

Ordonnance de la chambre du conseil du tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg du 7 février 2012, où étaient présents:

**Michèle THIRY, vice-président,
Teresa ANTUNES MARTINS et Gilles PETRY, juges,
Jeannot RISCHARD, greffier**

Vu le mémoire annexé à la présente et déposé le 25 mars 2011 par Maître André LUTGEN, avocat, demeurant à Luxembourg, au nom et pour le compte de

- 1) **A1.**), né le (...), domicilié à MC-(...), (...),
- 2) **A2.**), née le (...), domiciliée à MC-(...), (...),
- 3) **A3.**), né le (...) à (...), domicilié à MC-(...), (...),
- 4) **A4.**), née le (...) à (...), résidente fiscale aux U.S.A. à (...),(...),
- 5) **A5.**), né le (...) à (...), domicilié à MC-(...), (...),
- 6) **A6.**), née le (...) à (...) (Pays-Bas), domiciliée en Belgique à B-(...), (...),
- 7) **A7.**), né le (...) à (...), demeurant à L-(...), (...),
- 8) **la société SOC1.**), établie et ayant son siège à (...), British Virgin Islands, I.B.C. N° : (...), représentée par ses directors,
- 9) **la société SOC2.**), établie et ayant son siège social à (...), British Virgin Islands, I.B.C.N° : (...) représentée par ses directors,
- 10) **la société SOC3.**), établie et ayant son siège social à (...), British Virgin Islands, I.B.C. N° : (...), représentée par ses directors,
- 11) **la société SOC4.**), établie et ayant son siège social à (...), United States, EIN : (...) représentée par ses directors,
- 12) **la société SOC5.**), établie et ayant son siège social à (...) MALTA, Register N° : (...) représentée par ses directors,
- 13) **la société anonyme SOC6.**), établie et ayant son siège social à L-(...), (...), inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B(...) représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions,
- 14) **la société SOC7.**), établie et ayant son siège social à (...), British Virgin Islands, I.B.C.N° : (...) représentée par ses directors,

- 15) **la société SOC8.**), établie et ayant son siège social à (...), MALTA, Register N° : (...) représentée par ses directors,
- 16) **la société SOC9.**), établie et ayant son siège social à (...), British Virgin Islands, I.B.C. N° : (...), représentée par ses directors,
- 17) **la société SOC10.**), établie et ayant son siège social à (...), British Virgin Islands, I.B.C. N° : (...), représentée par ses directors,
- 18) **la société SOC11.**), établie et ayant son siège social à (...), British Virgin Islands, I.B.C. N° : (...), représentée par ses directors,
- 19) **la société SOC12.**), établie et ayant son siège social à (...), British Virgin Islands, I.B.C. N° : (...), représentée par ses directors,
- 20) **la société anonyme SOC13.**), établie et ayant son siège social à L-(...), (...), inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B (...) représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions,
- 21) **la société anonyme SOC14.**), établie et ayant son siège social à (...), British Virgin Islands, I.B.C. N° : (...), représentée par ses directors,
- 22) **la société SOC15.**), établie et ayant son siège social en France à MC-(...), (...), inscrit au registre de commerce sous le numéro (...) représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions,
- 23) **la SOC16.**), établie et ayant son siège social à (...), Poland, K.R.S. N°. (...) représentée par ses directors,
- 24) **la SOC16.) – Luxembourg Branch**, établie et ayant son siège social à L-(...), (...), inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B(...) représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions,
- 25) **la société anonyme SOC17.**), établie et ayant son siège social à L-(...), (...), inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B(...) représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions,
- 26) **la société anonyme SOC18.**), établie et ayant son siège social à L-(...), (...), inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B(...) représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions,
- 27) **la société SOC19.**), établie et ayant son siège social à (...), British Virgin Islands, I.B.C. N° : (...), représentée par ses directors.

Vu le mémoire annexé à la présente et déposé le 28 octobre 2011 par Maître André LUTGEN, avocat, demeurant à Luxembourg, au nom et pour le compte de

- 28) **A1.**), né le (...), domicilié à MC-(...), (...),
- 29) **A2.**), née le (...), domiciliée à MC-(...), (...),
- 30) **A3.**), né le (...) à (...), domicilié à MC-(...), (...),
- 31) **A4.**), née le (...) à (...), résidente fiscale aux U.S.A. à (...), (...),
- 32) **A5.**), né le (...) à (...), domicilié à MC-(...), (...),
- 33) **A6.**), née le (...) à (...) (Pays-Bas), domiciliée en Belgique à B-(...), (...),
- 34) **A7.**), né le (...) à (...), demeurant à L-(...), (...),
- 35) **la société anonyme SOC13.**), établie et ayant son siège social à L-(...), (...), inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B(...) représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions.

Vu les conclusions déposées en date du 18 octobre 2011 par le mandataire des parties requérantes 1) à 27).

Vu les deux fardes de pièces déposées par le mandataire des parties requérantes 1) à 35).

Vu l'ordonnance n°2243/11 du 21 octobre 2011 rendue par la chambre du conseil du tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg et concernant les parties requérantes 1) à 27) et l'arrêt n°45/12 rendu le 1^{er} février 2012 par la chambre du conseil de la Cour d'appel confirmant l'ordonnance susvisée.

Vu le réquisitoire du procureur d'Etat du 13 décembre 2011.

La chambre du conseil, après avoir délibéré conformément à la loi, a rendu l'

ORDONNANCE

qui suit :

Dans le réquisitoire susvisé, le procureur d'Etat demande de constater la régularité de la procédure et de donner son accord pour la transmission des documents saisis à l'autorité requérante, conformément à l'article 9(3) de la loi modifiée du 8 août 2000 sur l'entraide judiciaire internationale en matière pénale.

