 du Code de procédure pénale.

En l'espèce, il faut constater que la condamnation prononcée par le tribunal n'est pas fondée sur le silence de [prévenu 1]. Les juges de première instance ont apprécié l'ensemble des éléments du dossier répressif pour fonder leur décision de condamnation à une peine d'emprisonnement assortie d'un sursis probatoire et à une peine d'amende.

Il n'y a donc pas eu violation du droit de se taire et de celui de ne pas contribuer à sa propre incrimination.

Il en suit que le moyen n'est pas fondé.

- *le principe de proportionnalité et d'« adéquation » des peines :*

Quant au principe de proportionnalité, il n'est que le corollaire du principe de légalité de la peine consacré par l'article 7 de la Convention reproduit ci-dessus et signifie qu'il faut, en fixant la peine, maintenir un équilibre entre les impératifs, d'une part, de protection de la société et, d'autre part, de sauvegarde des intérêts individuels du prévenu.

La Cour d'appel ne dénotant pas dans le jugement entrepris une atteinte au prédit principe, il en suit que le moyen n'est pas fondé.

Quant aux moyens tirés du droit de l'Union européenne et la demande de renvoi préjudiciel devant les juridictions de l'Union européenne:

Les mandataires de [prévenu 1] invoquent différents griefs tirés de la violation du droit de l'Union européenne et demandent à la Cour d'appel d'annuler le jugement sinon de saisir la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après la : « CJUE ») de trois questions préjudicielles.

Les griefs formulés par la défense de [prévenu 1] sont les suivants :

- (1) violation de l'accord UE-Suisse sur la libre circulation des personnes,
- (2) violation de la liberté de circulation des capitaux au sens du TFUE,
- (3) violation des principes de la proportionnalité, de l'interdiction de l'inégalité de traitement et de l'arbitraire, de la sécurité juridique, de la liberté d'entreprise et le droit à une bonne administration,
- (4) violation des principes fondamentaux tels que le droit à un recours effectif et à un procès équitable, le droit au silence, le droit à l'interdiction de la double incrimination et le droit au respect du principe de proportionnalité des peines.

Concernant les moyens sub (1) et (2), les mandataires de [prévenu 1] font valoir que la condamnation pénale retenue par le tribunal entraîne une violation de l'accord sur la libre circulation des personnes convenu entre l'Union européenne et la Suisse, ainsi qu'une violation de la libre circulation des capitaux au sens du TFUE.

Il convient de préciser que les questions de violation de l'accord sur la libre circulation des personnes, respectivement sur le principe de la libre circulation des capitaux, respectivement sur le principe d'égalité de traitement et l'interdiction à l'arbitraire en matière fiscale, sont étrangères aux faits et infractions pénales dont la Cour d'appel est saisie.

Par ailleurs, ces moyens sont à rejeter étant donné que la décision du tribunal administratif du 23 octobre 2013, qui n'a pas été entreprise par [prévenu 1], est coulée en force de chose jugée et que ce n'est pas le transfert du domicile de [prévenu 1] vers la Suisse qui est à l'origine de la procédure de taxation d'office par l'administration fiscale luxembourgeoise, mais le fait de son activité professionnelle sur le territoire luxembourgeois, notamment à partir d'une base fixe.

Pour ce qui concerne les moyens sub (3) et (4) de la justice, ceux-ci reposent sur l'article 41 de la Charte qui prévoit le droit à une bonne administration de la justice, à savoir que toute personne a le droit de voir ses affaires traitées impartialement, équitablement et dans un délai raisonnable, sur l'article 42 de la Charte qui prévoit le droit d'accès aux documents, sur l'article 47 de la Charte qui prévoit le droit à un recours effectif et le droit d'accès à un tribunal impartial, sur l'article 48 de la Charte qui traite du principe de la présomption d'innocence et des droits de la défense, sur l'article 49 de la Charte qui prévoit les principes de légalité et de proportionnalité des délits et des peines, et enfin sur l'article 50 de la Charte qui dispose que toute personne a le droit à ne pas être jugée ou punie pénalement deux fois pour une même infraction.

Il faut constater que les dispositions des articles 41, 42, 47, 48, 49 et 50 de la Charte, dont les mandataires de [prévenu 1] se prévalent, correspondent aux mêmes droits garantis par la Convention et notamment les droits garantis par les articles 6 et 7 de la Convention et l'article 4 du Protocole additionnel numéro 7 à la Convention.

D'après l'article 52 (3) de la Charte : « *Dans la mesure où la présente Charte contient des droits correspondant à des droits garantis par la Convention..., leurs sens et leur portée sont les mêmes que ceux que leur confère ladite convention...* ».

Dès lors, il convient de renvoyer aux développements précédents, à savoir que les moyens tirés de la violation aux articles 6 et 7 de la Convention et de l'article 4 du Protocole additionnel numéro 7 à la Convention sont à rejeter.

