Jugt no 1344/2008

Audience publique du 24 avril 2008

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

Dans la cause du Ministère Public contre

1. X.) , né le (…) à (…),
demeurant à L-(…), (…);

2. Y.) , né le (…) à (…),
demeurant à L-(…), (…) ;

- p r é v e n u s -

F A I T S :

Par citations du 22 novembre 2007 Monsieur le Procureur d'Etat près le Tribunal d'arrondissement de Luxembourg a requis les prévenus de comparaître à l'audience publique des 19, 20 et 21 février 2008 devant le tribunal correctionnel de ce siège pour y entendre statuer sur les préventions suivantes:

Faux, usage de faux, infractions à l'article 169 de la loi du 10 août 1915, fraudes fiscales intentionnelles, escroqueries fiscales, tentatives fraude fiscale intentionnelle et d'escroquerie fiscale, infractions aux article 6, 7 et 29 de la loi du 28 janvier 1948.

A l'appel de la cause à cette audience Madame la vice-présidente constata l'identité des prévenus **X.)** et **Y.)** et leur donna connaissance de l'acte qui a saisi le tribunal.

Le témoin **T1.)** fut entendu en ses déclarations orales après avoir prêté le serment prévu par la loi.

Le prévenu **X.)** fut entendu en ses explications.

L'affaire fut remise au 20 février 2008 pour continuation des débats.

A l'audience du 20 février 2008, le témoin **T1.)** fut encore entendu en ses déclarations orales.

Les prévenus **X.)** et **Y.)** furent entendus en leurs explications.

Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour et Maître Fernand ENTRINGER, avocat à la Cour, développèrent plus amplement les moyens des prévenus **X.)** et **Y.)** .

L'affaire fut remise au 21 février 2008 pour continuation des débats.

A l'audience du 21 février 2008, le témoin **T1.)** remit encore des pièces.

Maître Jean-Pierre WINANDY et Maître Fernand ENTRINGER développèrent encore les moyens des prévenus **X.)** et **Y.)** .

Le représentant du Ministère Public, 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 les citations à prévenu du 22 novembre 2007 régulièrement notifiées aux prévenus.

Vu l'ordonnance de la Chambre du Conseil du Tribunal d'arrondissement du 11 mai 2006 ordonnant le renvoi des prévenus devant une chambre correctionnelle du Tribunal d'arrondissement, confirmée par arrêt de la Chambre du Conseil de la Cour d'appel du 31 octobre 2006.

Vu l'ensemble du dossier constitué par l'Administration des Contributions Directes transmis entre le 18 février 1998 et le 23 décembre 1999 au Ministère Public et intégré dans la poursuite publique, et notamment les rapports de vérification établis par le Service de révision de l'Administration des Contributions Directes et les actes de transmission des poursuites des préposés des bureaux d'imposition sis à Luxembourg, Diekirch et Mersch.

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

Le Ministère Public reproche à

I. Y.)
(1) du **21/03/1991 au 16/09/1996**, **en nom personnel**
les infractions de fraude et de tentaive de fraude fiscale pour les années fiscales 1987, 1988, 1989, 1990, 1991, 1992 et 1993
(2) du **22/04/1991 au 24/11/1995**,
en sa qualité de gérant des sociétés commerciales SOC 1.) s.à r.l., SOC 2.) s.à r.l. et Immobilière Y.) et Cie s.à r.l.,
les infractions de fraude subsidiairement de tentative de fraude fiscale, pour les années fiscales 1989, 1990, 1991, 1992 et 1993,
les infractions d'escroquerie subsidiairement de tentative d'escroquerie fiscale en ce qui concerne les revenus imposables de la s.à r.l. **SOC 2.)** pour les **années 1992 et 1993, subsidiairement**, fraude et tentative de fraude ;
(3) dans la période du **22/04/1991 au 24/11/1995 à Mersch**,
en sa qualité de gérant des sociétés commerciales SOC 1.) s.à r.l., SOC 2.) s.àr.l. et Immobilière Y.) et Cie s.à r.l.,
les infractions de faux et usage de faux en écritures de commerce et de faux dans les bilans ou dans les comptes de profits et pertes des sociétés,
(4) dans la période du **01/01/1989 jusqu'au 31/12/1993**,

en sa qualité de gérant des sociétés commerciales SOC 1.) s.à r.l., SOC 2.) s.àr.l. et Immobilière Y.) et Cie s.à r.l.,
infractions à la loi du 28/01/1948

