14/02/2002

Jugt no 353 / 2002

A

AUDIENCE PUBLIQUE DU 14 FEVRIER 2002

Le Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, chambre correctionnelle, a rendu le jugement qui suit:

Dans la cause du Ministère Public contre

B.) , né le (...) à (...) , demeurant à (...)

- p r é v e n u -

FAITS:

Par citation du 23 novembre 2001 Monsieur le Procureur d'Etat près le Tribunal d'arrondissement de Luxembourg a requis le prévenu de comparaître à l'audience publique du 19 décembre 2001 devant le tribunal correctionnel de ce siège pour y entendre statuer sur les préventions suivantes:

Faux, usage de faux, fraude fiscale intentionnelle, escroquerie fiscale;

A l'audience du 19 décembre 2001 Madame la vice-présidente constata l'identité du prévenu B.) et lui donna connaissance de l'acte qui a saisi le tribunal.

Le témoin S.) fut entendu en ses déclarations orales après avoir prêté le serment prévu par la loi.

Le prévenu B.) fut entendu en ses explications et moyens de défense lesquels furent plus amplement développés par Maître Albert WILDGEN, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg.

Le représentant du Ministère Public, Monsieur Jean-Paul FRISING, procureur d'Etat adjoint, résuma l'affaire et fut entendu en son réquisitoire.

Le tribunal prit l'affaire en délibéré et rendit à l'audience publique de ce jour, date à laquelle le prononcé avait été fixé,

LE JUGEMENT QUI SUIT:

Vu la citation à prévenu du 23 novembre 2001 régulièrement notifiée au prévenu.

Vu l'ordonnance de la Chambre du Conseil du Tribunal d'arrondissement du 16 octobre 2001 ordonnant le renvoi du prévenu devant une chambre correctionnelle du Tribunal d'arrondissement, confirmée par arrêt de la Chambre du Conseil de la Cour d'appel du 20 novembre 2001.

Vu l'ensemble du dossier constitué par l'Administration des Contributions Directes transmis en date du 18 février 1998 au Ministère Public et intégré dans la poursuite publique, et notamment le rapport de vérification des livres comptables de la société "B.) " du 25 août 1997 établi par le Service de révision de l'Administration des Contributions Directes et le rapport de transmission des poursuites du 18 février 1998 du préposé du bureau d'imposition VIII.

Vu le résultat de l'instruction menée par le juge d'instruction.

Le Ministère Public reproche à B.) d'avoir commis dans la période du 27 mars 1993 au 16 décembre 1996 des faux en écritures de commerce au sens de l'article 197 du Code pénal en établissant une documentation comptable fausse et inexacte, d'avoir commis pendant la période de temps du 27 mars 1993 jusqu'à l'accomplissement des opérations de révision le 25 août 1997 l'infraction d'usage de faux au sens de l'article 198 du même Code par le fait d'avoir soumis à l'Administration des Contributions Directes à l'appui des déclarations d'impôts de la société à responsabilité limité "Société B.) " pour les années d'imposition 1992 à 1995 et dans le cadre de la vérification des livres par le Services de Révision, une documentation comptable fausse et inexacte.

Le Ministère Public lui reproche encore d'avoir, en ce qui concerne l'année d'imposition 1992, commis une fraude fiscale intentionnelle au sens du § 396 (1) de la loi générale des impôts, sinon à titre subsidiaire une tentative de fraude fiscale au sens du § 397 de la prédite loi.

En ce qui concerne les années d'impositions 1993 à 1995 il lui est reproché à titre principal d'avoir commis l'infraction d'escroquerie fiscale au sens de l'alinéa 5 du § 396 de la loi générale des impôts, à titre subsidiaire d'avoir commis une fraude fiscale intentionnelle au sens du § 396 (1) sinon à titre encore plus subsidiaire d'avoir commis la tentative d'escroquerie fiscale telle que prévue par le § 397 de la prédite loi.

LES FAITS:

La société à responsabilité limitée "B.) " (ci-après: la société B.) avait été constituée en date du 12 mai 1992 par B.) et son fils Y.) B.) détenait 51 % et Y.) 49 % des parts sociales.

Par assemblée générale qui s'était tenue le même jour, B.) et Y.) furent nommés gérants. La société était en toutes circonstances valablement engagée par la signature conjointe de ses deux gérants, avec faculté de procuration.

B.) démissionna de son poste de gérant en novembre 1996. Suivant ses propres déclarations par devant le juge d'instruction, confirmées à l'audience du tribunal correctionnel, il aurait cependant continué à s'occuper de la gestion journalière de la société.

En automne 1996 l'Administration des Contributions Directes recevait par courrier anonyme une liste de 16 pages, intitulée "*1992 à partir du 1er juillet 1992*". La lettre d'accompagnement précisait qu'il s'agissait de la liste des clients de la société B.) et insinuait des irrégularités au niveau bilantaire de la société et commis notamment par le fait que certaines factures payées par les clients de la société B.) n'étaient pas reprises dans les comptes annuels de la société.

Le Service de révision de l'Administration des Contributions Directes fût chargé d'un contrôle comptable de la société.

Lors de cette procédure de vérification, le réviseur S.) constatait les éléments suivants: les "devis" ou "offre de prix" établis au nom de la société B.) portaient tous un numéro de référence.

Au cas où le client passait ensuite la commande, la facture établie en fin de travaux pour ce client, portait la même référence que le "devis" ou "l'offre de prix" initial. De cette manière, chaque client se voyait attribuer son propre numéro de référence.

Il était cependant apparu lors de la vérification que, contrairement à la pratique décrite ci-dessus, le même numéro de référence était attribué à deux clients qui ne présentaient aucun lien entre eux.

Ainsi la référence marquée sur le devis d'un client X, figurait également sur la facture adressé à un client Y, sans qu'il n'y eût un lien quelconque entre les deux chantiers.

De cette manière deux clients figuraient dans les livres comptables sous une seule référence. Il était créé l'apparence qu'un seul client aurait sollicité un devis, passé commande et aurait payé une facture. Les livres comptables ne renseignaient qu'une seule rentrée de fonds. Les faits constituaient pour le Service de Révision un indice qu'un des deux clients n'avait pas reçu de facture officielle et avait payé le montant en liquide ou par chèque, somme non déclarée par la suite par B.)

Il arrivait par ailleurs souvent que les montants marqués sur les devis ou factures ne correspondaient pas aux montants comptabilisés dans les livres de commerce.

Loin de constituer une preuve formelle, tous ces éléments étaient cependant pour le Service de Révision des indices sérieux quant à l'existence d'une fraude fiscale.

Après avoir examiné les livres de commerce de la société B.) , le Service de Révision déposa son rapport en date du 25 août 1997.

Le contrôle faisait découvrir que B.) ne comptabilisait pas dans les livres de commerce un certain nombre des factures payées par chèque ou en espèces.

Ainsi, pour la période de référence, B.) encaissait 43.025.999 francs auprès des clients de la société " B.) ." et les employait à des fins privées sans les comptabiliser.

Aux termes des déclarations du prévenu, la majeure partie de ces fonds non déclarés auprès de l'Administration des Contributions Directes provenait des paiements de factures de la Ville de Lieu 1.) .

Le Service de Recette de la Ville de Lieu 1.) avait eu l'habitude de payer les factures par chèque et non par virement.

Il aurait simplement gardé le chèque et employé la provision à des fins personnelles sans les inscrire dans les livres comptables.

B.) avouait avoir procédé de la même façon en ce qui concerne les clients X.) et M.) qui payaient le montant de la facture par chèque en ce qui concerne X.) et en liquide en ce qui concerne M.)

Ces fonds avaient également été employés à des fins personnelles sans trace comptable.

Pour d'autres clients un arrangement avait été trouvé en ce sens que le client aurait reçu une facture minorée et avait payé la différence entre le montant dû et le montant renseigné sur la facture, en espèces entre les mains du prévenu B.)

Ainsi le témoin S.) confirmait par devant le juge d'instruction le résultat de l'analyse des livres de commerce de la société qui faisait ressortir que les travaux de restauration sur la deuxième résidence du client 1.) , commerçant, s'élevaient à 683.026 francs. Sur ce montant le client 1.) payait 300.000 francs en espèces, somme non comptabilisée dans les livres, et recevait une facture officielle s'élevant seulement à 383.000 francs.

En ce qui concerne les travaux commandés par le client 2.) les faits étaient similaires: la différence entre le montant de la facture (150.000 francs) et le montant à payer (358.062 francs), était encaissée en liquide par le prévenu. La facture avait par ailleurs été envoyée à l'adresse de l'hôtel exploité par ce client. 2.)

Par courrier du 3 octobre 1997 l'Administration des Contributions Directes demandait des renseignements complémentaires aux époux B.) . Une entrevue avait eu lieu dans les bureaux du Service de Révision en date du 17 octobre 1997.

Il résulte du tableau annexé à la lettre de dénonciation des poursuites du 18 février 1998 que les déclarations d'impôts de B.) avaient été remises au bureau d'imposition aux dates suivantes (annexe 2):

l'exercice 1992	en date du	27 mars 1993
l'exercice 1993	en date du	18 novembre 1994
l'exercice 1994	en date du	6 décembre 1995
l'exercice 1995	en date du	16 janvier 1996

L'enquête comptable du Service de Révision de l'Administration des Contributions Directes avait permis d'établir que les revenus de la société pour les périodes litigieuses de 1992 à 1995 avaient été diminués par ces artifices de 43.025.999 francs, répartis dans les proportions suivantes:

pour l'exercice 1992	19.473.957 francs
pour l'exercice 1993	12.450.698 francs
pour l'exercice 1994	7.692.992 francs
pour l'exercice 1995	3.408.352 francs
	43.025.999 francs

Il échet de constater que le réquisitoire de renvoi du Ministère Public contient une erreur matérielle de frappe: la somme des chiffres retenus pour les différents exercices s'élève à 43.025.999 francs et non à 40.397.668 francs.

En ne déclarant pas ces sommes, B.) . avait obtenu un avantage fiscal s'élevant à 20.704.487 francs qui se répartissait de la manière suivante:

pour l'exercice 1992	à	10.046.025 francs (= 52,39 % de l'impôt dû)
pour l'exercice 1993	à	6.512.850 francs (= 71,43% de l'impôt dû)
pour l'exercice 1994	à	2.476.912 francs (= 43,86 % de l'impôt dû)
pour l'exercice 1995	à	1.668.700 francs (= 41,70% de l'impôt dû)
		20.704.487 francs

Par courrier du 18 février 1998, le Bureau d'imposition Luxembourg VIII transmettait les poursuites au Ministère Public en application des §§ 425 et 426 de la loi générale des impôts.