Quant à l'article 16 de la Charte qui traite de la liberté d'entreprise, il résulte de ce qui précède que [prévenu 1] n'a pas fait l'objet d'une taxation d'office en raison de sa décision de transférer son domicile en Suisse et de constituer diverses sociétés pour investir. Ce moyen est donc à rejeter.

Il y a lieu d'en conclure qu'une violation des articles 16, 41, 42, 47, 48, 49 et 50 de la Charte n'est pas donnée en l'espèce.

A titre subsidiaire, la défense de [prévenu 1] demande à la Cour d'appel de saisir la CJUE des questions préjudicielles suivantes :

« 1. *Les dispositions du droit de l'Union européenne suivantes s'opposent-elles à la législation d'un Etat membre en vertu de laquelle l'Administration des contributions directes délivre en premier lieu une décision anticipée contraignante (« ruling ») en matière d'impôt,*

exonérant un ressortissant de cet Etat membre qui est initialement soumis à l'imposition fiscale dans cet Etat membre, de ses obligations fiscales, à l'occasion du transfert de sa résidence en Suisse, alors que par la suite les autorités de poursuite nient d'abord l'existence de la décision et prétendent ensuite, contrairement, aux témoignages des personnes concernées, que la décision a été obtenue par fraude, ce qui a conduit à une condamnation pénale de la personne concernée, étant donné que cette décision ait disparu du dossier fiscal de la personne condamnée.

Une telle décision prise à l'encontre du ressortissant est-elle dès lors contraire aux dispositions suivantes du droit de l'Union européenne :

- a. Les dispositions de l'accord entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses Etats membres, d'autre part, sur la libre circulation des personnes du 21 juin 1999.*
- b. Les règles pertinentes du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) sur la libre circulation des capitaux et/ou l'article 16 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, qui protège la liberté d'entreprendre.*
- c. Le droit à une bonne administration garanti par l'article 41 de la Charte des droits fondamentaux de l'UE.*

2. L'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne s'oppose-t-elle à la législation et la pratique d'un Etat membre en vertu de laquelle l'Administration des contributions directes exerce simultanément les fonctions suivantes :

- (1) celle d'une autorité fiscale,*
- (2) celle d'une autorité de recouvrement,*
- (3) celle d'une autorité de poursuite,*
- (4) des fonctions judiciaires,*
- (5) la fonction de témoin à charge dans une procédure fiscale pénale,*
- (6) la fonction de partie civile ?*

3. Les principes de proportionnalité et d'adéquation des peines énoncés à l'article 49 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne s'opposent-ils à la législation d'un Etat membre en vertu de laquelle l'assiette de l'impôt d'un dentiste, qui n'a pas tenu de comptabilité n'est pas son revenu, mais son chiffre d'affaires brut majoré d'une surtaxe de 20 % ? ».

Il importe de relever que les traités instituant l'Union européenne, ainsi que le droit européen qui en découle créent un ordre juridique applicable aux ressortissants des Etats membres et s'imposent aux législateurs nationaux, y compris en droit pénal. Lorsqu'une infraction consiste dans la violation d'un texte européen, le juge national, dès lors que ce texte doit être interprété, peut surseoir à statuer et saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'une demande d'interprétation.

A cet égard, l'article 267 du TFUE institue une procédure qui est un instrument de coopération entre la CJUE et les juridictions nationales, grâce auquel la première fournit aux secondes les éléments d'interprétation du droit de l'Union européenne qui leur sont nécessaires pour la solution du litige qu'elles sont appelées à trancher.

Concernant l'article 267 du TFUE, cette disposition prévoit :

« La Cour de justice de l'Union européenne est compétente pour statuer, à titre préjudiciel :

- a) sur l'interprétation des traités,*

b) *sur la validité et l'interprétation des actes pris par les institutions, organes ou organismes de l'Union.*

Lorsqu'une telle question est soulevée devant une juridiction, cette juridiction peut, si elle estime qu'une décision sur ce point est nécessaire pour rendre son jugement demander à la Cour de statuer sur cette question. »

Le renvoi préjudiciel, mécanisme qui vise donc à garantir une interprétation et application uniforme du droit de l'Union européenne, suppose que le droit de l'Union soit applicable à l'affaire pénale en litige.

Par ailleurs, il appartient au seul juge national, qui est saisi du litige, d'apprécier au regard des faits qui lui sont soumis, tant la nécessité d'une question préjudicielle à poser à la CJUE que la pertinence de cette question préjudicielle pour ce qui concerne la solution du litige.

En effet, il y a lieu de rappeler que selon la doctrine l'article 19, paragraphe 3, point b du TFUE, ainsi que l'article 267 du même traité prévoient la compétence de la CJUE pour se prononcer à titre préjudiciel sur l'interprétation des traités et sur la validité et l'interprétation du droit dérivé de l'Union européenne lorsqu'une décision sur un tel point est nécessaire pour qu'une juridiction nationale puisse trancher un litige qui lui est soumis. La possibilité de soumettre une question préjudicielle à la CJUE est limitée aux questions qui mettent en cause l'interprétation des traités ou la validité et l'interprétation de l'intégralité du droit dérivé de l'Union européenne. Le juge national dispose d'une certaine latitude pour poser une question préjudicielle à la CJUE. Il peut être d'avis que le litige qui lui est soumis ne comporte aucune incidence en termes de droit communautaire et que la question d'un renvoi préjudiciel ne se pose pas. Pour autant que le droit européen a une incidence sur le litige, le renvoi préjudiciel est facultatif pour les juridictions nationales dont les décisions peuvent faire l'objet d'un recours interne (Thierry Hoscheit, Le droit judiciaire privé, numéros 883 et 884).