Dans le dispositif de leurs requêtes déposées le 25 mars 2011, respectivement le 28 octobre 2011, les parties requérantes 1) à 27) et 28) à 35) concluent à la recevabilité de leurs demandes, sollicitent la convocation des parties au besoin en chambre du conseil et concluent au vu de l'autorité de la chose jugée de l'ordonnance rendue par la chambre du conseil en date du 5 mai 2010 et confirmée par l'arrêt de la Cour d'appel du 12 juillet 2010, à l'annulation des décisions de perquisition et de saisie des

avoirs et à tous les actes faits en conséquence des actes annulés, ainsi qu'à celle des décisions du Procureur Général d'Etat et des ordonnances du juge d'instruction. Elles demandent à la chambre du conseil de procéder d'office au contrôle de la légalité de la procédure. En ordre subsidiaire, les parties requérantes 1) à 27) concluent à la mainlevée de la saisie des avoirs.

Dans le corps de leurs requêtes les parties requérantes 1) à 27) et 28) à 35) précisent qu'elles entendent agir contre toutes les décisions prises par le Procureur Général d'Etat en date du 11 mars 2011 sous la référence 365/09/CRIL CRI Anvers c/ (...) e.a., respectivement à toute autre date au mois de mars 2011, ainsi que toutes les ordonnances de perquisition et de saisie portant le numéro 2009/365 CRIL Anvers c/ (...) prises par le juge d'instruction directeur en date du 15 mars 2011, respectivement en date du 16 mars 2011 ou à toute autre date, tout en précisant un peu plus loin, en ce qui concerne les parties requérantes 1) à 27), que les ordonnances du juge d'instruction directeur « visent à perquisition et saisie d'avoirs et de valeurs auprès des banques **BQUE1.)** (Luxembourg) S.A. et **BQUE2.)** S.A. » et en ce qui concerne les parties requérantes 28) à 35), que l'ordonnance du juge d'instruction directeur « vise à saisie conservatoire d'un appartement sis à (...) ».

Les parties requérantes 1) à 35) se basent sur l'article 8 de la loi du 8 août 2000 sur l'entraide judiciaire internationale en matière pénale, sinon sur les articles 9, 10 et 11 de la loi modifiée sur l'entraide judiciaire internationale en matière pénale.

Dans les conclusions déposées en date du 18 octobre 2011 à l'appui de leur requête, les parties requérantes 1) à 27) concluent à l'annulation des ordonnances du juge d'instruction et des actes ultérieurs.

Il résulte du dossier soumis à la chambre du conseil que Madame Anke GIESELINK, Juge d'Instruction auprès du Tribunal de Première Instance d'Anvers, a émis les 7 et 16 mars 2011 des commissions rogatoires internationales dans le cadre d'une affaire pénale instruite en Belgique du chef de faits pouvant être qualifiés en droit luxembourgeois d'escroquerie fiscale en matière de T.V.A., d'escroquerie fiscale en matière de fiscalité directe et de faux et d'usage de faux.

Le Procureur Général d'Etat a décidé les 11 et 16 mars 2011 que rien ne s'oppose à l'exécution des demandes d'entraide judiciaire au regard des dispositions de l'article 3 de la loi du 8 août 2000 sur l'entraide judiciaire internationale en matière pénale.

Suite à ces demandes d'entraide, le juge d'instruction a pris les 15 et 16 mars 2011 ainsi que le 4 octobre 2011 différentes ordonnances sur base des articles 65, 66, 66-1, 66-4 et 66-5 du Code d'instruction criminelle. Les 15 et 16 mars 2011, le juge d'instruction a pris entre autres des ordonnances en vue de procéder à des perquisitions avec saisie auprès des banques **BQUE2.)** (Luxembourg) S.A., avec siège social à L-(...), (...) et **BQUE1.)** (Luxembourg) S.A., établie et ayant son siège social à L-(...), (...). Le 4 octobre 2011, le juge d'instruction a pris entre autres une ordonnance en vue de procéder à une saisie immobilière conservatoire en matière pénale.

Les demandes d'entraide judiciaire étant parvenues aux autorités requises postérieurement à l'entrée en vigueur de la loi sur l'entraide judiciaire internationale en

matière pénale du 8 août 2000 telle que modifiée le 27 octobre 2010, il y a lieu d'appliquer la loi modifiée du 8 août 2000 telle qu'en vigueur depuis le 1^{er} décembre 2010.

Les requêtes déposées les 25 mars et 28 octobre 2011 par les parties requérantes 1) à 27) et 28) à 35) sont dès lors à considérer comme mémoires au sens des dispositions de l'article 9 (4) alinéa 1 de la loi modifiée du 8 août 2000 sur l'entraide judiciaire internationale en matière pénale.

La chambre du conseil étant valablement saisie par un réquisitoire du procureur d'Etat en contrôle de régularité de la procédure et en transmission des documents saisis conformément aux prescriptions de l'article 9(3) de la loi modifiée du 8 août 2000, est dès lors habilitée à examiner les conclusions développées par les parties requérantes 1) à 27) et 28) à 35) dans leurs mémoires déposés les 25 mars et 28 octobre 2011 et conformément à l'article 10 (1) de la loi modifiée du 8 août 2000, elle statue par une seule et même ordonnance sur la régularité de la procédure, les observations formulées dans les mémoires des parties requérantes et la transmission à l'Etat requérant des documents saisis telle que sollicitée par le procureur d'Etat dans son réquisitoire.

Quant à la recevabilité des mémoires et des conclusions déposés par les parties requérantes.