Par réquisitoire du 29 décembre 2000 le Ministère Public requérait le juge d'instruction d'ouvrir une information judiciaire dirigée contre B.) du chef de faux et d'usage de faux, de fraude fiscale intentionnelle respectivement tentative de fraude fiscale intentionnelle et d'escroquerie fiscale, respectivement de tentative d'escroquerie fiscale.

A l'audience du tribunal correctionnel B.) confirma sa déposition faite devant le juge d'instruction aux termes de laquelle les sommes encaissées en espèces ou par chèques bancaires n'étaient pas inscrites par le comptable dans les livres comptables de la société.

Ces livres comptables incomplets étaient ensuite continués à la fiduciaire chargée uniquement d'établir les comptes annuels de la société, à savoir le bilan et le compte de "Profits et Pertes" pour la fin de l'année.

La fiduciaire ne tenait pas les livres comptables et les livres de commerce de la société et ne s'occupait non plus de la comptabilisation des opérations journalières, opérations effectuées par un responsable de la société B.)

Sur question spéciale B,) confirma que c'était lui même qui recevait les recettes en liquide non inscrites en comptabilité, décidait de leur affectation et des investissements à réaliser.

Aux termes d'un relevé remis par B.) au réviseur du Service de l'Administration des Contributions en date du 8 juillet 1997, les fonds encaissés "en noir" avaient été employés de la manière suivante:

- acquisition de 12 kilos d'or d'une valeur de 4,8 millions francs
- acquisition d'obligations d'une valeur de 12 millions francs
- don à sa fille G.) de 8 millions en vue de l'acquisition d'une maison
- don à son fils Y.) de 6 millions en vue de l'acquisition d'un terrain
- don à son fils P.) de 9,3 millions pour l'acquisition d'un fonds de commerce d'un restaurant
- dépenses importantes d'environ 5 millions.

Il apparaissait par ailleurs que B.) avait utilisé une partie des sommes encaissées en liquide, en vue de payer en espèces les heures supplémentaires effectuées par les ouvriers de la société B.) et ceux de la société [illegible], société sous-traitante de la société B.)

Il est encore apparu qu'un certain nombre de factures établies après la constitution de la société B.) mentionnaient encore comme bénéficiaire " B.) ".

Le prévenu B.) confirmait tant au cours de la procédure de la vérification comptable que devant le juge d'instruction que le destinataire des fonds reçus avait toujours été la société B.) . Depuis la constitution de la société en date du 12 mai 1992, il n'avait plus travaillé pour son compte personnel. Il expliquait qu'un certain nombre de clients confondaient B.) et la société B.)

Le prévenu ne conteste pas les montants arrêtés par l'Administration des Contributions Directes et a entre-temps fait l'objet d'un redressement fiscal par cette Administration.

Il est donc acquis en cause qu'il n'avait pas déclaré à l'Adminstration des Contributions Directes au cours de la période de référence et partant soustrait à l'imposition, des revenus imposables d'un montant total de 43.025.999 et avait ainsi fraudé un montant total de 20.704.487 en impôt sur le revenu.

Il aurait par ailleurs payé trois amendes fiscales de 200.000 francs chacune, prononcées par le directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines en raison de la fraude à la taxe sur la valeur ajoutée.

EN DROIT:

I) Quant à la procédure:

Le mandataire du prévenu B.) conclut oralement à l'audience du 19 décembre 2001 à l'extinction des poursuites pénales en raison de la prescription des faits.

En ce qui concerne l'infraction de fraude fiscale, B.) fait plaider que les tribunaux de l'ordre judiciaire ne seraient pas compétents au motif que la poursuite et par conséquent la sanction de la fraude fiscale relèveraient exclusivement de l'Administration fiscale. L'amende comminée par le § 396 (1) serait en effet de nature fiscale et non de nature pénale.

En présence des contestations de B.) quant à la compétence des tribunaux de l'ordre judiciaire pour connaître des infractions de fraude fiscale libellées sub II a) et II b) subsidiairement, du réquisitoire de renvoi du Ministère Public et de ses développements quant à la prescription de l'action publique, il y a lieu de vérifier avant toute discussion quant au fond, la compétence ratione materiae des juridictions de l'ordre judiciaire pour connaître de l'infraction de fraude fiscale intentionnelle (1) et si l'action publique des infractions de faux, usage de faux, de fraude fiscale et d'escroquerie fiscale est éteinte par la prescription (2).

1) Quant à la compétence des juridictions judiciaires pour connaître l'infraction de fraude fiscale intentionnelle.

La défense fait plaider que la peine comminée par le paragraphe 396 (1) de la Loi Générale d'Impôts (ci-après: LGI) du chef de fraude fiscale intentionnelle serait une simple peine administrative. L'infraction serait sanctionnée d'une amende fiscale et partant réservée à la compétence de l'Administration des Contributions Directes. Les tribunaux répressifs seraient uniquement compétents pour connaître les infractions les plus graves, à savoir les escroqueries fiscales.

1) La défense tire argument des travaux parlementaires (n°3478-2) et notamment de l'avis de la Commission des Finances et du Budget (page 3).

Il y a cependant lieu de relever le caractère ambiguë de l'intention du législateur. Le projet de loi initial ayant abouti à la loi du 23 décembre 1997 maintenait la peine d'emprisonnement initialement prévue par le § 396 (1) tout en la réduisant de 2 ans à 9 mois. Par application de l'article 14 du Code pénal une peine d'emprisonnement ne peut être prononcée que par un tribunal. La sanction est donc une peine répressive.

Si dans un premier temps le Conseil d'Etat proposait la suppression de toute peine d'emprisonnement pour l'infraction de fraude fiscale intentionnelle, cette suppression ne reflétait pas l'intention du Conseil d'Etat de dépénaliser l'infraction et de créer une amende administrative, mais était motivée par le souci "*d'éviter (...) dans la mesure du possible les courtes peines d'emprisonnement*" et pour empêcher "l*a mise en œuvre de conventions d'entraide en matière pénale déjà en vigueur ou par la ratification de nouvelles conventions".*
(Trav. parl. n°3478 avis du 19 novembre 1991, page 7)

Le Conseil d'Etat proposait même un ajout qui aurait "*l'avantage de souligner le caractère* ***purement judiciaire de la répression pénale des fraudes fiscales****, ce qui est un des objectifs du projet sous avis" (page 8).*

Le caractère pénal de la sanction comminée par le § 396 LGI ne faisait pas de doute. Dans le commentaire des articles, les auteurs du projet s'expriment comme suit: "*Pour prévenir à la fois toute contestation de la nature pénale de cette amende (du § 396)...*" et plus loin "*Cette modération des peines tend à favoriser la certitude des poursuites pénales et ne signale aucun relâchement de la réprobation de la fraude fiscale*" (trav. Parl 3478, page 3).

Au cours des travaux législatifs et préparatoires, des avis quant à la dépénalisation de toutes les infractions fiscales, à l'exception de l'escroquerie fiscale, s'étaient exprimés.

C'est la Chambre du commerce qui ***proposait*** dans son avis du 13 septembre 1991, la dépénalisation pure et simple de toutes les dispositions qui ne tomberaient pas sous la notion d'escroquerie fiscale (trav parl. 3478 –1 page 5).

La Commission des Finances et du Budget écrivait ensuite dans son rapport du 24 juin 1993 que "*toutes les autres fraudes* ***constituent dorénavant*** *des infractions fiscales non pénalisées*" (rapport page 3) et le Conseil d'Etat dans son avis complémentaire du 16 novembre 1993 marquait son « ***accord*** » avec l'amendement de la Commission des Finances et du Budget.

Or le texte des §§ 425 et 426 ne fût pas modifié.

Aucune discussion quant à l'opportunité de la dépénalisation n'a été menée. C'était une proposition, acceptée par tous les intervenants, mais en fin de compte non transposée en droit positif.

En effet les §§ 425 et 426 qui attribuent compétence générale aux tribunaux répressifs n'ont pas été modifiés. Par ailleurs aucune disposition spéciale précisant les compétences respectives et exclusives l'une de l'autre de l'Administration fiscale et des tribunaux n'a été insérée dans le Code fiscal.

La confusion pourrait encore être renforcée par l'amendement proposé par dépêche du président de la Chambre des Députés en date du 24 juin 1993 qui, dans son article 2 dispose:
"Il est ajouté au paragraphe 421 de la loi générale des impôts un alinéa 4 qui est libellé comme suit "Par dérogation aux dispositions qui précèdent, les autorités judiciaires sont compétentes dans le cas prévues au paragraphe 396 alinéa 5 (escroquerie fiscale)".

Une lecture de cet amendement en dehors du contexte général pourrait faire croire que la compétence des juridictions judiciaires serait dorénavant limitée aux infractions d'escroquerie fiscale. Ces autorités seraient a contrario incompétentes pour connaître les autres délits fiscaux, qui seraient par conséquent dépénalisés.

Or cette ajoute s'inscrit cependant uniquement dans le cadre de **l'instruction des affaires**.

Le § 421, complété par l'alinéa 5, ne détermine que les compétences en ce qui concerne l'instruction des affaires, mais non les compétences pour prononcer des sanctions.

Par l'introduction de l'alinéa 5 le législateur a entendu ainsi réserver tout pouvoir d'enquête et d'appréciation de l'opportunité des poursuites au Ministère Public en ce qui concerne l'escroquerie fiscale.

Cette ajoute n'a donc pas modifié les règles de compétence en ce qui concerne le pouvoir sanctionnateur.

En présence des §§ 425 et 426 qui n'ont pas été modifiés et en tenant compte du fait que l'amende comminée par le § 396 a été maintenue à un taux élevé, le tribunal constate que les peines prévues par le § 396 sont des amendes pénales, relevant de sa compétence.

Il s'ensuit que le tribunal correctionnel est compétent ratione materiae pour connaître de l'infraction prévue au § 396.

2) Pour le surplus aux termes du §425 l'Administration des Contributions Directes peut se dessaisir de tout dossier et le transmettre au Ministère Public en vue d'une enquête, de la continuation d'une enquête ou aux fins de citer l'auteur de l'infraction à l'audience.

Cet article dispose "*Die Finanzämter sind befugt, sich jederzeit der weiteren Untersuchung oder Entscheidung zu enthalten und die Sache an die zuständige Staatsanwaltschaft abzugeben*".

Le §425 de la LGI attribue donc expressément une compétence matérielle aux tribunaux répressifs dès que l'Administration des Contributions Directes transmet les poursuites au Ministère Public.

Cet article formulé de manière générale ne distingue pas entre les infractions de fraude fiscale et d'escroquerie fiscale.