II. X.)

(1) du **20/03/1991 au 20/03/1995**,
les infractions de fraude fiscale subsidiairement de tentative de fraude fiscale, pour les années fiscales 1987, 1988, 1989, 1990, 1991, 1992 et 1993,
(2) du **23/09/1992 au 16/02/1995,**
en sa qualité de gérant de la société commerciale Immobilière X.) s.à r.l., les infractions de fraude subsidiairement de tentative de fraude fiscale pour les années fiscales 1989, 1990, 1991, et 1992
(3) du **23/09/1992 au 16/02/1995**,
en sa qualité de gérant de la société commerciale Immobilière X.) s.à r.l.,
les infractions de faux et usage de faux en écritures de commerce et de faux dans les bilans ou dans les comptes de profits et pertes des sociétés,
(4) dans la période du **01/01/1989 jusqu'au 31/12/1992**,
en sa qualité de gérant de la société commerciale Immobilière X.) s.à r.l.,
les infractions à la loi du 28/01/1948

III. Y.) et X.)

(1) du **13/05/1992 au 22/08/1996**,
en leur qualité d'administrateurs de SOC 4.) s.a., et de gérants de SOC 5.) s.à r.l. et de l'Association Momentanée SOC 5.) s.à r.l./SOC 3.) sci/Y.) s.à r.l.,
a) les infractions de fraude subsidiairement de tentative de fraude fiscale pour les années fiscales 1989, 1990, 1991, 1992 et 1993,
b) en ce qui concerne les revenus imposables de l'Association Momentanée **SOC 5.)** s.àr.l./**SOC 3.)** sci/**Y.)** s.à r.l., pour les années 1991 et 1993,
les infractions d'escroquerie subsidiairement de tentative d'escroquerie fiscale
plus subsidiairement, la fraude sinon la tentative de fraude fiscale pour les années 1991 et 1993 ;
(2) dans la période du **13/05/1992 au 22/08/1996**,
en leur qualité d'administrateurs de SOC 4.) s.a., et de gérants de SOC 5.) s.à r.l. et de l'Association Momentanée SOC 5.) s.à r.l./SOC 3.) sci/Y.) s.à r.l.,
les infractions de faux et usage de faux en écritures de commerce et de faux dans les bilans ou dans les comptes de profits et pertes des sociétés,
(3) du **01/01/1989 au 31/12/1993**,
en leur qualité d'administrateurs de SOC 4.) s.a., et de gérants de SOC 5.) s.à r.l. et de l'Association Momentanée SOC 5.) s.à r.l./SOC 3.) sci/Y.) s.à r.l.,
les infractions à la loi du 28/01/1948

A l'audience les prévenus ont admis les faits en l'occurrence d'avoir perçu des sommes au noir sinon de les avoir payées sans avoir repris ces sommes dans les actes notariés et sans les avoir comptabilisées respectivement d'avoir omis de les déclarer comme revenus au sens de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu des personnes physiques et morales ainsi que pour les autres impôts concernés et notamment les droits d'enregistrement et ont présentés des moyens, exeptions et questions préalables ainsi que des contestations analysés comme suit :

LES FAITS ET LES RÉTROACTES..... **ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.**