Dès lors, et au vu des développements qui précèdent dont il ressort qu'il y a incompétence du juge pénal pour connaître d'une éventuelle violation de l'Accord sur la libre circulation des personnes entre l'Union européenne et la Suisse et violation du principe de la libre circulation des capitaux au sens du TFUE et qu'il y a absence d'une violation des principes généraux de la Charte, en particulier le principe de la liberté d'entreprise, d'une bonne administration de la justice, d'un recours effectif devant un tribunal impartial, de l'égalité des armes, d'un procès contradictoire, d'être jugé dans un délai raisonnable, de la présomption d'innocence et de proportionnalité des peines, le renvoi préjudiciel devant la CJUE demandé par la défense de [prévenu 1] ne se conçoit pas et il n'y a pas lieu d'y faire droit.

Quant à la demande de renvoi préjudicielle devant la Cour constitutionnelle :

Il convient de rappeler que la loi du 27 juillet 1997 portant organisation de la Cour constitutionnelle prévoit, en son article 6, que « *lorsqu'une partie soulève une question relative à la conformité d'une loi à la Constitution devant une juridiction de l'ordre judiciaire ou de l'ordre administratif, celle-ci est tenue de saisir la Cour constitutionnelle. Une juridiction est dispensée de saisir la Cour Constitutionnelle lorsqu'elle estime que : a) une décision sur la question soulevée n'est pas nécessaire pour rendre son jugement, b) la question de constitutionnalité est dénuée de tout fondement ; c) la Cour Constitutionnelle a déjà statué sur une question ayant le même objet. »*

En l'occurrence, et notamment au vu de l'ensemble des développements précédents, le renvoi préjudiciel devant la Cour constitutionnelle demandé par la défense de [prévenu 1] n'est pas nécessaire pour la solution du présent litige et il n'y a pas lieu d'y faire droit.

Quant à la loi applicable au litige:

La question de l'application de la loi pénale dans le temps se présente en cas de conflits de lois. La situation est celle d'une infraction qui a été commise sous l'empire d'une disposition pénale et qui n'a pas été jugée définitivement lorsqu'un nouveau texte intervient, lequel modifie le régime de l'infraction, de la peine ou de la procédure en cours.

En l'occurrence, la loi du 22 décembre 1993 a complété l'article 396 en y ajoutant un nouvel alinéa 5 pour intégrer l'escroquerie fiscale dans le système des infractions de la loi générale des impôts. La loi du 23 décembre 2016 a modifié ces dispositions en aggravant les peines et a subdivisé les infractions fiscales en fraude simple, qui a été dépenalisée, en fraude aggravée et en escroquerie, qui sont restées des délits pénalement punissables.

Le tribunal a donc correctement tenu compte des modifications introduites par la loi du 23 décembre 2016 dans la mesure où l'infraction qui est reprochée à [prévenu 1] remplit les critères du nouveau libellé de l'escroquerie fiscale réprimée par l'article 396(6) de la loi générale des impôts, les peines qui trouvent à s'appliquer étant celles-ci qui sont prévues par la loi du 22 décembre 1993 dans la mesure où celles-ci sont plus douces.

Les moyens invoqués par la défense de [prévenu 1] sont donc à rejeter.

Quant à la prescription de l'action publique :

L'article 419 de la loi générale des impôts dispose que :

- « (1) *Die Strafverfolgung von Steuervergehen verjährt in fünf Jahren...*,
 (2) *Die Einleitung der Untersuchung und der Erlass eines Strafbescheids unterbrechen die Verjährung gegen den, gegen den sie gerichtet sind.* »

Par ailleurs, d'après la jurisprudence, il est retenu que « *Plusieurs infractions instantanées, en formant une unité tant par l'intention délictueuse que par l'unité de droit vidée, constituent une infraction continuée dont la prescription ne commencera à courir qu'à partir de la consommation du dernier fait.* » (Lux, 4 décembre 2008, no 3506/2008 ; Cour d'appel, 9 juin 2015, no 240/15 V).

Tel est précisément le cas en l'espèce au vu des éléments du dossier, de sorte que le tribunal est à confirmer en ce qu'il a décidé de faire application de la notion d'infraction continuée.

Face à cette notion d'infraction continuée, l'argumentation de la défense de [prévenu 1], selon laquelle « *la loi fiscale étant annuelle par impôt, une fraude aux obligations prévues par cette loi ne saurait être qu'annuelle et doit s'apprécier exercice par exercice* » et selon laquelle il y aurait violation du principe de l'annuité de l'impôt ainsi que des articles 100 de la Constitution et 3 du StAngG, est à rejeter.