Le §421 (1) de LGI donne compétence et pouvoir à l'autorité fiscale pour diligenter elle-même les enquêtes en matière d'infractions fiscales ou de charger le Service de Police Judiciaire de l'enquête, à l'exception des enquêtes relatives à l'escroquerie fiscale. En matière d'escroquerie fiscale le pouvoir d'enquête appartient aux vœux de l'alinéa (5) du §421 exclusivement au Ministère Public.

Or cet article n'a pas été abrogé lors de la réforme par la loi du 23 décembre 1993.

L'Administration fiscale peut donc transmettre tout dossier relatif à des infractions fiscales, c'est à dire la fraude fiscale intentionnelle, la fraude fiscale involontaire et les délits contre l'ordre fiscal (Steuerordnungswidrigkeit), au Ministère Public aux fins de poursuites.

Le § 426 (2) attribue de même compétence ratione materiae au Ministère Public et partant aux tribunaux répressifs.

Cet alinéa dispose: *"Hat jemand durch mehrere selbständige Handlungen ein Steuervergehen und eine andere strafbare Handlung begangen, so kann die Staatsanwaltschaft die Strafverfolgung wegen des Steuervergehens...übernehmen."*

Le Ministère Public peut toujours reprendre la poursuite d'un délit fiscal commis ensemble avec un délit de droit commun.

Il y a lieu de relever d'une part que les conditions précitées sont remplies en l'espèce, alors qu'il y a "*Steuervergehen*" et infractions au droit commun. Les faits ont été dénoncés conformément à ces principes aux autorités judiciaires représentées par le Ministère Public.

En cas de faits à qualifier conjointement de délit fiscal et d'infraction de droit commun, la décision revient à l'Administration au cas où la sanction "*aus dem Steuergesetz zu entnehmen ist*" (§422).

Le §424 attribue une compétence ratione materie et décisionnelle à l'Administration qui peut charger la police judiciaire d'une enquête ou transmettre le dossier pour attribution au Ministère Public (§425).

Si cette transmission n'est pas intervenue, le Ministère Public et les juridictions ne peuvent intervenir qu'en cas d'arrestation provisoire par le juge d'instruction (§426 alinéa 1).

En cas d'infractions simultanées au droit commun et de "*Steuervergehen*" le Ministère Public peut reprendre selon l'alinéa 2 du §426 les poursuites. Dans ce cas le Ministère Public peut demander à l'Administration Fiscale d'enquêter la matérialité des "*Steuervergehen*" alinéa 3 §426 et si l'Administration Fiscale accepte, il a pouvoir décisionnel dans les limites des §§421 et 422 avec possibilité d'arrêter les poursuites (§425 alinéa 3).

La Loi Générale d'Impôt dispose expressément en son §420 que les règles du Code d'instruction criminelle s'appliquent pour autant que la loi fiscale ne dispose pas autrement.

La compétence d'initiative de poursuites et d'enquête de l'Administration Fiscale s'analyse comme une compétence parallèle à celle du Ministère Public et non comme une compétence exclusive. Le Ministère Public et par conséquent les juridictions judiciaires restent ainsi compétentes pour connaître des délits fiscaux non dénoncés par l'Administration Fiscale.

En cas de constatations d'infractions de droit commun en concours avec un délit fiscal au sens de la LGI et en l'absence de dénonciation de l'Administration des Contributions Directes, le Ministère Public peut requérir le juge d'instruction d'ouvrir une information à ce sujet. En effet le Code Pénal et le Code d'Instruction Criminelle s'appliquent indépendamment du droit pénal spécial fiscal. Les organes judiciaires ont compétence et doivent poursuivre et juger sous peine d'un déni de justice.

Il y a lieu encore de relever que sous les remarques préliminaires à la partie III "*Strafrecht und Strafverfahren*" de la LGI est expressément dit que cette partie ne relève pas du droit fiscal, mais constitue un droit pénal spécial et ne saurait être interprétée à l'aide des principes et méthodes du droit fiscal de même qu'elle ne saurait être annexée à la procédure d'imposition comme un ensemble de sanctions administratives. Les dispositions ne sont pas autonomes, mais doivent être rapportées au contexte du droit pénal général et de la procédure pénale de droit commun (§§ 391 et 420 LGI) avec application des garanties de la Convention Européenne des Droits de l'Homme.

L'intention des rédacteurs de la LGI était donc bien de créer un droit pénal spécial fiscal avec application de la procédure pénale de droit commun. Cette procédure pénale de droit commun ne prévoit pas l'intervention de l'Administration Fiscale en tant qu'acteur ou pouvoir sanctionnateur ou instance de jugement, de sorte que les juridictions prévues par le Code d'Instruction Criminelle sont compétentes pour connaître de ces affaires et pour prononcer des amendes correctionnelles en cas de condamnation.

Les prescriptions prédécrites de la LGI rapportées au contexte du Code Pénal et du Code d'Instruction Criminelle, ne semblent pas exclure une compétence simultanée,

parallèle, des autorités judiciaires en cas d'infractions au droit pénal spécial fiscal commises seules, en l'absence de toute infraction de droit commun.

En effet les amendes comminées dans la 3ième partie du Code fiscal revêtent le caractère de répression. Les infractions sanctionnées par ces amendes constituent des délits qui peuvent être poursuivis par le Ministère Public en application des articles 16 du Code d'instruction criminelle ("Le Ministère Public exerce l'action public et requiert l'application de la loi") et 14 du Code pénal ("L'amende en matière correctionnelle est de 251 euros au moins").

3) Il se dégage par ailleurs de l'analyse du caractère répressif des amendes et de leur but qu'elles ne constituent pas des amendes administratives, mais pénales.

Il faut en effet distinguer entre les amendes fiscales proprement dites et les amendes fiscales mixtes. Les premières sont toujours prononcées par l'Administration des Contributions Directes et constituent de simples réparations civiles, les secondes comportent pour une part importante l'idée de répression.

Les amendes fiscales mixtes ont d'une part le caractère d'une réparation civile en raison du préjudice causé à l'Administration des Contributions Directes et d'autre part le caractère d'une peine sanctionnant le trouble social causé par la commission de l'infraction et la violation des dispositions édictées en vue d'assurer la perception des droits fiscaux. Elles ont donc manifestement un caractère pénal (J.CONSTANT, Traité de Droit pénal, éd 165, n°665 – 667).

En fixant le maximum de l'amende au quadruple des impôts éludés, le législateur a entendu privilégier le caractère d'une peine plutôt que celui d'une réparation civile en faveur de l'Administration des Contributions Directes. Le but de ces amendes est de sanctionner l'atteinte à l'ordre public fiscal.

L'amende prévue au § 396 (1) de la LGI est une amende mixte, présentant à la fois un caractère pénal et un caractère de réparation civile.

Il s'ensuit que les tribunaux répressifs sont compétents pour connaître des infractions de fraude fiscale intentionnelle et en général des délits fiscaux du §392 du Code fiscal.

2) Quant à la prescription des infractions

- B.) a encore soulevé la prescription de toutes les infractions lui reprochées.

La prescription de l'action publique étant d'ordre publique, le tribunal doit examiner d'office si l'action publique n'est pas éteinte par la prescription.

2.01 La prescription de la fraude fiscale et de l'escroquerie fiscale

Aux termes du § 419 les infractions fiscales se prescrivent par 5 années. Le délai de prescription est interrompu par l'ouverture d'une enquête (*"Die Einleitung der Untersuchung und der Erlass eines Strafbescheids unterbrechen die Verjährung... "*).

Les infractions de fraude fiscale intentionnelle et d'escroquerie fiscale se prescrivent donc par 5 années.

D'une manière générale le point de départ du délai de prescription est fixé au jour où l'infraction a été accomplie dans tous ses éléments, c'est-à-dire du jour où les poursuites ont été possibles sous la qualification retenue (Cass. ch. mixte 26 février 1971 B. n° 67). L'infraction est consommée à partir dû jour où l'ensemble des éléments constitutifs sont réunis, celui-ci étant compté dans le délai (voir: FRANCHIMONT, Manuel de Procédure pénale, page 84–88).

Il échet donc de vérifier à partir de quel moment l'infraction de fraude fiscale est entièrement consommée.

Aux termes du § 396 (1) LGI, commet le délit de fraude fiscale intentionnelle quiconque se procure ou procure à autrui indûment des avantages fiscaux injustifiés ou qui occasionne intentionnellement la réduction de recettes fiscales (traduction Jean OLINGER, Présentation du droit fiscal luxembourgeois, RDPC 1973, p.215).

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

En effet la fraude fiscale intentionnelle exige comme élément matériel un fait qui **cause une insuffisance d'impôt**. *"En somme il faut d'abord constater l'insuffisance de l'impôt perçu (alinéa 1er) ou établi (alinéa 3^{ième}) par rapport au montant dû d'après les éléments connus de l'administration, sans égard à d'autres éléments encore inconnus agissant en sens inverse ou à des procédures séparées ..."* (Trav. parl. n° 3478, commentaire des articles, page 3).

Il résulte du tableau annexé au rapport de transmission des poursuites du 18 février 1998 que la déclaration d'impôts relative à l'exercice 1992, premier exercice visé par le réquisitoire du Ministère Public, avait été remise au bureau d'imposition en date du 27 mars 1993.

L'infraction relative à l'année sociale 1992 était donc caractérisée seulement à la date à laquelle l'Administration a arrêté la dette fiscale pour l'exercice de référence. Cette date ne ressort pas du dossier soumis au tribunal de sorte qu'il y a lieu de la fixer au jour le plus favorable pour le prévenu c'est-à-dire le **27 mars 1993**, le jour même de la remise de la

déclaration d'impôt pour l'année 1992, par B.) à l'Administration des Contributions Directes.

Le délai de prescription commençait à courir à partir de cette date.

Il échet de constater que cette prescription avait été interrompue par la lettre de transmission des poursuites de l'inspecteur principal DE LA HAMETTE au Ministère Public en date du **18 février 1998**. Cet acte constitue un acte de poursuite, équivalent à une plainte.

L'infraction de fraude fiscale relative à l'exercice 1992 n'est par conséquent pas prescrite.

Cette lettre de transmission des poursuites visait toutes les infractions fiscales commises par B.) pour les exercices de 1992 à 1995. Les autres infractions fiscales reprochées au prévenu B.) avaient été commises entre le 18 novembre 1994 et le 16 janvier 1996, partant à des dates postérieures, ces infractions ne sont pas prescrites non plus.

Il s'ensuit que les infractions de fraude fiscale intentionnelle et d'escroquerie fiscale commises dans la période de temps entre 1992 et 1995 ne sont pas prescrites.

2.02 Faux et usage de faux

En ce qui concerne les infractions de faux et d'usage de faux, l'enquête menée par le Service de révision n'a pas porté nommément sur ces infractions, découvertes seulement en cours d'enquête.