II **X.)** 3
III **Y.)** ET **X.)** 3
Les faits *5*
Les rétroactes *6*
A –Moyens, Exceptions et Questions préalables *17*
A.1. Moyen d'incompétence ratione materiae 17
A.2. Moyens dirigés contre la citation et le réquisitoire 20
A.2.1. Manque d'indication de la qualité reprochée aux prévenus 20
A.2.2. Demande d'annulation de l'acte ayant saisi le Tribunal 20
A.3. Demandes de renvoi devant la Cour Constitutionnelle 21
A.3.1. L'Abgabenordnung n'a pas fait l'objet d'une publication au Mémorial 22
A.3.2. Libellé de l'escroquerie fiscale et légalité des infractions pénales 23
A.3.3. Différents délais de prescription non objectivement justifiés pour les impôts directs et les impôts indirects 24
A.3.4. Une juridiction qui ne se fonde pas sur une loi 24
A.4. Moyens de prescription 24
A.4.1. Prescription des infractions de fraude fiscale et d'escroquerie fiscale 25
A.4.1.1. Caractère continu de l'infraction 25
A.4.1.2. Début de la prescription 26
A.4.1.3. Effet de la transmission des poursuites 27
A.4.1.4. Délai de prescription applicable 28
A.4.1.5. Conclusion 28
A.4.2. Prescription des infractions de faux, d'usage de faux et de faux-bilan 29
A.4.3.Prescription des infractions à la loi de 1948 31
A.4.3.1. Délai de prescription applicable à l'infraction à la loi de 1948 31
A.4.3.2. Absence de prescription 32
A.4.4.Conclusion quant à la prescription 32
A.5. Demandes civiles incidentes proposées par voie d'exception 34
A.5.1. Demande au nom des prévenus 34
A.5.2. Demande au nom des sociétés 35
A.6. Moyens de fond visant à dire qu'il n'y a eu d'impôts éludés 36
A.6.1. Les distributions d'argent au noir auraient de toute manière été exemptées en raison de la loi dite « Rau » 37
A.6.2. Les sociétés n'auraient pas été engagées par les contre-lettres 37
A.6.3. Des provisions d'un montant correspondant aux revenus non déclarés auraient du être constituées 38
B – Quant aux infractions *40*
I – Infractions reprochées au prévenu **Y.)** 40
(0) Qualité de **Y.)** 40
(1) Infractions de fraude fiscale ou de tentative de fraude fiscale en nom personnel 41
(1).1. Fraude fiscale 42
(1).2. Tentative de fraude fiscale 42
(2) Infractions de fraude fiscale, de tentative de fraude fiscale, d'escroquerie fiscale et de tentative d'escroquerie fiscale en qualité de gérant 44
(2).a. Fraude fiscale et tentative de fraude fiscale (**SOC 1.)** , **SOC 2.)** et IMMOBILIRE **Y.)**) 44
(2).b. Escroquerie fiscale et tentative d'escroquerie fiscale (**SOC 2.)**) 45
(2).b.1. Principe de non-rétroactivité des lois pénales 45
(2).b.2. Escroquerie fiscale 46
(2).b.3. Tentative d'escroquerie fiscale 47
(2).b.3.1. Caractère punissable de la tentative d'escroquerie fiscale 47
(2).b.3.2. Eléments constitutifs de la tentative d'escroquerie fiscale 48
(2).b.3.2.1. Les manœuvres frauduleuses 50
(2).b.3.2.2. L'emploi « systématique » 51
(2).b.3.2.3. Montant significatif 51
(3) Infractions de faux, d'usage de faux et de faux-bilan 52
(3).a. Infraction de faux 52
(3).a.1. Absence d'absorption du faux par le faux-bilan 52
(3).a.2. Eléments constitutifs du faux 53
(3).a.2.1. Une écriture prévue par la loi pénale 53
(3).a.2.2. Une altération de la vérité 54
(3).a.2.3. Une intention frauduleuse ou une intention de nuire 54
(3).a.2.4. Un préjudice ou une possibilité de préjudice 55
(3).b. Infraction d'usage de faux 56
(3).c. Infraction de faux-bilan 56
(3).c.1. Notion de bilan 56
(3).c.2. Eléments constitutifs 57
(4) Infraction à la loi de 1948 58
II – Infractions reprochées au prévenu **X.)** 58
(0) Qualité de **X.)** 58

(1) Infractions de fraude fiscale ou de tentative de fraude fiscale en nom personnel 60
(2) Infractions de fraude fiscale ou de tentative de fraude fiscale en qualité de gérant 61
(3) Infractions de faux, d'usage de faux et de faux-bilan 62
(3).a. Infraction de faux 62
(3).b. Infraction d'usage de faux 63
(3).c. Infraction de faux-bilan 63
III – Infractions reprochées aux prévenus **Y.)** et **X.)** 64
(1) infractions d'escroquerie et de fraude fiscale 64
(1).a. Infractions de fraude fiscale, sinon de tentative de fraude fiscale en nom personnel 64
(1).a.1. Fraude fiscale pour la société **SOC 5.)** au courant des années 1989 et 1990 64
(1).a.2. Tentative de fraude fiscale dans les autres cas 65
(1).b. Infractions d'escroquerie fiscale, sinon d'escroquerie fiscale en qualité de gérant (association momentanée) 65
(1).b.1. Les manœuvres frauduleuses 67
(1).b.2. L'emploi « systématique » 68
(1).b.3. Montant significatif 68
(2) Infractions de faux, d'usage de faux et de faux-bilan 69
(2).a. Infraction de faux 69
(2).b. Infraction d'usage de faux 69
(2).c. Infraction de faux-bilan 69
(3) Infraction à la loi de 1948 70
B. Montants des impôts éludés *71*
B.1. Preuve du montant des revenus non déclarés et des redressements 71
B.1.1. Historique de fixation des montants 71
B.1.2. Conclusion 73
B.2. Ventilation en fonction de la participation 74
B.3. Relation entre imposition privée et imposition des sociétés 75
B.4. Quant à la mention « pm » figurant dans certaines déclarations 75
B.5. Nécessité d'un complément d'instruction 75