En outre, et ainsi que le tribunal le rappelle à bon escient sur base de la jurisprudence citée dans son jugement, l'acte interruptif de la prescription spéciale est la transmission du dossier avec la demande de procéder à des poursuites au Parquet par l'Administration des contributions directes et celle-ci fait courir un nouveau délai de cinq ans.

Il est constant en cause que l'Administration des contributions directes a transmis, conformément à l'article 425 de la loi générale des impôts, le dossier de [prévenu 1] au Parquet du tribunal d'arrondissement de Luxembourg le 7 décembre 2011.

Cette transmission constitue un premier acte qui a valablement interrompu la prescription. Par la suite, la prescription a été interrompue par divers autres actes de poursuite qui sont intervenus jusqu'à la clôture de l'instruction le 24 septembre 2018.

Le jugement est dès lors à confirmer en ce qu'il a retenu que l'action publique dirigée contre [prévenu 1] n'est pas prescrite.

Quant au fond :

- *les faits dégagés par l'enquête et l'instruction:*

Le tribunal a fourni un descriptif détaillé et correct des faits auquel il convient de se référer. Il y a uniquement lieu de préciser certains faits.

Il est constant en cause que dans une première phase, [prévenu 1] a demandé aux fonctionnaires du bureau d'imposition en charge de son dossier fiscal un rendez-vous pour se renseigner sur sa situation fiscale. Ainsi, [prévenu 1] et son comptable à l'époque des faits, [témoin 4], ont rencontré les fonctionnaires de l'administration fiscale, [témoin 1] et [témoin 2], le 8 juillet 2003.

La discussion de la situation fiscale de [prévenu 1] a été résumée dans un compte-rendu établi par [témoin 4] le 22 juillet 2003.

Ce compte-rendu figure au dossier pénal et est rédigé dans les termes suivants :

*« [prévenu 1] est résident (...), il habite à (...) où il a loué un appartement, ses enfants y habitent et y vont à l'école. Il est vrai qu'il vient au Luxembourg régulièrement à l'ordre de 90 à 110 jours par année, mais il n'a pas de domicile au Luxembourg et son lieu de séjour habituel est à l'étranger. Par conséquent, selon l'art. 13 et 14 du Steueranpassungsgesetz il n'est pas à considérer comme résident selon la loi fiscale luxembourgeoise : sont donc imposables uniquement les revenus d'origine luxembourgeoise. En particulier des revenus provenant de l'exercice d'une activité indépendante ne sont imposables que s'ils proviennent d'une base fixe luxembourgeoise. Le [prévenu1] a transféré entretemps son domicile et sa résidence fiscale vers la Suisse essentiellement pour des raisons professionnelles. **Il avait déjà cédé l'immeuble d'exploitation et l'installation de son cabinet d'implantologie et est en train de réduire sa présence physique au Luxembourg encore plus par la cession partielle projetée de son activité... Cette réduction de la présence physique est également conditionnée par un nouveau contrat de collaboration avec la société suisse... Suite à ces informations, le bureau d'imposition a donné son accord de clôturer le dossier du [prévenu 1] avec l'année 2001. »***

Le témoin [témoin 1] a déclaré au sujet de cette réunion devant la police le 6 février 2017 que: *« Lors de la réunion en juillet 2003, [prévenu 1] a **argumenté** qu'il avait son domicile à Monaco et qu'il aurait encore une deuxième résidence en Suisse. Il nous a informés qu'il travaillait pour une société suisse dans le domaine de la technologie dentaire. Lors de cette réunion, il y a eu un accord que [prévenu 1] ne devrait pas être imposé au Grand-Duché si les faits sont tels que décrits par lui, c'est-à-dire qu'il n'aurait pas de base fixe au Luxembourg pour générer ses revenus. Je confirme que [témoin 2] a noté cela de manière manuscrite.... [prévenu 1] ne nous a pas renseignés à l'époque sur le fait qu'il avait un cabinet dentaire... il ne nous a rien dit à ce sujet.. »* et ce témoin a encore précisé que *« **Suite aux déclarations faites par [prévenu 1] ou son comptable lors de la réunion en juillet 2003, il a été décidé que [prévenu 1] ne serait pas imposé au Luxembourg. Vu qu'il déclarait qu'il n'avait pas de base fixe au Luxembourg.** »* Ce témoin a confirmé ses déclarations sous la foi du serment à l'audience des juges de première instance *« Den [prévenu 1] sollt fir eng schwäizer Firma tätég sinn an zu Monaco wunnen. Eng base fixe wäer net ginn. »*.

Dans un second temps, le 1^{er} janvier 2005, [prévenu 1], représentant la société anonyme [tiers 2], a cédé les parts sociales de la société à responsabilité limitée [tiers 6] et les actions de la société anonyme [tiers 1], ainsi que son fonds de commerce aux docteurs [tiers 4] et [tiers 5].