Le réquisitoire du 29 décembre 2000 du Ministère Public visait par contre toutes les infractions.

Les crimes de faux et d'usage de faux avaient été décriminalisés par l'ordonnance de la Chambre du conseil du 16 octobre 2001.

Il convient de relever que la loi du 15 janvier 2001, insérant un nouvel article 640-1 au Code d'Instruction Criminelle, dispose qu'un crime décriminalisé par application de circonstances atténuantes, reste soumis à la prescription décennale.

Cette loi, publiée au Mémorial du 7 février 2001 est entrée en vigueur le lundi 12 février 2001 soit après la commission des faits, mais avant que le Ministère Public ne saisissait la chambre du conseil du réquisitoire en vue de la décriminalisation des infractions, en date du 14 août 2001.

Une loi modifiant les règles de la prescription est une loi de fond et de procédure. La loi nouvelle en impliquant une prescription plus longue, facilite la répression et est par conséquent une loi moins favorable au prévenu. Elle « *ne saurait dès lors s'appliquer*

qu'aux infractions commises après l'entrée en vigueur de la future loi» (Trav. parl. n° 4400 –7 Rapport de la Commission juridique, page 8).

L'article 640-1 nouveau du Code d'Instruction Criminelle ne s'applique pas en l'espèce pour cette raison.

Les crimes de faux et d'usage de faux commis au cours des années 1992, 1993, 1994 et 1995 constituent cependant une infraction unique.

Il résulte en effet du dossier répressif que la société a été constituée en date du 12 mai 1992. Depuis le premier exercice jusqu'au dernier exercice visé par le réquisitoire du Ministère Public, les livres de commerce n'ont pas été tenus d'une manière régulière en ce sens que d'importantes recettes, encaissées par B.) en espèces n'ont pas été inscrites dans les livres comptables.

Cette manière de procéder permettait au prévenu de retirer tout au long de la période visée des fonds appartenant à la société et de créer des pièces comptables qui ne reflétaient pas la réalité afin de cacher les retraits à des fins personnelles, de cacher à l'Administration des Contributions Directes le véritable chiffre d'affaire de la société et d'éluder ainsi l'impôt.

Il agissait ainsi dans une intention criminelle unique commise dans un but délictueux unique.

En formant une unité tant par l'intention délictueuse que par l'unité du droit violé, une infraction instantanée par sa nature comme le crime de faux et l'usage de faux, deviendra dans ces circonstances une infraction continuée ou collective.

L'infraction collective "*est constituée par la réunion de plusieurs infractions qui procèdent d'une intention délictueuse unique, mais dont chacune est punissable en soi. Elle suppose des actes successifs qui constituent eux-mêmes autant de faits punissables mais qui, en raison du but poursuivi par l'agent tendent qu'à la réalisation d'une seule et même situation délictueuse*" (Jean CONSTANT, Traité pratique de droit pénal, n° 148 ss, éd 1967; dans le même sens : MERLE et VITU, Traité de droit criminel, T I, n° 417).

En l'espèce les faux commis dans les livres de commerce au cours de chaque exercice social depuis 1992 jusqu'en 1995, avaient été commis dans le même but unique, à savoir camoufler le véritable montant des revenus de la société et cacher les retraits à titre privé des fonds appartenant à la société.

En ce qui concerne l'usage de faux il est de jurisprudence constante que le faux et l'usage du faux ne constituent qu'une seule et même infraction lorsque l'usage a été accompli par le faussaire lui-même avec la même intention de nuire.

En l'espèce les faux et les usages de faux avaient été commis par la remise des livres comptables à l'Administration des Contributions à l'appui de la déclaration pour l'impôt sur le revenu pour les années 1992-1995.

La conséquence en est que la prescription d'infraction collective ne commencera à courir à l'égard de l'ensemble des faits qu'à partir de la consommation du dernier fait (voir : J. CONSTANT, op. cit. n° 157).

Or le dernier usage des livres comptables faussés consistait dans leur remise en date du **17 octobre 1997** au responsable du Service révision chargé de la vérification de livres et documents commerciaux, revenu et fortune et réclamé par le responsable par courrier du 3 octobre 1997.

Le faux et l'usage de faux sont encore connexes aux délits fiscaux en ce sens que les premiers ont été commis en vue de commettre les deuxièmes.

Il y a connexité si une infraction est commise dans le but de commettre une autre.

En l'espèce il y a connexité entre les infractions de faux et d'usages de faux perpétrées dans le but de commettre la fraude et les escroqueries fiscales.

Il est de jurisprudence que "*lorsque les infractions sont connexes, tout acte interruptif de prescription concernant l'une d'elles a nécessairement le même effet à l'égard des autres, et ce même en cas de poursuites exercées séparément* » (Cass. crim. fr. 19 décembre 1995 B, n°390) et " *l'effet interruptif d'un acte de poursuite ou d'instruction relatif à un fait déterminé s'étend à tous les faits qui, bien que non visés, sont connexes à ce fait en raison de l'identité de leur objet et de la connexité de leur résultat* ». (Cass. crim. fr. 22 octobre 1970, B. n°279)

En raison de la connexité et de l'indivisibilité de plusieurs infractions, l'interruption de la prescription des infractions de fraude fiscale et d'escroquerie fiscale, a un effet contagieux pour les infractions de faux et d'usage de faux. « *L'acte interruptif produit effet à l'égard de toutes les infractions* » (Cass crim. fr. 18 février 1991, Bull n°85).

La procédure relative aux poursuites visant les infractions fiscales, avait été transmise par l'Administration des Contributions Directes au Ministère Public en date **18 février 1998**.

Cette transmission constitue un acte interruptif pour le tout, infractions fiscales et infractions de droit comun.

Il s'ensuit que les infractions n'étaient pas prescrites au moment des poursuites introduites par le Ministère Public par réquisitoire adressé en date du **29 décembre 2000** au juge d'instruction.

II) Quant au fond:

1) Les infractions de faux et d'usage de faux:

Par conclusions écrites, développées à l'audience, la défense conclut en ordre principal à l'acquittement de B.) en ce qui concerne les infractions de faux et d'usage de faux. Ces infractions ne seraient pas données en droit: les comptes sociaux ne correspondraient pas à la réalité en raison d'erreurs d'encodage commises par la fiduciaire et par des négligences non coupables. Par ailleurs l'intention frauduleuse, consistant dans la volonté et la conscience de l'altération de la vérité, ferait défaut dans le chef de B.) .

Le Ministère Public reproche en premier lieu au prévenu B.) d'avoir commis les infractions de faux et d'usage de faux par le fait de ne pas avoir comptabilisé ou fait comptabiliser dans les livres de son entreprise toutes les recettes pour prestations et fournitures d'un montant total de "40.397.668 flux", montant qu'il faudrait fixer cependant à 43. 025.999 flux (voir sous point Les Faits).

L'infraction de faux suppose la réunion de quatre éléments constitutifs:

- Une écriture prévue par la loi pénale
- Une altération de la vérité
- Une intention frauduleuse ou une intention de nuire
- Un préjudice ou une possibilité de préjudice

1) une écriture prévue par la loi pénale

Le faux visé par l'article 196 du Code pénal suppose que l'écrit soit susceptible dans une certaine mesure, de faire preuve de la validité des faits y énoncés pour ou contre un tiers (Cass.belge 8 janvier 1940 P 1940 I 6). En d'autres termes il faut que les écritures, publiques ou privées, soient de nature à produire des effets juridiques c'est-à-dire qu'elles puissent par l'usage en vue duquel elles ont été rédigées porter préjudice aux tiers et tirer des conséquences à leur égards, et que la collectivité puisse les considérer comme véridiques en raison de leur contenu ou leur forme (Cass belge 9 février 1982 Pas. 1982 I 721).

Il est admis que les livres de commerce dont la tenue est imposée au commerçant – personne physique ou personne morale- par les dispositions des articles 8 – 17 du Code de commerce, permettent au commerçant de connaître l'état de sa caisse, des marchandises et de se souvenir des opérations réalisées et susceptible de faire preuve contre eux, sont considérés comme écritures de commerce qu'il s'agisse des livres obligatoires ou même facultatives (voir : Mireille DELMAS-MARTY, Droit pénal des affaires, T II page 68).

Ainsi les livres de commerce rentrent « *dans l'acception large du dernier alinéa de l'article 196 du Code pénal : ils sont destinés à recevoir et constater les opérations*

commerciales... Mais même lorsqu'ils ne sont pas tenus régulièrement ou lorsqu'il s'agit de livres facultatifs ou auxiliaires, ils peuvent servir à l'appui d'une prétention et créer tout au moins une présomption que la loi abandonne à la prudence du juge. Les livres de commerce obligatoires, facultatifs ou auxiliaires sont susceptibles de faire preuve tantôt complète, tantôt partielle, tantôt dans une certaine mesure...on peut donc poser en principe que l'altération de la vérité dans tous les livres de commerce constitue un faux en écritures commerciales. Sur ce point, la jurisprudence est très ferme. » (RIGAUX et TROUSSE, Les Crimes et Délit du Code pénal, T III, n° 116 et 117).

Les livres de commerce et les comptes sociaux bénéficient de la foi publique et doivent partant être considérés comme des écrits protégés au sens de l'article 196 du Code pénal.

On ne saurait par ailleurs objecter que ces livres ne sont pas signés, car les règles du droit civil sont impuissantes à déterminer les écrits protégés par le législation sur le faux. Le critère de discrimination est pratique et non théorique (RIGAUX et TROUSSE op. cit. p. 72).

En ce qui concerne les factures adressés aux clients qui devraient nécessairement figurer au dossier soumis à l'Administration des Contributions Directes pour souligner les prétentions et déclarations de B.)

Il est vrai que dans les rapports entre la société et les clients, les factures ne bénéficient pas de la présomption de la vérité; elles ne constituent que des prétentions du commerçant à l'égard du particulier, sujettes à vérifications de la part de ce dernier. L'indifférence pénale des fausses mentions figurant sur la facture disparaît cependant lorsque la facture a été acceptée par le client débiteur, lorsqu'elle est l'oeuvre du débiteur ou a été établie dans le but de tromper un tiers. (RIGAUX et TROUSSE, op cit. T III pp 100 et 101, 102 et 105).

Une facture acceptée par le client ou présentée comme tel par B.) , insérée dans la comptabilité soumise à l'Administration des Contributions Directes constitue partant une pièce fausse.

Le Ministère Public ne reproche pas au prévenu les erreurs d'encodage informatique apparemment commises par la fiduciaire chargée de la confection des bilans annuels et de l'établissement des comptes sociaux, mais lui reproche de ne pas avoir comptabilisé ou fait comptabiliser par le service compétent au sein de la société B.) pour la période incriminée, des revenus de l'ordre de 43.025.999 flux.