L'article 9(4) alinéa 3 de la loi modifiée du 8 août 2000 disposant que tout mémoire doit être déposé, sous peine de forclusion, dans un délai de dix jours à partir de la notification de l'acte à la personne auprès de laquelle la mesure ordonnée est exécutée, il y a lieu d'analyser si les mémoires des parties requérantes contenant des observations relatives à la régularité de la procédure ont été déposés auprès du greffe de la chambre du conseil du tribunal d'arrondissement conformément à l'article 9(4) alinéa 1 et endéans le délai de forclusion prévu à l'article susvisé.

Les parties requérantes 1) à 35) formulent dans le dispositif de leur mémoire respectif des observations relatives à toutes les décisions du Procureur Général d'Etat et à toutes les ordonnances du juge d'instruction, tandis que dans la motivation de leurs mémoires, les parties requérantes 1) à 27) formulent des observations concernant trois des ordonnances prises dans le cadre de l'exécution des commissions rogatoires internationales en cause et les parties requérantes 28) à 35) des observations concernant seulement une des ordonnances de saisie immobilière en matière pénale décernée par le juge d'instruction, de sorte que la chambre du conseil se limite dans l'examen de la pure recevabilité des demandes aux seules décisions nommément visées par lesdits mémoires.

Les ordonnances de perquisition et de saisie auprès de la banque **BQUE2.)** (Luxembourg) S.A. décernées les 15 et 16 mars 2011 et celle auprès de la banque **BQUE1.)** (Luxembourg) S.A. décernée le 15 mars 2011 par le juge d'instruction ayant été notifiées les 15 et 17 mars 2011, ensemble avec la décision respective du Procureur Général d'Etat du 11 et 16 mars 2011, le mémoire des parties requérantes 1) à 27) déposé le 25 mars 2011 au greffe de la chambre du conseil a été introduit endéans le délai de forclusion de dix jours prévu par la loi.

L'ordonnance de saisie immobilière en matière pénale et concernant les deux appartements situés dans un immeuble sis à (...) décernée le 4 octobre 2011 (saisie IMB 1A) par le juge d'instruction ayant été notifiée le 27 octobre 2011, ensemble avec la décision respective du Procureur Général d'Etat du 11 mars 2011, le mémoire des parties requérantes 28) à 35) déposé le 28 octobre 2011 au greffe de la chambre du conseil a été introduit endéans le délai de forclusion de dix jours prévu par la loi.

Les mémoires déposés par les parties requérantes 1) à 35) qui ont été signés par un avocat à la Cour et qui contiennent une élection de domicile en l'étude de leur avocat, sont dès lors à déclarer recevables quant à la forme et quant au délai.

Les conclusions déposées en date du 18 octobre 2011 par les parties requérantes 1) à 27) à l'appui de leur requête ne contenant aucun moyen nouveau sont également à déclarer recevables.

Quant à la procédure applicable.

Les parties requérantes concluent dans leurs mémoires à leur convocation en chambre du conseil.

La procédure prévue à l'article 10 de la loi modifiée du 8 août 2000 est une procédure purement écrite. Aucune audience de la chambre du conseil, même en cas de dépôt d'un mémoire contenant des observations sur la régularité de la procédure et/ou une demande en restitution par des personnes ayant qualité à agir, n'est tenue aux fins d'entendre les parties en leurs explications et le procureur d'Etat en ses conclusions.

Il n'y a dès lors pas lieu de procéder par voie de convocation en chambre du conseil.

Quant à la régularité de la procédure.

La qualité pour agir.

Les parties requérantes 1) à 35) formulent des observations relatives à la régularité de la procédure sur base de l'article 9 de la loi modifiée du 8 août 2000.

L'article 9(4) alinéa 1 de la loi modifiée susvisée dispose que la personne visée par l'enquête ainsi que tout tiers concerné justifiant d'un intérêt légitime personnel peut déposer un mémoire contenant des observations sur la régularité de la procédure.

Les parties requérantes 1) à 7), respectivement 28) à 34) étant visées par l'enquête des autorités judiciaires belges aux termes des demandes d'entraide judiciaire internationale des 7 et 16 mars 2011, elles ont qualité pour agir et peuvent dès lors faire des observations sur la régularité de la procédure dans le cadre des commissions rogatoires internationales en cause.

Les parties requérantes 8) à 27) et 35), n'étant pas visées par l'enquête des autorités judiciaires belges, ont qualité pour agir à condition d'établir qu'elles sont à considérer comme tiers concerné justifiant d'un intérêt légitime personnel à faire des observations sur la régularité de la procédure dans le cadre de la commission rogatoire internationale en cause.

Les parties requérantes 8) à 27) et 35) estiment tirer leur qualité pour agir du fait qu'elles sont titulaires des comptes saisis et propriétaires des avoirs inscrits en compte, respectivement en ce qui concerne les parties requérantes 20) et 35), la société **SOC13.**), qu'elle est en outre propriétaire de l'immeuble ayant fait l'objet de la saisie immobilière conservatoire.

Il résulte du dossier soumis à la chambre du conseil et notamment des procès-verbaux n°SPJ/EJIN/2011/8041.51/diva du 15 mars 2011, n°SPJ/EJIN//2011/8041.57/zost du 17 mars 2011 et n°SPJ/EJIN/2011/8041.66/zost du 4 octobre 2011 de la Police grand-ducale, Service de police judiciaire, Section entraide judiciaire internationale, que des fonds déposés sur des comptes ouverts au nom des parties requérantes 8) à 27) et 35) ont été saisis dans le cadre de l'exécution des deux ordonnances de perquisition et de saisie évoquées (**BQUE2.**) S.A.) du juge d'instruction des 15 et 16 mars 2011 et que des immeubles appartenant aux parties requérantes 20) et 35) ont été saisis suivant l'ordonnance de saisie conservatoire pénale susvisée (saisie IMB 1A) du juge d'instruction du 4 octobre 2011, de sorte qu'elles ont également qualité pour faire des observations sur la régularité de la procédure dans le cadre des commissions rogatoires internationales en cause quant aux ordonnances qui les concernent respectivement.