Selon une convention intitulée « *CONVENTION CADRE* » conclue le même jour, soit le 1^{er} janvier 2005, avec les docteurs [tiers 4] et [tiers 5], [prévenu 1] s'est engagé :

*« à continuer d'exercer son activité de médecin dentiste à titre indépendant au sein du Cabinet Dentaire pour une période de cinq (5) années à compter de la cession des titres. Pour la poursuite de son activité au sein du Cabinet Dentaire, le Cédant s'engage à conclure un contrat de bail avec la société [tiers 1] (le « **Contrat de Bail** ») dont une version exécutée demeurera annexée à la présente convention (...). Le cédant exercera la dentisterie au cabinet dentaire du Bailleur durant une période de cinq (5) années consécutives. **Il s'engage à se déplacer au moins 5 jours une semaine sur deux à Luxembourg et ceci pendant 25 semaines par an pendant la durée du bail.** ».*

L'enquête policière a permis de faire le constat que [prévenu 1] a constitué diverses sociétés de droit luxembourgeois en juin 2008, à savoir les sociétés [tiers 7], [tiers 8], [tiers 9], [tiers 10] et [tiers 11], sociétés qui ont comme actionnaire unique la société anonyme de droit suisse, [tiers 12], et que c'est le prévenu qui est le bénéficiaire économique de cette société de droit suisse. (cf. pages 2, 3 et 4 du rapport SPJ/BABF/ JDA 51588/26/MOCA du 29 juin 2017). Par ailleurs, l'analyse des bilans déposés par ces sociétés a permis de faire le constat que les valeurs reprises dans les rubriques de l'actif immobilier sont importantes.

Il s'y ajoute au vu d'un rapport de transmission du 28 novembre 2017 de la Cellule de renseignement financier (ci-après la : « *CRF* »), qu'un changement de bénéficiaire effectif a été effectué en septembre 2017, soit deux mois après l'inculpation officielle de [prévenu 1] , pour ce qui concerne les racines suivantes des comptes ouverts auprès de la banque BGL BNP PARIBAS:

- [tiers 11]
- [tiers 10]
- [tiers 8]
- [tiers 7]
- [tiers 9].

Ainsi, selon ce rapport de la CRF, [prévenu 1] et son épouse [tiers 13] étaient-ils déclarés comme bénéficiaires effectifs des comptes précités jusqu'au mois de septembre 2017 et après cette date l'épouse de [prévenu 1] figure seule comme bénéficiaire économique des comptes en question.

Finalement, il est constant en cause que [prévenu 1] n'a pas tenu une comptabilité simplifiée conformément à l'article 162 de la loi générale des impôts modifiée et que ce reproche avait déjà été formulé à son encontre dans un rapport de révision du 17 mars 1999 ainsi que lors de diverses réunions avec le service de révision de l'administration des contributions directes.

- *l'infraction :*

Le paragraphe (6) de l'article 396 de la loi générale des impôts, qui prévoit l'infraction d'escroquerie fiscale, dispose que:

« Si la fraude porte sur un montant significatif 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 la persuader de faits inexacts, elle sera punie comme escroquerie fiscale... ».

Les éléments constitutifs de l'infraction d'escroquerie fiscale sont donc les suivants:

- 1) une fraude ;
- 2) qui porte sur un montant significatif soit en montant absolu soit en rapport avec l'impôt annuel dû ;
- 3) qui est commise par l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses ;
- 4) qui a pour but de dissimuler des faits pertinents à l'autorité ou à la persuader des faits inexacts.

Dans la mesure où l'escroquerie fiscale est une forme de fraude fiscale aggravée, il y a d'abord lieu d'examiner quels sont les éléments constitutifs de la fraude fiscale.

Le paragraphe (1) de l'article 396 de la loi générale des impôts définit la fraude fiscale comme suit :

« *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.* ».

Selon ces dispositions, toute personne qui se procure ou qui procure à autrui des avantages fiscaux injustifiés ou qui occasionne intentionnellement la réduction de recettes fiscales se rend coupable de fraude fiscale intentionnelle.

Il s'ensuit que les éléments constitutifs de la fraude fiscale sont les suivants :

- un élément matériel : l'obtention d'un avantage fiscal ou la diminution de la recette fiscale ;
- un élément moral : l'intention coupable de tromper l'administration.

En l'occurrence, il est établi au vu des éléments ci-avant exposés que [prévenu 1] a obtenu un avantage fiscal qui n'était pas justifié en insinuant une cessation d'activité professionnelle au Luxembourg. En effet, d'après le compte rendu de [témoin 4] de la réunion du 8 juillet 2003, il est établi que [prévenu 1] a informé l'administration fiscale qu'il allait réduire sa présence au Luxembourg et qu'il n'était pas à considérer comme résident selon la loi fiscale luxembourgeoise, alors que, selon le contrat cadre conclu le 1^{er} janvier 2005, ce dernier s'est engagé à travailler au Luxembourg pour un total de cent trente jours par an et à conclure un contrat de bail avec la société [tiers 1], société qui est propriétaire de l'immeuble dans lequel est installé le cabinet dentaire, et qu'en conséquence il avait une « base fixe » au Grand-Duché de Luxembourg à partir de laquelle il exerçait une partie de son activité professionnelle.