Les erreurs d'encodage pour autant qu'elles seraient réelles ont été manipulées par B.) qui ne transmettait pas à la fiduciaire des données sur les montants réellement encaissés auprès des clients et non remis dans la caisse ou inscrits sur les comptes de la société, créant ainsi une fausse comptabilité journalière dans la société transmise ensuite à la fiduciaire. Il avait donc sciemment induit la fiduciaire en erreur.

Les comptes sociaux erronés établis par la fiduciaire étaient utilisés par B.) qui les avait transmis à l'Administration des Contributions Directes pour corrober ses déclarations fiscales.

En l'espèce il résulte du dossier répressif, ensemble les aveux du prévenu réitérés à l'audience du tribunal correctionnel qu'il n'avait pas comptabilisé ou fait comptabiliser les sommes encaissées en liquide auprès des clients ou sous forme de chèques pour un montant total évalué à 43.025.999 flux au cours des exercices sociaux 1992 – 1995.

Par ce fait la comptabilité et en général les livres de commerce et par conséquent le bilan annuel, le compte « Profits et Pertes » ne reflètaient pas une situation actuelle et sincère de la situation de la société.

2) une altération de la vérité:

Comme il a été exposé ci-avant, l'écrit dont question doit avoir une force probante vis-à-vis des tiers des faits y énoncés. Une présomption de sincérité doit pouvoir être attachée à ce document.

Le fait pour B.) d'avoir omis d'inscrire toutes les recettes pour prestations et fournitures dans les livres de commerce dont la tenue est prescrite par les articles 8-17 du Code de commerce –fait d'ailleurs non contesté par le prévenu B.) ni au cours de l'instruction, ni à l'audience du tribunal correctionnel– constitue une altération de la vérité.

La comptabilité incomplète, altère la vérité et constitue l'infraction de faux (Trib. corr. 16 mars 1987 nr 590/87 Ministère Public c/ F.) confirmé par Cour 3 juin 1988 nr 178/88).

En effet "*le faux intellectuel peut résulter non seulement des constatations effectives que renferme un acte, mais aussi de certaines omissions dont le but et le résultat sont de donner à un fait mensonger les apparences de vérité*" (NYPELS et SERVAIS, Code pénal interprété, T I page 546 n° 1).

En l'espèce le faux est constitué par l'omission volontaire d'inscriptions, en ce sens que les rentrées de fonds n'ont pas été comptabilisées. Il y a par ailleurs également "faux" par inscriptions de mentions qui ne correspondent pas à la réalité vu que les soldes des comptes et notamment du compte "Pertes et Profits" ne correspondaient pas à la réalité.

Le fait pour B.) de ne pas avoir écrit et comptabilisé de sa propre main les opérations journalières au siège de la société et n'ait pas établi soi-même les bilans et comptes sociaux ne saurait porter à conséquence alors que l'infraction de faux peut être perpétrée par un tiers de bonne foi (RIGAUX et TROUSSE, Les crimes et délits du Code pénal, T. III n° 178 p. 160).

Le recours à l'intervention d'un tiers de bonne foi n'est en effet pas élisif de l'infraction. Il suffit pour constituer le faux qu'un écrit ait été dressé et il n'est pas nécessaire que le faussaire l'ait écrit de sa propre main, celui qui fait écrire le faux est auteur principal (RPDB verbo "Faux", n° 13 et 63, GOEDSEELS, Commentaire du Code pénal belge T I n°1250, page 362).

En l'espèce il y a partant altération de la vérité.

3) une intention frauduleuse ou une intention de nuire:

Il faut non seulement que le prévenu ait agi en sachant qu'il a altéré la vérité, mais il faut également qu'il ait eu connaissance que cette altération de la vérité était susceptible de porter préjudice à un intérêt public ou privé. Le dol spécial résulte de la fin, du but, du dessein que s'est fixé l'agent du crime ou du délit (Novelles de droit pénal T II n°1606).

L'élément moral est dès lors caractérisé si le prévenu "*était au courant*" et " *ne pouvait en ignorer le caractère frauduleux*" (Crim. fr. 27 novembre 1978). Suivant la jurisprudence et la doctrine l'intention frauduleuse peut consister dans la recherche de n'importe quel avantage, même une commodité (Cour d'appel 22 décembre 1980 Ministère Public c/ K.).

Le juge du fond apprécie souverainement l'intention frauduleuse des faits par lui constatés.

Il résulte de l'ensemble du dossier répressif et notamment des dépositions constantes de B. que son intention frauduleuse était manifeste: le fait de tenir une comptabilité incomplète lui avait permis d'employer à des fins personnelles des fonds appartenant à la société non inscrits dans la comptabilité de la société et lui avait permis de créer ou de se procurer des pièces –les livres de commerce et les comptes sociaux- qui devraient prouver vis-à-vis l'Administration des Contributions Directes le faible chiffre d'affaire déclaré aux fins d'imposition et les revenus personnels peu importants.

Or le document créé uniquement dans le but de procurer à son auteur la preuve des faits contestés constitue un faux au sens de l'article 196 du Code pénal (Cass 9 février 1980 Pas. 1982 I 721, cité par G. SCHUIND, Traité pratique de droit pénal sous art 193).

En pratique l'intention frauduleuse se restreint à la seule volonté d'introduire dans les relations juridiques un document que l'on sait inauthentique ou mensonger, pour obtenir un avantage (même légitime en soi) que l'on n'aurait pas pu obtenir ou que l'on aurait obtenu plus malaisément en respectant la vérité ou l'intégralité de l'écrit. Le fait qu'on a altéré volontairement la vérité ou l'intégrité de l'écrit pour obtenir l'avantage escompté, constitue l'intention frauduleuse. (RIGAUX et TROUSSE, op. cit. T III n° 240).

Or B. savait que les livres comptables qui allaient être continués à la fiduciaire étaient incomplets pour avoir lui-même ne pas fait inscrire les sommes payées en espèce ou par chèque par les clients de la société.

En l'espèce l'avantage pour B.) était double: d'une part de pouvoir retirer de la société des fonds qui ne lui appartenaient pas et d'autre part de pouvoir éluder l'impôt. Il a donc agit avec intention frauduleuse.

4) un préjudice ou une possibilité de préjudice:

Il suffit que l'écrit puisse induire en erreur les tiers auxquels il est présenté ou qu'il soit possible que des tiers, mis en présence de cet écrit, conforment leur attitude sur le contenu (Trib. arr. Lux n° 1543/86 du 6 novembre 1986). L'éventualité d'un préjudice est suffisant.

Le préjudice qui peut résulter du faux est de deux sortes: le préjudice matériel et le préjudice moral. L'un et l'autre peut affecter soit un intérêt public et collectif, soit un intérêt privé ou individuel (cf. NYPELS, Code pénal interprété, art. 193s., p. 456).

Ainsi toute l'économie du Code pénal démontre "*que celui-ci a pris autant de soins des intérêts collectifs que des intérêts particuliers. Dès lors, il n'y aucune raison de ne pas considérer comme faux l'altération de la vérité dans des écritures qui ne portent atteinte qu'à la société, en touchant à la fortune publique ou au patrimoine de l'Etat*" (Cour supérieur de justice –cass. crim. 26 mai 1955 P. XVI. 286).

A été ainsi condamné du chef de faux le prévenu qui a altéré la vérité dans les livres de commerce d'une société commerciale dans le but direct de frauder les droits du fisc et que ses agissements ont effectivement lésé la fortune publique (même décision).

En l'espèce il y a lésion de l'intérêt patrimonial de l'Etat résultant du fait que B.) a éludé des impôts directs d'un ordre de grandeur de 20.704.487 flux en ne déclarant pas les revenus de 43.025.999 flux.

L'insincérité des livres de commerce peut constituer une infraction à l'article 196 du Code pénal (Cour d'appel Bruxelles RDP 1923 566).

Ainsi *"le faux qui aurait été fabriqué et utilisé en comptabilité pour justifier vis-à-vis du fisc des opérations fictives restent bien évidemment punissable"* (Mireille DELMAS-MARTY op. it. pages 70 et 129).

Les éléments constitutifs du faux en écritures privées sont partant donnés en l'espèce.

En soumettant ces écritures de commerce falsifiées à l'appui de sa déclaration d'impôt mais aussi en les soumettant à cette même Administration dans le cadre de l'enquête de la vérification des livres de commerce, le prévenu faisait usage des pièces falsifiées.

Le prévenu B.) est partant convaincu par les éléments du dossier répressif, ensemble par les débats, menés à l'audience des infractions de faux et d'usage de faux lui reprochées.

2) Les infractions de la fraude fiscale et d'escroquerie fiscale

2.01 La fraude fiscal libellée au point II) a) du réquisitoire de renvoi du Ministère Public du 14 août 2001.

Le paragraphe 396 (1) de la LGI définit la fraude fiscale intentionnelle comme suit : "*Wer zum eigenen Vorteil oder zum Vorteil eines anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erschleicht oder vorsätzlich bewirkt, dass Steuereinnahmen verkürzt werden ...*" c'est-à-dire le fait pour quiconque de se procurer ou de procurer à autrui indûment des avantages fiscaux injustifiés ou occasionne intentionnellement la réduction de recettes fiscales.

Il se dégage les éléments constitutifs suivant:
- un élément matériel: l'obtention d'un avantage fiscal ou la diminution de la recette fiscale,
- un élément moral: l'intention coupable.

Comme il a été développé au point I) 2.01, il résulte de cette définition que la fraude fiscale est un délit de résultat. En effet le délit n'est pas consommé par la remise d'une déclaration fiscale volontairement inexacte à Administration des Contributions Directes –fait qui pourrait le cas échéant revêtir la qualification de la tentative de fraude punissable aux termes du §397-, mais n'est caractérisée qu'à partir du jour où l'Administration des Contributions Directes a arrêté l'impôt à payer, c-à-d la dette fiscale, à un montant moins élevé que celui qui aurait été arrêté si l'Administration avait connu la véritable situation.
(en ce qui concerne infractions matérielles ou de résultat: MERLE et VITU, Traité de droit criminel, n°442 – 447, 2ième édition).

"*L'élément matériel de la fraude, à savoir le fait qui cause une insuffisance d'impôt, peut consister, ..., en une déclaration inexacte (ex. revenus insuffisants, modérations demandées à tort) ou en un renseignement inexact de la part d'un tiers, en une auto-imposition inexact, même le cas échéant en un défaut de paiement ponctuel*" (Trav.parl. 3478 Projet de loi – commentaire es articles page 2).