Les parties requérantes 8) à 27) et 35) n'ont pas la qualité pour formuler des observations quant à la régularité de la procédure relative à l'ordonnance du juge d'instruction du 15 mars 2011 aux fins de perquisition et de saisie auprès de la banque **BQUE1.)** (Luxembourg) S.A., alors que suivant le procès-verbal n°SPJ/EJIN/2011/8041.55/zost du 15 mars 2011 de la Police grand-ducale, Service de police judiciaire, Section entraide judiciaire internationale, aucun avoir n'a été saisi suite à l'exécution de cette ordonnance.

L'article 9(4) alinéa 1 de la loi modifiée du 8 août 2000 prévoyant la possibilité de faire des observations sur la régularité de la procédure et les parties requérantes ayant qualité à agir, les observations telles que formulées dans leurs mémoires sont à déclarer recevables, à l'exception de celles dirigées par les parties requérantes 8) à 27) et 35) contre l'ordonnance exécutée auprès de la banque **BQUE1.)** S.A.

Les observations sur la régularité de la procédure.

Conformément à l'article 9(1) de la loi modifiée du 8 août 2000, la chambre du conseil est amenée à examiner d'office la régularité de la procédure entamée par les autorités requises dans le cadre de l'exécution des commissions rogatoires en cause. Il y a lieu d'analyser dans le cadre de cette mission entre autres les observations formulées par les parties requérantes.

Les parties requérantes estiment au préalable que « la banque était en droit d'informer son client, ainsi que tout tiers concerné et la personne visée par l'enquête ainsi que tout tiers concerné justifiant d'un intérêt légitime personnel ».

Il résulte de la lecture des dispositions de l'article 7 de la loi modifiée du 8 août 2000 qu'elles ne s'appliquent pas en cas de saisie de biens autres que des documents, de sorte qu'il y a lieu d'en conclure que ces dispositions n'ont pas été violées au cas où la banque a effectivement informé des personnes, dans les limites du secret

professionnel et des règles déontologiques applicables, de l'exécution de ces perquisitions avec saisies de fonds.

Les parties requérantes font valoir le moyen tiré de la violation de l'autorité de la chose jugée au vu de l'ordonnance rendue le 5 mai 2010 par la chambre du conseil confirmée par arrêt de la Cour d'appel du 12 juillet 2010, au motif qu'on ne saurait revenir sur une décision définitive avec des demandes d'entraide simplement mieux motivées que celles émises antérieurement, sinon que les décisions du Procureur Général d'Etat et du juge d'instruction seraient à annuler pour les motifs précisément énoncés dans les susdites décisions judiciaires.

Il résulte du dossier que l'ordonnance n°818/10 rendu le 5 mai 2010 et l'arrêt confirmatif n°553/10 du 12 juillet 2010 ont été rendus dans le cadre de commissions rogatoires internationales émises les 1^{er} et 7 décembre 2009 par Monsieur Paul VAN SANTVLIET, Juge d'Instruction près le Tribunal de Première Instance d'Anvers, dans le cadre d'une information suivie en Belgique contre **A5.), A2.), A7.), A4.), A1.), A6.)** et **A3.)** du chef de faits pouvant être qualifiés en droit luxembourgeois d'escroquerie fiscale en matière de TVA, blanchiment d'argent provenant de crimes ou délits dans le cadre ou en relation avec une association au sens des articles 322 à 324ter du Code pénal, crimes ou délits commis dans le cadre ou en relation avec une association de malfaiteurs au sens des article 322 à 324ter du Code pénal, escroquerie en matière de fiscalité directe, faux et usage de faux.

La chambre du conseil se trouve actuellement saisie par un réquisitoire du procureur d'Etat du 13 décembre 2011 en régularité de la procédure et en transmission de documents à l'autorité requérante relatif à des commissions rogatoires internationales émises les 7 et 16 mars 2011 par Madame Anke GIESELINK, Juge d'Instruction auprès du Tribunal de Première Instance de l'arrondissement judiciaire d'Anvers dans le cadre d'une affaire pénale instruite en Belgique contre **A1.), A2.), A3.), A4.), A5), A6.), A7.)** du chef de faits pouvant être qualifiés en droit luxembourgeois d'escroquerie fiscale en matière de T.V.A., d'escroquerie fiscale en matière de fiscalité directe et de faux et d'usage de faux.

L'autorité de la chose jugée en procédure pénale peut être définie comme la situation dans laquelle une personne, jugée de façon définitive pour une infraction pénale, ne peut plus faire l'objet de poursuites pour les mêmes faits, y compris sous une qualification différente. La chose jugée est dès lors un mode d'extinction de l'action publique.

Ne tranchant pas le fond d'une affaire en matière pénale, ni en cas de procédure de règlement, ni en matière d'entraide judiciaire internationale et sans analyser le fait si et dans quels cas ses ordonnances sont revêtues de la force de chose jugée, la chambre du conseil constate qu'elle est actuellement saisie de commissions rogatoires internationales différentes en date que celles dans le cadre desquelles elle a rendu l'ordonnance du 5 mai 2010, confirmée le 12 juillet 2010 en appel, de sorte que ce moyen invoqué par les parties requérantes est à déclarer non fondée.

En effet, même s'il y a identité des faits à la base de toutes ces demandes d'entraide judiciaire, des parties, ainsi que des mesures sollicitées et exécutées, il incombe à la chambre du conseil, dans le cadre de la mission lui confiée par la loi, d'analyser la

régularité de la procédure relative à ces nouvelles demandes d'entraide judiciaire des 7 et 16 mars 2011. Le fait qu'une première procédure d'entraide judiciaire internationale n'a pas abouti pour avoir été viciée n'est pas un obstacle définitif à ce qu'une deuxième procédure d'entraide répondant aux conditions légales et conventionnelles puisse être entamée et puisse aboutir.