LES FAITS

Le dossier répressif et les débats à l'audience ont fait découvrir les faits constants en cause suivants :

Sur demande des bureaux d'imposition repris ci-après, le service de révision de l'Administration des Contributions Directe (ci-après l'Administration) a procédé à la révision et à la vérification des comptes et des livres comptables des sociétés **SOC 1.)** SARL, **SOC 6.)** SA, **SOC 4.)** SA anc. **SOC 4.)** SARL, **SOC 5.)** SARL, **SOC 7.)** SA, **SOC 2.)** SARL, association momentanée **SOC 5.)** SARL / **SOC 3.)** SCI / **Y.)** SARL, IMMOBILIERE **X.)** SARL, IMMOBILIERE **Y.)** SARL et IMMOBILIERE **Y.)** & CIE SARL reprises ci-après ainsi que ceux de **Y.)** et de **X.)** pour les années d'imposition 1987 à 1993 et a transmis aux bureaux d'impositions ses rapports, discutés contradictoirement avec les prévenus et leurs associés. Ces rapports contenaient les irrégularités constatées ainsi que les propositions de recalcul et de redressements. Les bureaux ont procédé aux redressements qui ont été communiqués aux prévenus et aux sociétés gérées par eux. Les impôts dus suite à ces redressements ont été payés par la suite.

La révision a permis de détecter que les sociétés dirigées par les prévenus avaient procédé au cours des années d'imposition concernées à des déguisements de réalisations de revenus provenant de la vente de biens immobiliers où des soultes occultes ont été touchées par eux de la part des acheteurs respectivement ont été payées par eux aux vendeurs, soultes qui n'ont pas été reprises dans les actes notariés où ne figurait pas le prix réellement payé.

Cet argent occulte reçu ou payé n'a pas été comptabilisé mais a été d'une part déposé par les prévenus dans le coffrefort pour être utilisé selon leurs dires au paiement de soultes occultes aux vendeurs en vue de l'acquisition de nouveaux terrains et autres biens immobiliers au nom et pour le

compte des sociétés. D'autres part ces fonds ont été distribués immediatement aux prévenus et à leurs associés, qui les ont utilisés à des fins personnelles.

Ces fonds cachés n'ont donc pas été repris dans la comptabilité. Les recettes provenant des ventes faites par les sociétés ont été comptabilisées par rapport aux prix figurant dans les actes notariés qui ne comprenaient pas ces soultes occultes.

Les déclarations fiscales respectives transmises à l'Administration ne comprenaient pas ces recettes dissimulées et non déclarées qui étaient ainsi suceptibles d'échapper à l'imposition aussi bien au niveau des sociétés qu'après distribution auprès des prévenus et de leurs associés.

Les distributions cachées de bénéfices, les majorations diverses suite aux autres irrégularitées relevées au cours du contrôle ont été évaluées et les revenus imposables ont été réajustés par le service de révision, qui a calculé les nouveaux impôts dûs ainsi que les majorations d'impôts. Les faits incriminés, les irrégularités constatées, et les redressements ont été portés à la connaissance des prévenus et de leurs associés et discutés avec eux et les montants ont été acceptés par eux lors de l'examen contradictoire des rapports de révision et lors des entretiens avec les préposés des bureaux d'imposition. Les bulletins d'imposition ont été établis et les impôts redressés suite à ces contrôles ont été payés par les prévenus.