L'élément matériel est réalisé en l'espèce: il résulte de l'enquête fiscale et de l'instruction judiciaire que le prévenu, en ne déclarant pas les recettes de l'ordre de 19.473.957 francs pour l'exercice 1992 avait bénéficié d'une dette fiscale amoindrie de 10.046.025 francs, c'est-à-dire 52,39 % de l'impôt dû pour l'exercice 1992.

La connaissance de la loi étant présumée en vertu de l'adage "Nul n'est censé ignorer la loi", il convient d'analyser l'intention coupable.
(Jean CONSTANT, Traité élémentaire de droit pénal, TI, n°117)

Le contribuable doit volontairement dissimuler des sommes ou revenus à l' Administration des Contributions Directes.

En l'espèce les prétendues erreurs d'encodage commises par la fiduciaire ne sont pas prouvées, mais sont en tout état de cause sans lien causal avec la dette fiscale amoindrie retenue par l'Administration des Contributions Directes, inférieure à celle qu'elle aurait fixée si elle avait connu les véritables revenus.

Il ne faut en effet pas perdre de vue, que l'Administration des Contributions Directes avait fixé le dette fiscale en tenant compte des revenus déclarés par B.) La fiduciaire avait, il est vrai établi les bilans et comptes sociaux soumis à cette Administration, mais se basait sur les indictions et chiffres fournis par B.) Or les livres et pièces comptables soumises à la fiduciaire étaient déjà incomplets et ne reflétaient pas la situation réelle de l'entreprise en ce sens qu'ils ne tenaient pas compte des montants encaissés en liquide par B.) lui-même et non comptabilisés.

Le tribunal constate par ailleurs que la société B.) avait chargé une autre fiduciaire avec l'établissement des comptes annuels relatifs aux exercices 1994 et 1995. Or comme pour les exercices précédents, d'importants revenus ne furent pas déclarés.

En tenant compte du montant même des sommes non déclarées, qui s'élève pour l'année 1992 à 19.473.957 francs de recettes, une simple erreur ou un oubli de comptabilisation sont exclus.

Cette intention n'était d'ailleurs non contestée à l'audience où le prévenu sur question spéciale sur sa manière de procéder, avouait qu'il gardait l'argent et ne faisait pas comptabiliser les sommes "*au fur et à mesure de ses besoins d'argent*".

La fiduciaire n'avait d'ailleurs qu'établi les comptes annuels sur base des livres et pièces comptables lui remises par B.) respectivement sur son ordre.

Les éléments matériel et moral sont réalisés en l'espèce, de sorte que B.) est à retenir dans les liens de la prévention libellée par le Ministère Public au point II) a) du réquisitoire de renvoi du 14 août 2001.

2.02 L'escroquerie fiscale libellée à titre principal au point II) b) du réquisitoire de renvoi pour les années imposables 1993, 1994 et 1995.

Le mandataire du prévenu soutient que le délit d'escroquerie fiscale ne serait pas donné en droit au motif que son mandant n'aurait pas employé de manœuvres frauduleuses ou des astuces afin de tromper l'administration fiscale. Il y aurait simplement omission de comptabiliser qui ne constituerait pas une manœuvre au sens du § 396 (5). A titre subsidiaire la défense soutient que le délit d'escroquerie fiscale introduit en droit luxembourgeois par la loi du 23 décembre 1993, ne saurait être en tout cas pas retenue pour qualifier les faits en relation avec l'exercice social 1993.

a) L'entrée en vigueur de la loi du 23 décembre 1993

Le délit d'escroquerie fiscale a été introduit dans la législation par la loi du 23 décembre 1993 entrée en vigueur le 27 décembre 1993.

L'entrée en vigueur se situe donc en fin de l'exercice social 1993, clôturé suivant l'article 5 des statuts, le 31 décembre de chaque année.

L'article 2 du Code pénal dispose que nulle infraction ne peut être punie de peines qui n'étaient pas portées avant que l'infraction n'a été commise.

Il convient donc de déterminer à partir de quel moment "l'infraction a été commise", c'est-à-dire a été caractérisée.

L'escroquerie est une infraction complexe en raison de la multiplicité des éléments matériels distincts, coordonnés et successifs nécessaires à sa réalisation complète (en ce sens : MERLE et VITU, Traité de Droit criminel, T I, n°416, 2ième éd. 1973; STEFANI, LEVASSEUR et BOULOC, Droit pénal général, Précis Dalloz 13ième éd. n° 181 et 184).

L'infraction d'escroquerie fiscale n'est caractérisée qu'à partir du moment où le contribuable a obtenu l'avantage fiscal injustifié, respectivement la minoration de la dette fiscale retenue par l'Administration. L'escroquerie fiscale n'étant qu'une fraude fiscale aggravée, elle est comme cette dernière une infraction de résultat qui n'est consommée qu'au jour où le résultat visé a été obtenu.

Il en résulte un décalage dans le temps entre les manœuvres frauduleuses et l'obtention du résultat escompté. L'infraction est caractérisée non pas à partir du moment de commission des manœuvres frauduleuses, mais seulement après que l'Administration des Contributions Directes, trompée, a fixé une dette fiscale amoindrie.

L'infraction d'escroquerie fiscale est exécutée au moins en trois temps: dans un premier temps le contribuable emploie les manoeuvres frauduleuses pour dissimuler les faits, remet ensuite la déclaration d'impôt à l'Administration des Contributions Directes qui en fin de compte arrête le montant de l'impôt à payer.

Aux termes du tableau annexé au courrier de transmission des poursuites, la déclaration relative à l'exercice 1993 avait été déposée le 18 novembre 1994.

Ce n'est qu'après cette date que l'Administration a arrêté l'impôt.

En l'espèce l'infraction relative à l'exercice 1993 se trouve donc "à cheval" entre l'ancienne législation et le nouvelle législation. Or les derniers éléments et le résultat escompté ont eu lieu sous l'empire de la loi nouvelle. Elle a été caractérisée, définitivement consommée sous l'empire de cette loi.

Au moment du dépôt de la déclaration comptable et des pièces justificatives, la loi était partant en vigueur.

Dans cette hypothèse la loi nouvelle s'applique au prévenu.

Il s'ensuit que les infractions à la législation fiscales commises au cours des exercices 1993 à 1995 peuvent le cas échéant revêtir la qualification du délit d'escroquerie fiscale.

b) Les éléments constitutifs de l'escroquerie en matière d'impôt

Les éléments constitutifs de l'escroquerie fiscale sont au nombre de quatre:

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

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.

L'escroquerie fiscale étant en effet une forme aggravée de la fraude fiscale intentionnelle, elle peut être définie comme le fait de tromper les autorités fiscales par l'utilisation de moyens frauduleux destinés à prouver l'exactitude des affirmations contenues dans la déclaration d'impôt.

Les éléments d'aggravation sont:
1° par l'emploi des manœuvres frauduleuses,
2° par l'emploi systématique de ces manœuvres et
3° par l'exigence d'un montant significatif de l'impôt fraudé.
(voir: Trav. parl. 3478 –3 Rapport de la Commission des Finances et du budget, page 9)

1) la fraude

L'escroquerie fiscale étant une fraude fiscale aggravée, il faut donc qu'il y ait à la base une fraude fiscale intentionnelle au sens de l'alinéa 1 du paragraphe 396 LGI.

Comme il a été développé au point I) 1) la fraude fiscale requiert comme élément matériel, une insuffisance d'impôts perçue par l'Administration des Contributions Directes et un élément moral correspondant à l'intention coupable.

L'élément matériel est réalisé: le prévenu a éludé l'impôt pour les montants décrits dans le rapport du service de révision.

L'élément moral consiste dans la volonté de commettre sciemment et librement un acte qui viole la loi pénale sous peine de sanctions pénales.

Il faut encore que l'agent ait connaissance de la loi pénale et qu'il ait commis volontairement et librement l'acte.

La connaissance de la loi pénale est présumée.

Il échet de constater que le fait de ne pas faire comptabiliser les sommes de 12.450.698 (1993), 7.692.992 (1994) et 3.408.352 (1995) francs, encaissées en liquide auprès des clients, sans les déclarer au comptable de la société ne peut plus résulter d'un simple oubli de remettre les sommes encaissées au service compétent.

En agissant de cette manière le prévenu B.) avait partant volontairement agit et en connaissance de cause. En effet le dol général consiste dans la volonté d'accomplir un acte qu'il savait défendu par la loi.

Comme il a été relevé au point II) 1) relatif à la fraude fiscal, les prétendues erreurs d'encodage sont sans lien causal avec l'infraction. B.) avait provoqué l'infraction par son fait personnel.

Cet élément est donné en l'espèce.

2) Il faut que la fraude porte sur un montant significatif, soit en montant absolu, soit en rapport avec l'impôt annuel dû;

L'adjectif "significatif" a deux sens : il est d'un côté synonyme de "révélateur" et d'un autre côté synonyme de "important, substantiel".

Dans le cadre du paragraphe 396 (5) c'est cette deuxième signification qui doit être retenue.

Le montant significatif vise le montant de l'impôt éludé et non le montant du chiffre d'affaire non déclaré.

Il résulte du dossier soumis au tribunal que B.) n'avait pas déclaré une partie des revenus et avait obtenu de cette manière une minoration de la dette fiscale dans les proportions suivantes:

pour l'année 1993	6.512.850,0 LUF	soit 71,43 % de l'impôt dû
pour l'année 1994	2.476.912 LUF	soit 43,86 % de l'impôt dû
pour l'année 1995	1.668.700 LUF	soit 41,70 % de l'impôt dû

Il résulte des travaux parlementaires qu'aux fins de mieux cerner l'expression de montant significatif, le Conseil d'Etat avait proposé de prévoir comme élément constitutif du délit,

le fait de frauder les impôts sur un montant annuel d'impôts supérieur à cinq millions de francs ou sur plus de 25 % de l'impôt annuel dû (trav. Parl. 3478-1 page 9).

Et le Conseil d'Etat insistait encore fermement dans son avis complémentaire du 16 novembre 1993 (page 5) pour que le texte indique "*pour le moins si le montant fraudé doit être objectivement significatif ou s'il doit être significatif par rapport au montant imposable éludé. Comme il semble que les auteurs du projet entendent sanctionner les deux situations, il est proposé d'ajouter à l'article sans examen après le mot "impôt" les mots "soit en montant absolu, soit en rapport avec l'impôt annuel dû*".

Soucieux d'élaborer un texte qui satisfait à l'exigence de la légalité criminelle et qui ne fait pas dépendre l'infraction de circonstances étrangères ou risque d'appliquer l'infraction à des montants très réduits, le législateur a en fin de compte adopté comme critère que le montant soit significatif soit en montant absolu, soit en rapport avec l'impôt annuel dû.

En tenant compte des pourcentages de l'impôt éludé en l'espèce, il y lieu de retenir que ces montants sont significatifs au sens du paragraphe 396 (5).