Les parties requérantes concluent encore à l'absence de double incrimination au vu de l'exposé sommaire des faits contenu dans les demandes d'entraide, en contestant que les éléments constitutifs des infractions de faux et usage de faux, d'escroquerie fiscale en matière de T.V.A. et d'escroquerie fiscale en matière de fiscalité directe résultent à suffisance de cet exposé et concluent ensuite à l'absence de base légale aux fins de saisir des avoirs dans le cadre d'une demande d'entraide judiciaire en matière pénale de nature fiscale et enfin à l'impossibilité de l'aboutissement d'une procédure de confiscation concernant ces avoirs.

La chambre du conseil constate que les parties requérantes 1) à 27) et 28) à 35) formulent leurs observations également contre les décisions du Procureur Général d'Etat des 11 et 16 mars 2011.

Dans son réquisitoire du 13 décembre 2011, le procureur d'Etat estime que la condition de la double incrimination est remplie et au vu de l'exposé sommaire des faits contenu dans les demandes d'entraide judiciaire visées retient les qualifications pénales de l'escroquerie fiscale en matière de fiscalité directe, fraude et escroquerie fiscale en matière de T.V.A., faux et usage de faux, association de malfaiteurs, abus de biens sociaux et blanchiment en relation avec une association de malfaiteurs et abus de biens sociaux.

Le Procureur Général d'Etat a, pour sa part, dans la première décision prise le 11 mars 2011 sur base de l'article 3 de la loi modifiée susvisée retenu les qualifications de l'escroquerie fiscale en matière de T.V.A., d'escroquerie en matière de fiscalité directe et de faux et d'usage de faux, le juge d'instruction retenant dans ses ordonnances les mêmes qualifications pénales.

L'article 3 de la loi modifiée du 8 août 2000 dispose qu'aucun recours ne peut être introduit contre la décision du Procureur Général d'Etat. Toutefois, cette décision reste, en vertu de l'article 9(1) précité, soumis au contrôle d'office de la régularité de la procédure, comme constituant un acte de la procédure d'exécution d'une commission rogatoire internationale.

Par ses décisions des 11 et 16 mars 2011, le Procureur Général d'Etat a retenu que rien ne s'opposait à l'exécution des demandes d'entraide judiciaire des 7 et 16 mars 2011 au regard des dispositions de l'article 3 de la loi du 8 août 2000 sur l'entraide judiciaire internationale en matière pénale. Dans sa décision du 11 mars 2011, il a retenu que la demande d'entraide n'était pas de nature à porter atteinte à la souveraineté, à la sécurité, à l'ordre public et à d'autres intérêts essentiels du Grand-Duché de Luxembourg, que la demande n'avait pas trait à des infractions susceptibles d'être qualifiées par la loi luxembourgeoise d'infractions politiques ou d'infractions connexes à des infractions politiques et enfin que la demande a trait à des infractions en matière de taxes et d'impôts, de douane ou de change, qualifiables d'escroquerie fiscale en vertu de l'article 29 alinéa 1^{er} de la loi du 28 janvier 1948 et de l'article 396,

alinéa 5 de la loi générale des impôts telle que modifiée par la loi du 22 décembre 1993 sur l'escroquerie en matière d'impôts.

La demande d'entraide émanant d'un Etat, en l'occurrence la Belgique, avec lequel le Grand-Duché est lié par un accord en matière d'entraide, notamment la Convention européenne d'entraide en matière pénale du 20 avril 1959 et le Protocole additionnel à cette convention ouverte à la signature à Strasbourg le 17 mars 1978, la Convention d'application de l'accord de Schengen, signée le 19 juin 1990, le traité Benelux sur l'extradition et l'entraide en matière pénale du 27 juin 1962 et la Convention établie par le Conseil conformément à l'article 34 du traité sur l'Union européenne relative à l'entraide judiciaire en matière pénale entre les Etats membres de l'Union européenne la compétence du Procureur Général d'Etat se cantonne dès lors au contrôle prévu à l'article 3 de la loi modifiée du 8 août 2000 sur l'entraide judiciaire en matière pénale dans la mesure où cette disposition légale n'est pas contraire aux accords internationaux précités.

Le Procureur Général d'Etat doit refuser l'entraide judiciaire si elle a exclusivement trait à des infractions en matière de taxes et d'impôts, de douane et de change en vertu de la loi luxembourgeoise à moins qu'elle ne soit prévue par des conventions internationales.

Pour examiner le bien-fondé des observations des parties requérantes tendant à voir annuler notamment les décisions du Procureur Général d'Etat de ne pas refuser l'entraide judiciaire en matière de taxes et d'impôts au vu des dispositions prévues par des conventions, il y a lieu d'examiner sur base de l'exposé des faits fourni aux autorités luxembourgeoises par les autorités belges si la condition de l'article 51 a) de la Convention Schengen, est remplie par rapport à chacun des faits visés dans les commissions rogatoires internationales.

L'article 51 figurant au chapitre 2 de la Convention Schengen a assoupli les conditions de l'entraide en matière de perquisitions et de saisies, étant donné qu'outre sa compatibilité avec la législation de la partie requise, il est exigé comme seule condition que le fait qui a donné lieu à la commission rogatoire est punissable selon le droit des deux parties contractantes d'une peine privative de liberté ou d'une mesure de sûreté restreignant la liberté d'un maximum d'au moins six mois, ou punissable selon le droit d'une des deux parties contractantes d'une sanction équivalente et selon le droit de l'autre partie contractante au titre d'infraction aux règlements poursuivie par des autorités administratives dont la décision peut donner lieu à un recours devant une juridiction compétente notamment en matière pénale.