Lors de la révision et de l'instruction, les prévenus en leur nom personnel ainsi qu'en leur qualité de représentants des diverses sociétés ont admis les faits, c'est-à-dire en l'occurrence d'avoir perçu ces sommes au noir sinon de les avoir payées sans avoir repris ces sommes dans les actes notariés et sans les avoir comptabilisées respectivement les avoir déclarées comme revenus au sens de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu des personnes physiques et morales ainsi que pour les autres impôts concernés, notamment les droits d'enregistrement.

LES RETROACTES

L'action publique a été débutée par la transmission des poursuites du préposé du bureau d'imposition Luxembourg VIII de l'Administration du 18 février 1998 et par la suite, par les transmissions ultérieures des préposés des bureaux d'impositions de Diekirch, de Luxembourg et de Mersch.

Ainsi le **18 février 1998**, le préposé du bureau d'imposition Luxembourg VII a transmis au procureur d'Etat les poursuites contre **X.)** du chef d'infractions au § 396 de L.G.I. commises au cours des années d'imposition de 1987 à 1993.

Par réquisitoire du **29 mars 1999**, le procureur d'Etat de Luxembourg, a requis l'ouverture d'une information judiciaire numéro 738/99 contre **X.)** , du chef de faux, usage de faux, fraude fiscale commise ou tentée (§ 396 (1) et 397 L.G.I.), escroquerie fiscale commise ou tentée (§ 396 (5) et 397 L.G.I.).

Le **31 mars 1998**, le préposé du bureau d'imposition de Mersch a transmis au procureur d'Etat, les poursuites contre **Y.)** du chef d'infractions au § 396 L.G.I. commises au cours des années d'imposition de 1987 à 1993.

Par réquisitoire du **29 mars 1999**, le procureur d'Etat de Luxembourg a requis l'ouverture de l'information judiciaire numéro 740/99 contre **Y.)** du chef de faux, usage de faux, fraude fiscale

commise ou tentée (§ 396 (1) et 397 L.G.I.), escroquerie fiscale commise ou tentée (§ 396 (5) L.G.I.)

Le **16 décembre 1998**, le préposé du bureau d'imposition Luxembourg sociétés II a transmis au procureur d'Etat les poursuites contre les responsables de la société **SOC 7.)** SA du chef d'infractions au § 396 L.G.I. commises au cours des années d'imposition 1987 à 1991.

Le **23 décembre 1998**, le préposé du bureau d'imposition Luxembourg V a transmis au procureur d'Etat les poursuites contre les responsables de la société IMMOBILIERE **X.)** SARL du chef d'infractions au § 396 L.G.I. commises au cours de l'année d'imposition 1993.

Le **15 janvier 1999**, le préposé du bureau d'imposition de Diekirch a transmis au procureur d'Etat les poursuites contre les responsables de la société **SOC 1.)** SARL du chef d'infractions au § 396 L.G.I. commises au cours des années d'imposition 1989 à 1993.

Le **15 janvier 1999**, le préposé du bureau d'imposition de Diekirch a transmis au procureur d'Etat les poursuites contre les responsables de la société **SOC 6.)** SA du chef d'infractions au § 396 L.G.I. commises au cours de l'année d'imposition 1993.

Le **15 janvier 1999**, le préposé du bureau d'imposition de Diekirch a transmis au procureur d'Etat les poursuites contre les responsables de la société **SOC 4.)** SA anc. **SOC 4.)** SARL du chef d'infractions au § 396 L.G.I. commises au cours des années d'imposition de 1990 à 1992.

Le **15 janvier 1999**, le préposé du bureau d'imposition de Diekirch a transmis au procureur d'Etat les poursuites contre les responsables de la société **SOC 5.)** SARL du chef d'infractions au § 396 L.G.I. commises au cours des années d'imposition de 1989 à 1993.

Le **15 janvier 1999**, le préposé du bureau d'imposition de Diekirch a transmis au procureur d'Etat les poursuites contre les responsables de la société IMMOBILIERE **Y.)** SARL du chef d'infractions au § 396 L.G.I. commises au cours des années d'imposition 1989 à 1993.

Le **15 janvier 1999**, le préposé du bureau d'imposition de Diekirch a transmis au procureur d'Etat les poursuites contre les responsables de la société IMMOBILIERE **Y.)** & CIE SARL du chef d'infractions au § 396 L.G.I. commises au cours des années d'imposition de 1989 à 1993.