3) L'emploi systématique de manœuvres frauduleuses:

a) la notion de manoeuvres frauduleuses

Il résulte des travaux parlementaires que le législateur a volontairement employé l'expression "*manœuvres frauduleuses*" par référence au délit d'escroquerie prévu à l'article 496 du Code pénal.

La dénomination "*escroquerie fiscale*" et "*escroquerie en matière d'impôt*" témoignent de même des parallèles à tirer entre les deux textes.

La signification de l'expression "*manœuvres frauduleuses*" peut donc être recherchée dans la doctrine et la jurisprudence rendues en matière d'escroquerie au sens de l'article 496 du Code pénal.

Dans le commentaire des articles du texte du projet de loi, les rédacteurs mentionnent « *Ainsi la déclaration inexacte est l'élément matériel de la fraude, mais si elle s'appuie sur une comptabilité inexacte pour plus de vraisemblance, alors il y a manoeuvre* » (page 3).

La Chambre du commerce dans son avis du 13 septembre 1991 (page 4) relève que les faits pourraient revêtir la forme de "*falsification de documents ou de dissimulation de stocks*".

Par manœuvres, en général, on entend les moyens employés pour surprendre la confiance d'une personne. Les manœuvres doivent encore être frauduleuses en ce sens qu'elles doivent avoir pour but de tromper le tiers, en l'espèce l'Administration.

Ces manœuvres frauduleuses doivent répondre "*aux conditions suivantes:*

1° être frauduleuses,

2° revêtir une forme extérieure,

3° être déterminante de la remise,

4° avoir pour objet d'abuser de la confiance ou crédulité"

(Marchal et Jaspar, Droit criminel, T I, n° 1306).

En premier lieu il échet de constater que "*La production de pièces ou de documents, lorsqu'ils viennent corroborer des allégations mensongères, constitue l'acte externe qui convertit le mensonge en manoeuvre. L'écrit détermine la conviction de celui qui fait la remise*" (R.P.D.B. complément IV, n°198).

Ainsi il a été jugé que la production d'un livre de commerce qui contient des énonciations inexactes (dont le poste des recettes était majoré), constitue une manœuvre frauduleuse (Corr Bruxelles 9 février 1910 cité in RPDB op. cit. compl. IV n° 176).

La Chambre criminelle française décide que la production d'un bilan volontairement falsifié, pouvait constituer à elle seule, des manœuvres frauduleuses (Crim. 4 août 1933 et les nombreuses jurisprudences citées dans Juris-classeur Pénal v° Escroquerie, art. 405, fascicule 3, page 7, n° 26, 37 et 40).

La jurisprudence luxembourgeoise va dans le même sens en retenant la qualification d'escroquerie contre l'auteur qui remet un faux à la victime dans l'espoir de dépouiller la victime de son bien (en ce sens Cour appel 20 octobre 1986, n°247/86) ou en retenant l'infraction d'escroquerie à assurance à l'égard du prévenu qui remet une déclaration de sinistre contenant des indications fausses à sa compagnie d'assurance, la remise de la déclaration constitue dans ce cas les manœuvres frauduleuses (Trib. arr. Luxembourg 1 février 1984, n° 180/84).

Cette condition est remplie en l'espèce par le fait pour le prévenu B.) de remettre en connaissance de cause les livres comptables faussés de la société B.) aux responsables de l'Administration des Contributions Directes dans le but de tromper le fonctionnaire sur ses revenus.

Il faut en second lieu que les manœuvres revêtent "*une forme extérieure qui les rendent visibles et tangibles et en sont le résultat d'une machination ourdie pour tromper et surprendre la confiance*"

(voir Répertoire Pratique de Droit Belge, v° Escroquerie, n° 97, 98, 104)

Par la remise des livres comptables : B.) posait par ailleurs un acte positif. De sorte qu'il n'y a pas réticence ou "omission" mais bien "commission".

En dernier lieu la remise des livres comptables faussés avait déterminé l'Administration des Contributions Directes à fixer la dette fiscale à un montant inférieur à celui qu'elle aurait retenu si elle avait connu la situation réelle. Les manœuvres avaient d'ailleurs été

employées par B.) dans l'espoir qu'elles provoqueraient cette erreur dans le chef des fonctionnaires de l'Administration.

b) la notion de « systématique »

En ce qui concerne l'escroquerie en matière d'impôt, il s'ajoute encore que les manœuvres doivent encore être "systématiques".

Le terme « systématique » peut viser des manœuvres employées avec cohérence ou bien des manoeuvres appliquées de manière continue.

En l'espèce les manœuvres tiennent leur caractère systématique du fait de la remise pendant trois exercices sociaux consécutifs de livres comptables faussés à d'itératives reprises à l'Administration des Contributions Directes.

4) L'objectif de dissimuler des faits pertinents à l'autorité ou à la persuader des faits inexacts.

Il faut que le prévenu ait agit en connaissance de cause dans le but de tromper l'Administration et d'éluder l'impôt dû.

Cette condition est également remplie en l'espèce, le but de la manœuvre consistait dans l'intention que le prévenu et la société B.) ne soient pas imposés sur les revenus effectivement perçus. Les revenus réels ont été volontairement cachés à l'Administration.

Il ressort du dossier répressif que tant la société B.) , que B.) avaient effectivement bénéficié d'une diminution d'impôt, suite aux déclarations fausses, entérinées par les livres comptables faux, de sorte que l'infraction est consommée dans tous ses éléments.

Il s'en suit que les infractions d'escroquerie en matière d'impôt sont réalisées en l'espèce pour les exercice 1993 à 1995.

B.) est partant convaincu par les éléments au dossier répressif, ensemble les débats menés à l'audience:

« comme auteur, ayant lui-même exécuté les infractions,

I) a) dans la période du 27.03.1993 au 16.12.1996, à Luxembourg,

dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, avoir commis un faux en écritures de commerce, par fabrication de dispositions et de déclarations et de faits que ces actes ont pour objet de recevoir ou de constater,

en l'espèce, dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, avoir commis un faux, par le fait de ne pas comptabiliser ou faire comptabiliser, dans les livres de son entreprise commerciale, concernant l'année 1992, et comme gérant responsable, dans les livres de la S.àr.l. Entreprise B.) pour les années 1993, 1994 et 1995, contrairement à la réalité, des recettes pour prestations et fournitures d'un montant total de 43.025.999.-LUF, à savoir

pour l'exercice 1992:	*19.473.957 francs*
pour l'exercice 1993	*12.450.698 francs*
pour l'exercice 1994	*7.692.992 francs*
pour l'exercice 1995	*3.408.352 francs*

de façon à établir une documentation comptable inexacte et fausse;

b) du 27.03.1993 jusqu'à l'accomplissement des opérations de révision le 25.08.1997, à Luxembourg,

comme auteur, ayant lui-même exécuté les infractions,

dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, avoir fait usage d'un faux en écritures de commerce, par fabrication de dispositions et de déclarations et de faits que ces actes ont pour objet de recevoir ou de constater,

en l'espèce, dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, avoir fait usage de faux en écritures de commerce, en soumettant à l'Administration des Contributions Directes, à l'appui de sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 1992, et dans le cadre de la vérification des livres, documents commerciaux, revenus et fortune de la S.àr.l. Entreprise B.) pour les années d'imposition 1992 à 1995, la documentation comptable fausse décrite sous a).»

«II) avoir sciemment omis de déclarer à l'Administration des Contributions Directes et soustrait à l'imposition, pour les années fiscales 1992, 1993, 1994 et 1995, des revenus imposables provenant de l'exercice d'une activité commerciale (1992) et de capitaux mobiliers (1992-1995), d'un montant total de 43.025.999.-LUF, soit

pour l'année 1992:	*19.473.957 francs*
pour l'année 1993:	*12.450.698 francs*
pour l'année 1994:	*7.692.992 francs*
pour l'année 1995:	*3.408.352 francs*

et d'avoir ainsi fraudé un montant total de 20.704.487.-LUF en impôts sur le revenu, à savoir,

pour l'année 1992:	*10.046.025 francs (= 52,39 % de l'impôt dû)*

pour l'année 1993: *6.512.850 francs (= 71,43% de l'impôt dû)*
pour l'année 1994: *2.476.912 francs (= 43,86 % de l'impôt dû)*
pour l'année 1995: *1.668.700 francs (= 41,70% de l'impôt dû)*

sur base d'une comptabilité intentionnellement inexacte et fausse, notamment quant à l'enregistrement des recettes, partant: du 27.03.1993 au 16.12.1996, à Luxembourg,

comme auteur ayant lui-même exécuté les intentions,

a) en ce qui concerne les revenus imposables de l'année 1992, avoir subrepticement obtenu des avantages fiscaux ou avoir intentionnellement provoqué la réduction de recettes fiscales, à son profit (paragraphe 396,(1) de la loi générale des impôts);

comme auteur, ayant lui-même exécuté les infractions,

b) en ce qui concerne les revenus imposables des années 1993, 1994 et 1995,

avoir commis le délit d'escroquerie fiscale (paragraphe 396, (5) de la loi générale des impôts), en fraudant un montant significatif d'impôt sur le revenu, tant en montant absolu qu'en rapport avec l'impôt annuel dû, par l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses tendant à dissimuler des faits pertinents à l'autorité ou à lui persuader des faits inexacts (constitution et entretien d'une documentation comptable délibérément non conforme, inexacte et fausse, ne reflétant pas la réalité des revenus, pour toutes les années en cause, en justification des déclarations soumises à l'administration);.»

III) Le concours d'infractions

Le paragraphe 418 (1) de la LGI énonce les règles du concours idéal d'infractions et l'alinéa (2) les règles du concours réel d'infractions.

Lorsque l'usage de faux a été commis par l'auteur de la pièce fausse, l'usage de faux n'est que la consommation du faux lui-même. Le faux et l'usage de faux ne constituent dans ce cas qu'un seul délit continué. L'infraction continuée est constituée par la réunion de plusieurs infractions qui procèdent d'une intention délictueuse unique, mais dont chacune est punissable en soi. Elle suppose des actes successifs qui constituent eux-mêmes autant de faits punissables, mais qui, en raison du but poursuivi par l'agent, ne tendent qu'à la réalisation d'une seule et unique situation délictueuse. Ces faits multiples ne constituent donc qu'une infraction unique (cf Jean CONSTANT, Manuel de Doit Pénal, T.1, no 148).

Il a été ainsi décidé que lorsque le faussaire fait lui-même usage du faux, cet usage ne forme que le dernier acte de la consommation de l'infraction de faux, il s'ensuit que l'auteur du faux et de l'usage de faux ne commet qu'une seule infraction; l'ensemble des faits délictueux continués étant le résultat de la même intention criminelle (Cour 6 juillet 1972 P.22.167).