Dès lors, l'argumentation de [prévenu 1] qui consiste à contester qu'il avait une base fixe au Luxembourg en ce qui concerne la période de 2002 à 2012 au motif qu'il ne se rendait au cabinet dentaire que dix jours par mois n'est pas pertinente. Il s'ensuit que toutes références à l'attestation testimoniale du témoin [témoin 5] selon laquelle celui-ci dépose que « *Ich kann bestätigen dass [prévenu 1] in dem Zeitraum 2008-2012 nicht mehr als 10 Tage pro Monat in der Praxis in (...) gearbeitet hat...* » ou la demande à voir ordonner avant tout autre progrès en cause une expertise afin de déterminer « *le temps de travail passé par [prévenu 1] à Luxembourg...pour les années 2002 à 2012 et ce sur base des relevés UCM/CNS et facturées adressées à l'UCM/CNS...* » sont à rejeter.

Quant à l'élément moral, celui-ci est également établi. En effet, au vu du contrat cadre conclu le 1^{er} janvier 2005 entre [prévenu 1] et les docteurs [tiers 4] et [tiers 5], il est établi à suffisance que lors de l'entrevue du 8 juillet 2003 [prévenu 1] a eu l'intention de tromper l'administration fiscale pour voir clôturer son dossier fiscal.

Pour ce qui concerne l'argumentation de la défense de [prévenu 1], tirée d'une erreur de droit et de fait, celle-ci est à rejeter au vu des éléments du dossier. En effet, ces erreurs ne sont admises comme causes de non-imputabilité que s'il est établi qu'elles étaient invincibles, c'est-à-dire qu'elles étaient de nature telle que toute personne raisonnable et prudente, placée dans les mêmes circonstances de fait et de droit, les aurait commises. Dans son appréciation, la jurisprudence retient que la personne raisonnable et prudente est celle qui, en toutes circonstances, adopte un comportement raisonnable et prudent. La référence à ce « *bon père de famille* » implique que la responsabilité de l'agent sera engagée, dès qu'il porte la moindre responsabilité coupable dans la survenance des éléments à l'origine de l'erreur. Le caractère invincible de l'erreur ou de l'ignorance est une question de fait laissée à l'appréciation souveraine du juge du fond (Damien VANDERMEERSCH, *Éléments de droit pénal et de procédure pénale*, 4^e édition, 2012, p. 157).

Finalement, quant à l'argumentation de [prévenu 1] basée sur l'existence d'un « *ruling* » qui lui aurait été accordé par l'Administration des contributions directes, ou encore l'argumentation basée sur le principe de « *l'estoppel* », celles-ci ne sont pas pertinentes. En effet, au vu des éléments ci-avant exposés, il est établi que ce dernier a volontairement trompé l'Administration des contributions directes de sorte que la décision relative à la clôture du dossier fiscal de [prévenu 1] a été viciée et qu'il ne saurait être question de bonne foi dans le chef de ce dernier.

En outre pour qu'une fraude puisse être qualifiée d'escroquerie fiscale, il faut des manœuvres frauduleuses.

Ainsi que le jugement énonce à juste titre, la signification de l'expression « *manœuvres frauduleuses* » peut être recherchée dans la doctrine et la jurisprudence rendues en matière d'escroquerie au sens de l'article 496 du Code pénal.

D'une manière générale, selon la doctrine ces manœuvres doivent être frauduleuses, revêtir une forme extérieure, être déterminante de la remise de fonds et avoir pour but d'abuser de la confiance ou crédulité de la victime (Marchal et Jaspas, *Droit criminel*, T1, no 1306).

Dans ce même sens, la Cour de cassation retient dans un arrêt que de simples allégations mensongères ne sauraient, en elles-mêmes et en l'absence d'un fait extérieur ou d'un agissement quelconque destinés à donner force et crédit à ces allégations, constituer une manœuvre frauduleuse (Cour de cassation, 25 juin 1985, P.27, p.78).

En l'occurrence, les renseignements donnés par [prévenu 1] lors de la réunion du 8 juillet 2003 selon lesquels il n'aurait plus de résidence au Luxembourg, qu'il aurait transféré son domicile ainsi que sa résidence fiscale vers la Suisse et qu'il aurait l'intention de réduire sa présence au Luxembourg, renseignements qui ont été confirmés par écrit dans le courrier du 22 juillet 2003 et qui font sous-entendre une cessation imminente de ses activités professionnelles au Luxembourg, sont appuyés sur un compte-rendu de nature à imprimer à ses dires l'apparence de vérité et à surprendre la confiance de l'Administration des contributions directes pour qu'elle clôturer son dossier fiscal.

Par ailleurs, l'enquête a encore permis d'établir que [prévenu 1] a constitué diverses sociétés, c'est-à-dire qu'il a mis en place des structures juridiques afin de changer la possession de son patrimoine.