Pour apprécier plus précisément si la condition de la double incrimination dont question à l'article 51 a) de la Convention Schengen est établie, il n'incombe pas à la partie requise d'analyser la législation de la partie requérante en examinant, les conditions de fond des infractions libellées dans le cadre de l'enquête pénale dans l'Etat requérant et telles que définies par la loi de cet Etat, mais uniquement d'apprécier, au vu du seul exposé des faits contenu dans la demande d'entraide judiciaire internationale, si les conditions de la double incrimination et de la double punissabilité sont remplies.

Il résulte des commissions rogatoires internationales en cause que les autorités belges reprochent à **A1.**), à sa famille, ainsi qu'à leurs personnes de confiance de s'être rendus coupables de faux en écritures et usage de fausses pièces, faux fiscal et usage de fausses pièces en ce qui concerne le code belge des impôts sur les revenus, infractions au code belge des impôts sur les revenus, infractions à la législation sur la T.V.A., faux fiscal en écritures et usage de fausses pièces en ce qui concerne les droits d'enregistrement, infractions en ce qui concerne les droits d'enregistrement, faux fiscal et usage de fausses pièces en ce qui concerne la T.V.A., abus du capital de société, escroquerie et/ou abus de confiance, participation à une organisation criminelle et blanchiment pour avoir érigé en l'espace de 10 ans un patrimoine de l'ordre de 880.000.000 euros, sans rapport avec leurs revenus légaux, et sans pour cela payer à l'Etat belge des impôts sur les revenus ainsi touchés alors que ces personnes habitent, respectivement ont habité en Belgique et que l'ensemble du patrimoine et des sociétés en cause est géré à partir de la Belgique où se situe leur centre d'intérêt économique effectif. Suivant les autorités belges, les revenus générés par les faits de fraude fiscale sont considérés comme patrimoine criminel, les avantages directs tirés de cette fraude fiscale par le biais d'une évasion fiscale sont considérés comme des faits de blanchiment et les faits ainsi reprochés aux personnes visées sont considérés comme ayant été commis par la participation à une organisation criminelle.

Pour que les faits pénaux poursuivis en Belgique soient notamment susceptibles d'être qualifiés en droit luxembourgeois d'escroquerie en matière de fiscalité directe et d'escroquerie fiscale en matière de T.V.A. tel qu'il a été retenu par le Procureur Général d'Etat et que la condition de double incrimination prévue à l'article 51a) de la Convention Schengen soit remplie, il faut qu'ils réunissent les éléments constitutifs prévus plus précisément à l'alinéa 5 du paragraphe 396 de la loi générale des impôts et à l'article 29 alinéa 1^{er} de la loi du 28 janvier 1948 telle que modifiée par la loi du 22 décembre 1993 sur l'escroquerie en matière d'impôts : « si la fraude porte sur un montant significatif d'impôt, soit en montant absolu, soit en rapport avec l'impôt annuel dû et a été commise par l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses tendant à dissimuler des faits pertinents à l'autorité ou à lui persuader des faits inexacts, elle sera punie comme escroquerie fiscale d'un emprisonnement d'un mois à cinq ans et d'une amende de 1.240.- euros (cinquante mille francs) à un montant représentant le décuple des impôts éludés ».

L'escroquerie en matière fiscale suppose donc les éléments constitutifs de la fraude qui porte sur un montant significatif, soit en montant absolu, soit en rapport avec l'impôt annuel, commise par l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses et qui a pour objectif de dissimuler des faits pertinents à l'autorité ou à la persuader de faits inexacts (voir Ch.c.C. n°137/99 du 11 juin 1999 ; Ch.c. n°39/04 du 19 janvier 2004).

La chambre du conseil constate que dans la demande d'entraide, l'autorité requérante se réfère à des constatations nouvelles et des faits complémentaires en expliquant que depuis la procédure d'entraide entamée en décembre 2009, l'enquête en Belgique a évolué suite notamment à différentes commissions rogatoires internationales, maints documents ont été saisis et analysés et maintes auditions ont été effectuées. Sur base d'un résumé actuel de l'enquête qui reprend de manière chronologique différentes étapes dans la vie du couple **A1.) - A2.)** intéressant plus particulièrement les autorités belges et l'évolution de la gestion de l'activité d'investisseur de **A1.)**, l'autorité

requérante a entendu donner une description de faits qualifiables selon elle de blanchiment-organisation criminelle-fraude fiscale : d'après les éléments d'enquête le couple **A1.) - A2.)** était imposable en Belgique en ce qui concerne leurs revenus touchés dans différents pays pour la période du 1^{er} janvier 1997 au 9 décembre 2009 d'un « *capital criminel* » chiffré à 320.000.000 euros, l'autorité requérante faisant ensuite une simple énumération des biens acquis par **A1.)** depuis mai 1996 (immeubles, tableaux, jet privé) et de différents mouvements de fonds à la base de l'ensemble du système financier.

L'exposé des faits par l'autorité judiciaire requérante fait état d'un montant approximatif significatif d'impôts éludé de quelques 320.000.000 euros, sans toutefois d'une part se prononcer sur le montant éludé par rapport à chacune des personnes physiques visées par l'instruction pénale diligentée en Belgique et d'autre part expliquer de quelle manière les transactions effectuées et/ou les bénéfices générés par des sociétés établies à l'étranger auraient pu être imposés par le fisc belge.

L'escroquerie fiscale prévue au paragraphe 5 de l'article 396 de la Loi générale des impôts renvoyant expressément à la notion de fraude employée au paragraphe 1^{er} (« Si la fraude porte sur un montant significatif ») n'institue donc pas une infraction nouvelle, mais une forme aggravée de l'infraction de fraude fiscale.