Il y a également lieu de relever qu'en droit pénal général si l'escroquerie est commise au moyen d'un document faux, il est possible de poursuivre en même temps l'escroquerie et le faux, du moment que ce dernier, comme en l'espèce, a été décriminalisé (Rép. Dalloz, Escroquerie, no 25; Cass fr. 7 décembre 1965 Bull 1966).

Cette solution se justifie encore par la considération que les infractions d'escroquerie et de faux visent des catégories d'intérêts pénalement protégées distinctes. Ainsi, l'escroquerie constitue une atteinte à la propriété, alors que la répression de faux en écritures vise la protection de la foi publique.

Les infractions retenues sub I a) (faux) et b) (usage de faux) ne constituent qu'une même infraction dès lors que le fait d'usage émane de l'auteur de la falsification et que l'usage de faux se confond avec l'infraction de faux. Il y a dès lors lieu d'appliquer l'article 65 du Code pénal et le § 418 (1) de la LGI.

Les infractions retenues sub I) (faux et usage de faux), se trouvent en concours idéal avec celles retenues sub II) a) (fraude fiscale intentionnelle) et sub II) b) (escroquerie fiscale). Il y a dès lors lieu d'appliquer l'article 65 du Code pénal et le § 418 (1) de la LGI.

IV) La peine:

Lorsque l'infraction retenue constitue à la fois le délit de fraude fiscale consommée au sens du paragraphe 396 (1) LGI, et le faux en écritures visé par l'article 196 du Code pénal, il résulte de la combinaison des paragraphes 422 et 418 LGI que la peine applicable doit être la peine la plus sévère (Cass. crim. 26 mai 1955 P.16, 286).

Le § 396 (1) sanctionne la fraude fiscale d'une peine d'amende. Le § 396 (5) relatif à l'escroquerie fiscale commine une peine d'emprisonnement d'un maximum de 5 années et une peine d'amende dont la maximum représente le décuple des impôts éludés. Le faux et l'usage de faux décriminalisés sont sanctionnés d'une peine d'emprisonnement de 5 années et aux termes de l'article 214 **ancien** du Code pénal d'une amende de 251 à 20.000 euros (peine édictée avant l'entrée en vigueur de la loi du 13 janvier 2002 qui a porté le maximum de la peine d'amende à 125.000 euros).

Pour déterminer la peine la plus forte il y a lieu de prender en considération seule la peine principale, l'amende étant, lorsqu'elle est comminée avec une peine privative de liberté considérée comme peine accessoire (Jean CONSTANT, Précis de Droit pénal, n°418 p.429).

Il en résulte qu'entre deux lois comminant à la fois une peine d'emprisonnement et une peine d'amende, c'est la loi qui porte la peine d'emprisonnement dont le maximum est le plus élevé, qui doit être considérée comme la plus sévère.

En l'espèce le maximum de la peine d'emprisonnement comminée pour l'escroquerie en matière d'impôt et de faux et usage de faux sont les mêmes, à savoir cinq ans.

Le minimum de la peine d'emprisonnement n'est uniquement pris en considération si aucun des deux textes ne prévoit une peine d'amende (Jean CONSTANT, n°68 Traité de Droit pénal).

"Ainsi lorsqu'un vol simple puni d'un emprisonnement de 1 mois à 5 ans et d'une amende de 26 à 500 francs est en concours avec une tentative de fraude fiscale punissable d'un emprisonnement de 2 ans à 5 ans et d'incapacité d'exercer une fonction publique c'est la peine pour réprimer le vol qui est plus forte (Jean CONSTANT n°68).

En l'espèce les deux textes comminent cependant tous les deux une amende obligatoire de sorte qu'il y a lieu de prendre en compte le maximum de la peine d'amende.

Il y a partant lieu de prononcer les peines prévues par le paragraphe 396 (5) qui commine la peine la plus forte.

Cette disposition commine une peine d'emprisonnement de 1 mois à 5 ans et une amende de 50.000 francs à un montant représentant le décuple des montants fraudés. Aux termes de la loi du 1 août 2001 relative au basculement en euro le 1re janvier 2002, tous les montants et amendes seront convertis automatiquement en euros.

Le minimum de l'amende est donc fixé à 1.239,47 euros et le maximum en l'espèce à 5.132.508 euros.

Dans la fixation et de l'individualisation de la peine il y a lieu de tenir compte des montants importants non déclarés par B,) des impôts éludés en conséquence et du préjudice porté à la collectivité. La période des faits durant laquelle le prévenu a perduré dans l'état infractionnel est par ailleurs importante et débute dès la constitution de la société B.)

Le fait de fixer le maximum de l'amende au décuple du montant de l'impôt éludé, témoigne de la volonté du législateur de punir le coupable et non seulement de voir porter un jugement de réprobation.

La peine est un châtiment infligé au délinquant proportionnellement à la gravité des faits par lui commis. Loin de constituer une peccadille, les faits retenus à charge de B,) présentent au contraire une gravité indiscutable non seulement en raison du montant global de l'impôt éludé, mais aussi par la période de temps pendant laquelle les faits avaient été commis.

En éludant des impôts d'un montant total de plus de 20 millions de francs, le prévenu a spolié l'Etat luxembourgeois de fonds qui auraient pu être utilisés dans l'intérêt et pour le bien de l'ensemble des citoyens.

Les faits avaient été commis pendant une période de temps de 4 années. Il convient de noter que le prévenu a arrêté ses agissements délictueux non pas spontanément et de son propre gré, mais suite à l'enquête menée par l'Administration des Contrinutions Directes.

Le tribunal partage la conclusion du réviseur dans son rapport de vérification des livres comptables, aux termes de laquelle le comportement du prévenu "*est caractérisé d'un mépris absolu vis-à-vis des dispositions légales régissant la matière et notamment la tenue d'une comptabilité conforme et authentique. Ne pas contrevenir à une telle manière d'agir serait l'abandon du principe de l'égalité fiscale.*"

Ainsi les infractions de faux, fraude fiscale intentionnelle et d'escroquerie en matière d'impôts avaient été commises presque quotidiennement et avaient été érigées un véritable système.

Ce système permettant l'affectation de sommes obtenues et détenues " au noir".

D'un autre coté il y a lieu de prendre en considération les bons antécédents du prévenu et le fait qu'il avait collaboré avec le Service de révision de l'Administration des Contributions Directes dans la détermination des sommes fraudées.

Pour ces raisons le tribunal estime que les infractions retenues à l'encontre du prévenu B.) sont sanctionnées de manière adéquate par une peine d'emprisonnement de **quinze mois** et d'une peine d'amende de **deux cent cinquante mille** euros.

B.) n'a pas encore subi jusqu'à ce jour de condamnation excluant le sursis à l'exécution des peines; il échet en conséquence de lui accorder la faveur du **sursis intégral** quant à la peine d'emprisonnement à prononcer à son encontre.

Il y a par ailleurs lieu de prononcer la **confiscation** des seize feuillets concernant les listings des devis, saisis suivant procès-verbal du 15 juin 2001n° 2001/28417/827/1-Man-Mz. Ainsi que la **confiscation** du dossier intitulé "Administration des Contributions-Impôt sur le revenu 1992 – B.) " (farde verte) et la **confiscation** du dossier intitulé "Administration des Contributions-Impôt sur le revenu 1993 – ; 088 B.) (farde verte) qui forment le produit de l'infraction de faux retenue contre B.)

Il y a par ailleurs lieu de prononcer la **restitution** du dossier intitulé "Administration des Contributions-Impôt sur le revenu 1990 – 1992" (farde verte) à son légitime propriétaire.

PAR CES MOTIFS

le tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, douzième chambre, siégeant en matière correctionnelle, statuant contradictoirement, le prévenu B.) et son défenseur

entendus en leurs explications et moyens de défense, et le représentant du Ministère Public entendu en son réquisitoire,

s e d é c l a r e c o m p é t e n t pour connaître de toutes les infractions mises à charge de B.) ;

c o n s t a t e que l'action publique n'est pas éteinte par la prescription;

c o n d a m n e B.) du chef des infractions retenues à sa charge à une peine d'emprisonnement de **QUINZE (15) mois**, à une amende de **DEUX CENT CINQUANTE MILLE (250.000) euros** ainsi qu'aux frais de sa poursuite pénale, ces frais liquidés à 44,08 euros;

f i x e la durée de la contrainte par corps en cas de non-paiement de l'amende à **5.000** jours;

d i t qu'il sera **sursis** à l'exécution de l'intégralité de la peine d'emprisonnement;

a v e r t i t B.) qu'au cas, où dans un délai de cinq ans à dater du présent jugement elle aura commis une nouvelle infraction ayant entraîné une condamnation à une peine privative de liberté ou à une peine plus grave pour crimes ou délits de droit commun, la peine de prison prononcée ci-devant sera exécutée sans confusion possible avec la nouvelle peine et que les peines de la récidive seront encourues dans les termes de l'article 56 al. 2 du code pénal;

o r d o n n e la **confiscation** des seize feuillets concernant les listings des devis, saisis suivant procès-verbal du 15 juin 2001n° 2001/28417/827/1-Man-Mz.;

o r d o n n e la **confiscation** du dossier intitulé "Administration des Contributions-Impôt sur le revenu 1992 B.) " (farde verte);

o r d o n n e la **confiscation** du dossier intitulé "Administration des Contributions-Impôt sur le revenu 1993 – ; 088 B.) " (farde verte);

f i x e l'amende subsidiaire à **CINQ CENTS** (500) euros;

f i x e la contrainte par corps à **10** jours;

o r d o n n e la **restitution** du dossier intitulé "Administration des Contributions-Impôt sur le revenu 1990 – 1992" (farde verte) à son légitime propriétaire.

Par application des articles 15, 27, 28, 29, 30, 65 et 66 du Code pénal; 179, 182, 184, 189, 190, 190-1, 194, 195, 196, 628, 628-1 et 638 du Code d'instruction criminelle; les paragraphes 396, 418, 419, 421, 422, 425, 426, 428 et 441 de la loi générale des impôts ; 1,

2 et 17 de la loi du 19.11.1975; IX de la loi du 13.06.1994; 1, 6 et 7 de la loi du 1 août 2001 qui furent désignés à l'audience par Madame la vice-présidente.

Ainsi fait et jugé par Brigitte KONZ, vice-présidente, Jean ENGELS, premier juge, et Fabienne GEHLEN, juge, et prononcé par Madame la vice-présidente en audience publique au Palais de Justice à Luxembourg, en présence de Marie-Jeanne KAPPWEILER, premier substitut du Procureur d'Etat, et de Danièle BOURG, greffier assumé, qui, à l'exception du représentant du Ministère Public, ont signé le présent jugement.