Il s'y ajoute enfin que [prévenu 1] n'a pas tenu de comptabilité simplifiée en ce qui concerne ses revenus réalisés au Grand-Duché de Luxembourg par son activité professionnelle pendant la période concernée.

Ainsi le tribunal a-t-il considéré à juste titre que [prévenu 1] a eu recours à des manœuvres frauduleuses.

Quant au caractère « *systématique* » de ces manœuvres, d'après le commentaire du projet de loi du 22 décembre 1993, celui-ci est établi lorsqu'il y a « *une combinaison d'éléments qui se coordonnent pour concourir au résultat ou de manière à former un ensemble.* ».

En l'occurrence, au vu de l'ensemble des éléments du dossier, les manœuvres frauduleuses employées par [prévenu 1] ont été systématiques dans la mesure où elles ont été employées avec cohérence et de manière continue de 2003 jusqu'au mois de septembre 2017 inclus.

Il faut enfin constater, sur base des mêmes éléments, que ces manœuvres ont pris une forme extériorisée et qu'elles étaient déterminantes.

Finalement, pour qu'une fraude par manœuvres soit punissable comme escroquerie fiscale il faut qu'elle porte sur un montant significatif d'impôt, soit en montant absolu, soit en rapport avec l'impôt annuel dû tel qu'il est prévu au paragraphe (6) de l'article 396 de la loi générale des impôts.

Le montant d'impôt éludé doit donc être important.

C'est à bon droit que le tribunal a retenu que le montant d'impôt éludé par [prévenu 1] est à qualifier de « *significatif* » en ce que celui-ci porte sur un montant total de 4.246.034 euros sauf qu'il convient de rectifier une erreur qui s'est glissée dans la motivation du jugement en ce qu'il y a lieu de faire application des critères prévus pour l'escroquerie fiscale tels que prévus au paragraphe (6) de l'article 396 de la loi générale des impôts.

Quant à la tentative d'escroquerie fiscale punissable, celle-ci est prévue à l'article 397 de la loi générale des impôts.

Il y a lieu d'adopter la motivation des juges de première instance en ce qui concerne les éléments constitutifs de l'infraction de tentative d'escroquerie fiscale.

En outre, comme le tribunal l'a rappelé, la tentative d'escroquerie fiscale se distingue de la tentative de fraude fiscale par le fait que des éléments supplémentaires et aggravants doivent avoir été commencés et que l'élément moral doit s'être manifesté par des actes extérieurs, actes qui doivent constituer un commencement d'exécution.

Par ailleurs et ainsi que le tribunal l'énonce, il y a tentative achevée lorsque l'auteur pose tous les actes nécessaires pour que le but recherché soit atteint et se réalise sans autre intervention.

En l'occurrence, il ressort des développements précédents que [prévenu 1] s'est rendu coupable de manœuvres frauduleuses, non seulement pour la période de 2002 à 2012, mais également après cette période jusqu'au mois de septembre 2017.

Aussi est-ce à bon droit que les juges de première instance ont conclu qu'une intention criminelle est donnée dans le chef de [prévenu 1].

Par ailleurs, et par adoption des motifs des juges de première instance, c'est-à-dire en raison du fait qu'il est établi que la tentative n'a pas abouti parce que l'administration fiscale a

découvert la fraude et les manœuvres frauduleuses dont [prévenu 1] s'est rendu coupable et qu'elle a donc décidé de procéder à des taxations d'office, il y a lieu de conclure qu'il n'y a pas eu désistement volontaire de la part de ce dernier.

Les juges de première instance sont donc à confirmer en ce qu'ils ont retenu qu'il y a tentative achevée dans le chef de [prévenu 1].

Il s'ensuit que conformément au jugement, [prévenu 1] doit être retenu dans les liens de l'infraction de tentative d'escroquerie fiscale prévue à l'article 397 de la loi générale des impôts sous réserve de redresser la période infractionnelle en ce qu'il y a lieu de retenir, au vu des éléments de fait exposés ci-dessus, à la page 41 du jugement « *depuis le début de l'année 2003 jusqu'au mois de septembre 2017* » au lieu de « *depuis le début de l'année 2003 jusqu'au 6 février 2019* » et acquitté de l'infraction d'escroquerie fiscale consommée.

- *la peine* :

Les juges de première instance ont correctement décidé qu'il convient d'appliquer en ce qui concerne la peine à prononcer les dispositions légales qui étaient en vigueur avant la modification intervenue par la loi du 23 décembre 2016.

Quant aux peines d'emprisonnement et d'amende prononcées par le tribunal, elles sont légales.

En revanche, l'absence d'antécédents judiciaires ainsi que les efforts fournis par [prévenu 1] pour régler sa dette fiscale justifient de ramener la peine d'emprisonnement à une durée de six mois, assortie quant à l'exécution d'un sursis simple intégral, et de ramener la peine d'amende à un montant de 100.000 euros. Le jugement est donc à réformer dans ce sens.