Le caractère supplémentaire de gravité que représente l'escroquerie fiscale par rapport à la fraude fiscale au sens strict du terme tient à l'astuce qui doit accompagner la tromperie, les manœuvres frauduleuses étant à considérer entre autres comme celles tendant à dissimuler des faits pertinents à l'autorité fiscale ou à la persuader de faits inexacts.

Il ne suffit ainsi pas « de soutenir que l'organisation de tout le patrimoine appartenant à la famille [...] génère des revenus énormes d'un grand nombre d'investissements tous liés à des sociétés établies aux British Virgin Islands alors qu'il n'en résulte pas qu'il y aurait eu simulation de la part des personnes visées par l'enquête et que leur patrimoine personnel serait constitué de biens non compris dans l'actif desdites personnes morales qui, au vu des éléments décrits dans les commissions rogatoires, n'est pas imposable en Belgique. Ni la circonstance que très souvent les fonctions d'administrateur dans diverses sociétés établies à l'étranger sont exercées par les mêmes personnes, ni le fait qu'il est résulté de l'enquête que bon nombre de ces sociétés sont gérées à partir de la Belgique ne sont suffisants pour établir que les personnes physiques mentionnées dans les commissions rogatoires auraient fraudé le fisc belge d'un montant significatif d'impôts. Les augmentations de capital mentionnées par les autorités requérantes de même que les contrats d'assurance conclus par rapport à des objets d'art de valeur ne permettent pas non plus de caractériser cette fraude fiscale » (voir Ch.c.C. n°553/10 du 12 juillet 2010).

Le fait de constater simplement que pour organiser l'investissement dans des fonds appelés « private equity », une nouvelle série de sociétés a été fondée avec siège social aux Iles Vierges Britanniques, à Malte, en Pologne, au Grand-Duché de Luxembourg, aux Etats-Unis et en Belgique, sans décrire dans quelle mesure cette structure de sociétés serait à considérer comme une véritable manœuvre frauduleuse systématique aux fins de soustraire au fisc belge des montants substantiels qui seraient en fait imposables en Belgique, est de même insuffisant pour établir que les

personnes physiques visées auraient fraudé le fisc belge et le fait d'évoquer des virements entre différents comptes bancaires ne permettant pas non plus de retenir le caractère systématique des prétendues manœuvres frauduleuses.

En effet, l'autorité requérante se limite à évoquer simplement qu'une « enquête fut ordonnée quant au transport d'énormes montants plusieurs années durant, depuis les comptes en banque de « **SOC20.)** » vers les comptes en banque personnels de **A1.)** et **A2.)** », sans pour autant préciser de quelle manière et par quel circuit ou montage financier, le fisc belge a ainsi été trompé de manière frauduleuse.

Non seulement l'imputation à chacune des personnes physiques visées du montant de l'impôt élué n'a pas été précisé par l'autorité requérante, mais encore le rôle joué par chacune de ces personnes dans l'élaboration, le cheminement et l'exécution de telles manœuvres frauduleuses systématiques ne résultent pas de l'exposé sommaire des faits relatés par l'autorité requérante.

Pour ce qui est des faits qualifiés d'escroquerie fiscale en matière de T.V.A. (facturation de biens et services, œuvres d'art), l'exposé sommaire des faits tel que présenté par l'autorité requérante dans la demande d'entraide ne renseigne ni le montant respectif de l'impôt dû pour chaque année concernée ni celui dû par les parties en cause. En effet, l'autorité requérante se limite à mentionner qu'un montant total de « 647.01,00 » euros d'achats ont été facturés avec une exonération de T.V.A. et que 6% de T.V.A. sont redevables aux services de douane belge pour l'importation d'œuvres d'art, sans que le montant de l'impôt élué est renseigné dans les demandes d'entraide.

Les faits actuellement poursuivis en Belgique et tels que décrits dans les demandes d'entraide judiciaire en cause ne sauraient dès lors être qualifiés en droit luxembourgeois d'escroquerie en matière de fiscalité directe, ni d'escroquerie fiscale en matière de T.V.A.

Par ailleurs, le droit luxembourgeois ne connaissant pas de l'incrimination de blanchiment provenant de la fraude fiscale, mais seulement de blanchiment pour des infractions primaires commises dans le cadre ou en relation avec une association de malfaiteurs ou une organisation criminelle, les faits contenus dans les commissions rogatoires internationales visées tendant à ériger des infractions au code belge des impôts sur les revenus en infractions primaires du blanchiment ne sauraient être retenus sous cette qualification en droit luxembourgeois.

Et même si des structures sociétaires ont bien été créées à travers le monde, toujours est-il que les faits ne sauraient pas non plus être qualifiés de blanchiment d'argent provenant de crimes ou délits dans le cadre ou en relation avec une association ou une organisation criminelle au sens des articles 322 à 324ter du Code pénal dans la mesure où il ne résulte des demandes d'entraide ni le mode de fonctionnement de l'association/organisation, ni la mise en place de celle-ci (entente/structure organique, volonté de collaborer efficacement à la poursuite du but assigné, rôle de chacun des protagonistes).

En effet, l'organisation ou la mise en place d'une structure sociétaire conformément à la législation en vigueur n'est pas automatiquement à assimiler à une association de

malfaiteurs voire une organisation criminelle (voir Ch.c.C. n° 437/05 du 21 octobre 2005) et le fait que plusieurs personnes appartenant en grande partie à une même famille procèdent à la mise en place et à l'organisation de bon nombre de structures sociétaires à travers le monde en vue d'exécuter des opérations financières, n'est pas suffisant pour qu'il puisse être retenu que ces personnes ont procédé à la création d'une association de malfaiteurs, voire d'une organisation criminelle, même si la constitution et la gestion des sociétés créées ne paraît avoir aucune utilité économique aux yeux de l'autorité judiciaire requérante (voir Ch.c.C. n°553/10 du 12 juillet 2010).