AU CIVIL :

Au vu de la solution intervenue au pénal, il convient de confirmer le tribunal en ce qu'il s'est déclaré compétent pour connaître de la demande civile de Monsieur le receveur, préposé du bureau de recette des contributions directes de Luxembourg, le dommage dont celui-ci demande réparation se trouve en relation causale directe avec les fautes de [prévenu 1].

Compte tenu des éléments du dossier ce dommage a été correctement évalué ex aequo et bono par le tribunal à concurrence de 20.000 euros et est à confirmer, sans qu'il faille procéder à un partage de responsabilités.

Le jugement est donc à confirmer à cet égard.

Pour ce qui concerne la demande en paiement des frais et honoraires d'avocat exposés dans le cadre de la réitération de la constitution de partie civile en instance d'appel d'un montant de 9.126 euros, cette somme avec les intérêts légaux à compter de l'arrêt de la Cour d'appel à intervenir jusqu'à solde, il convient de retenir que celle-ci est recevable sur base de l'article 194 alinéa 3 du Code de procédure pénale, dispositions applicables en matière correctionnelle.

L'indemnité de procédure sollicitée pour l'instance d'appel sur base de l'article 194 alinéa 3 du Code de procédure pénale n'est cependant pas fondée étant donné qu'il ne paraît pas inéquitable de laisser à charge du demandeur au civil les frais qu'il a exposés en instance d'appel pour la défense de ses droits et qui ne sont pas compris dans les dépens.

PAR CES MOTIFS :

la Cour d'appel, cinquième chambre, siégeant en matière correctionnelle, statuant contradictoirement, le prévenu [prévenu 1] entendu en ses explications et moyens de défense, le demandeur au civil Monsieur le Receveur, Préposé du Bureau de Recette des Contributions Directes de et à Luxembourg, Jean-Lou THILL entendu en ses déclarations et conclusions et le représentant du ministère public en son réquisitoire,

reçoit les appels en la forme ;

au pénal :

dit non fondés les moyens tirés de la violation de l'article 4 du 7^e Protocole additionnel à la Convention, des articles 6 et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, des articles de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, de l'article 14 (3) g du Pacte des Nations Unies, de l'accord de l'Union européenne et la Suisse sur la libre circulation des personnes du 21 juin 1999, de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, les articles 2 et 14 du Code pénal, les articles 396, 421 et 425 de la loi générale des impôts, les articles 14 et 100 de la Constitution et l'article 3 du STAngG ;

dit qu'il n'y a pas lieu à renvoi préjudiciel à la Cour de Justice de l'Union Européenne et à la Cour constitutionnelle du Grand-Duché de Luxembourg ;

dit non fondée la demande à voir nommer un expert judiciaire médecin dentiste ;

dit les appels quant au fond partiellement fondés ;

réformant :

précise la période infractionnelle de l'infraction établie à charge de [prévenu 1] conformément à la motivation du présent arrêt ;

ramène à six (6) mois la peine d'emprisonnement prononcée à l'encontre de [prévenu 1] ;

dit qu'il sera sursis intégralement à l'exécution de la peine d'emprisonnement de six (6) mois prononcée contre [prévenu 1] et le place sous le régime du sursis simple ;

ramène la peine d'amende prononcée à l'encontre de [prévenu 1] à cent mille (100.000) euros ;

fixe la durée de la contrainte par corps en cas de non-paiement de l'amende à mille (1.000) jours ;

confirme pour le surplus le jugement entrepris ;

au civil :

dit l'appel de [prévenu 1] non fondé ;

confirme le jugement entrepris ;

dit recevable mais non fondée la demande de Monsieur le receveur, préposé du bureau de recettes des contributions directes de Luxembourg, en paiement d'une indemnité de procédure d'un montant de 9.126 euros sur base de l'article 194 du Code de procédure pénale ;

condamne [prévenu 1] aux frais de sa poursuite pénale en instance d'appel, liquidés à 63 euros ainsi qu'aux frais de la demande civile en instance d'appel.

Par application des textes de loi cités par la juridiction de première instance en retirant les articles 629, 629-1, 630, 632, 633, 633-5 et 633-7 du Code de procédure pénale et par application des articles 199, 202, 203, 209, 211, 626, 627, 628 et 628-1 du Code de procédure pénale.

Ainsi fait et jugé par la Cour d'appel du Grand-Duché de Luxembourg, cinquième chambre, siégeant en matière correctionnelle, composée de Madame Carine FLAMMANG, président de chambre, Madame Marie MACKEL, premier conseiller, et Madame Michèle HORNICK, conseiller, qui à l'exception de Madame Marie MACKEL, premier conseiller, qui se trouvait dans l'impossibilité de signer, ont signé le présent arrêt avec Madame Linda SERVATY, greffière assumée.

La lecture de l'arrêt a été faite en audience publique à la Cité Judiciaire, Bâtiment CR, Plateau du St. Esprit, par Madame Carine FLAMMANG, président de chambre, en présence de Monsieur Marc HARPES, premier avocat général, et de Madame Linda SERVATY, greffière assumée.