La description des faits donnée ci-après par l'autorité requérante concernant : - un document intitulé « GENUINE AGENCY AGREEMENT », - des procès-verbaux des décisions du Conseil concernant les sociétés non-belges qui apparemment étaient établis en fonction de la relation « **A1.)** et ses sociétés » d'une part et « **BQUE3.)** » d'autre part et qui apparemment avaient été envoyés à « **BQUE3.)** », - concernant une société des Iles Vierges Britanniques « **SOC21.)** », - des « Loan Agreements » et « Assignment Agreements » et - des procès-verbaux des « Conseils d'administration » et des « Assemblées générales extraordinaires des Actionnaires » de huit sociétés belges, ne suffit pas pour les qualifier de faux et usage de faux, l'autorité requérante se limitant à mentionner que des enquêtes ont été requises et/ou sont actuellement en cours quant à la véracité de tel ou tel document ou quant à la légalité de telle ou telle opération faite au moyen de ces documents, sans pour autant détailler les raisons et les circonstances de l'analyse desquelles il résulte que la réalisation de ces faits tomberait sous l'application de loi pénale.

Le même constat s'impose quant à la description d'autres faits mentionnés dans les demandes d'entraide et relatifs non seulement à des plaintes d'une personne dénommée **A8.)**, quant à une vente d'œuvres d'art et quant à un « LOAN AGREEMENT » déposé à (...), mais également à des réquisitions du Ministère Public concernant une enquête sur l'acquisition d'un appartement à (...), à une enquête relative à un tableau « autoportrait Rembrandt » et sur la relation de **A1.)** avec une entreprise suédoise « **SOC22.)** ».

La simple référence dans l'exposé des faits par l'autorité requérante à de simples mouvements de fonds ou des opérations de sûretés à charge de différentes sociétés au profit de personnes physiques visées est insuffisante pour les caractériser d'abus de biens sociaux.

Au vu des développements qui précèdent, le Procureur Général d'Etat ne pouvait retenir dans ses décisions que les commissions rogatoires émises par les autorités belges avaient trait à des infractions d'escroquerie fiscale en matière de T.V.A., d'escroquerie en matière de fiscalité directe et de faux et d'usage de faux.

Dans ces conditions, il y a lieu d'annuler les décisions du Procureur Général d'Etat des 11 et 16 mars 2011 qui ont décidé sur base de fausses prémisses que rien ne s'opposait à l'exécution des demandes d'entraide judiciaire, telles que soumises aux autorités luxembourgeoises, au regard des dispositions de l'article 3 de la loi modifiée du 8 août 2000 sur l'entraide judiciaire internationale en matière pénale.

Il convient par conséquent d'annuler également l'ensemble des actes faits par la suite et comme conséquence des décisions annulées et notamment toutes les ordonnances

prises sur base des articles 65, 66, 66-1, 66-4 et 66-5 du Code d'instruction criminelle par le juge d'instruction non seulement les 15 et 16 mars 2011 concernant les saisies de fonds et les remises de documents, mais également celles prises le 4 octobre 2011 concernant les saisies d'immeubles ainsi que l'ensemble des actes subséquents.

Dans la mesure où il y a lieu de remettre les parties requérantes dans l'état où elles se trouvaient avant la date de la prise des décisions du Procureur Général d'Etat actuellement annulées, il y a lieu de procéder à la restitution de tous les documents, fonds et immeubles saisis sur base de ces décisions.

La chambre du conseil ne fait dès lors pas droit au réquisitoire du procureur d'Etat du 13 décembre 2011 en régularité de la procédure et en transmission de documents.

Cette annulation entraîne non seulement la restitution des documents saisis, mais également l'impossibilité de faire état de toute information éventuellement recueillie aux cours des opérations d'exécution sans qu'il soit besoin de l'ordonner spécialement.

Par ces motifs :

la chambre du conseil du tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg,

dit recevables les mémoires des parties requérantes 1) à 35),

dit irrecevables les mémoires des parties requérantes 1) à 35) basés sur l'article 8 de la loi du 8 août 2000 sur l'entraide judiciaire internationale en matière pénale,

dit recevables les conclusions déposées le 18 octobre 2011 par les parties requérantes 1) à 27),

dit irrecevables les observations des parties requérantes 8) à 27) et 35) quant à la régularité de la procédure relative à l'ordonnance du juge d'instruction du 15 mars 2011 (BQUE1.) II) aux fins de perquisition et de saisie auprès de la banque BQUE1.) (Luxembourg) S.A.,

dit qu'il n'y a pas lieu de procéder par voie de convocation en chambre du conseil,

dit recevables pour le surplus et fondées les observations sur la régularité de la procédure des parties requérantes 1) à 35),

annule les décisions du Procureur Général d'Etat des 11 et 16 mars 2011, ainsi que tous les actes subséquents, dont notamment les ordonnances rendues les 15 et 16 mars 2011 et le 4 octobre 2011 par le juge d'instruction,

ordonne la restitution de tous les documents remis et notamment ceux remis suivant les procès-verbaux de remise de documents (accusés de réception) n°SPJ/EJIN/2011/8041.58/zost du 8 avril 2011, n°SPJ/EJIN/2011/8041.59/zost du

11 avril 2011 et n°SPJ/EJIN/2011/8041.60/zost du 20 avril 2011 de la Police grand-ducale, Service de police judiciaire,

ordonne la restitution des fonds et des immeubles saisis en exécution de ces décisions et ordonnances,

**ne fait pas droit au réquisitoire du procureur d'Etat du 13 décembre 2011 en régularité de la procédure et en transmission de documents,
ordonne la notification de la présente ordonnance au conservateur des hypothèques,**

met les frais à charge de l'Etat.

Ainsi fait et prononcé au tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, date qu'en tête.