Le **15 janvier 1999**, le préposé du bureau d'imposition de Diekirch a transmis au procureur d'Etat les poursuites contre les responsables de la société **SOC 2.)** SARL du chef d'infractions au § 396 L.G.I. commises au cours des années d'imposition de 1989 à 1993.

Le **15 janvier 1999**, le préposé du bureau d'imposition de Diekirch a transmis au procureur d'Etat les poursuites contre les responsables de la société **SOC 8.)** SA du chef d'infractions au § 396 L.G.I. commises au cours des années d'imposition de 1988 à 1992.

Le **22 décembre 1999**, le préposé du bureau d'imposition de Mersch a transmis au procureur d'Etat les poursuites contre les responsables de l'association momentanée **SOC 5.)** SARL / **SOC 3.)** SCI / **Y.)** SARL du chef d'infractions au § 396 L.G.I. commises au cours des années d'imposition de 1991 à 1993.

Par réquisitoire du **29 mars 1999**, le procureur d'Etat de Luxembourg a requis l'ouverture de l'information judiciaire numéro 739/99

- contre **X.)** et **Y.)** en leurs qualités respectives de dirigeants des sociétés **SOC 1.)** SARL, **SOC 6.)** SA, **SOC 4.)** SA anc. **SOC 4.)** SARL, **SOC 5.)** SARL, **SOC 7.)** SA, **SOC 2.)** SARL, association momentanée **SOC 5.)** SARL / **SOC 3.)** SCI / **Y.)** SARL,

- contre **X.)** en sa qualité de dirigeant de la société IMMOBILIERE **X.)** SARL,

- contre **Y.)** en sa qualité de dirigeant des sociétés IMMOBILIERE **Y.)** SARL et IMMOBILIERE **Y.)** & CIE SARL,

- contre **Z.)** en sa qualité de dirigeant de la société **SOC 8.)** SA

des chefs de faux, usage de faux, fraude fiscale commise ou tentée (§ 396 (1) et 397 L.G.I.), escroquerie fiscale commise ou tentée (§ 396 (5) et 397 L.G.I.), faux dans les bilans ou dans les comptes de profits et de pertes des sociétés (article 169 de la loi modifiée 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales)

Par transmis du **7 mai 1999** les dossiers ont été transmis par le juge d'instruction à la Police Judiciaire pour enquête et rapport.

Le **21 juin 2000** le Directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines (ci-après l'AED) porte plainte contre les gérants de **SOC 5.)** et toutes les personnes qui, dans les diverses sociétés et associations momentanées ayant fait l'objet d'un contrôle par l'Administration des Contributions Directes ont vendu des immeubles pour infraction à la la loi du 28 janvier 1948.

Le **1er février 2002** le Ministère Publique conclut quant à la prescription suite à la demande du juge d'instruction du 18 janvier 2002.

Par réquisitoire du Ministère Public du **2 février 2002** le Ministère Publique conclut à la jonction des procédures contre **X.)** et **Y.)** , y compris le dossier des sociétés.

Par réquisitoire du Ministère Public du **10 avril 2002** pour les infractions aux articles 6, 7 et 29 de la loi du 28 janvier 1948 suite à la requête du Directeur de l'AED du **21 juin 2000,** le juge d'instruction fût saisi des poursuites contre les prévenus en leur différentes qualités.

Une ordonnance de perquisition et de saisie auprès de l'Administration des Contributions Directes du **1er février 2002** a été notifiée en date du **1er mars 2002.**
En date du **11 avril 2002** le juge d'instruction demande des renseignements à la Police Judiciaire quant au sort réservé à l'ordonnance de perquisition auprès de l'Administration des Contributions Directes du 1ier février 2002.

Par transmis du **30 octobre 2003** le juge d'instruction charge la Police Judiciaire de l'ordonnance de perquisition et de saisie du **30 octobre 2003** auprès de l'AED notifiée et exécutée suivant procès-verbal nr 8/1077/03 du **14 novembre 2003,** et de clôturer le dossier et de lui faire parvenir le rapport de saisie et de perquisition.

Un procès-verbal nr 2003/7571/8-WAPI/BAVI 8/1092/03 a été dressé après le transmis du juge d'instruction du **30 octobre 2003.** Deux procès-verbaux de saisie nr 8/319/02 du **16 avril 2002** et nr 8/1077/03 du **14 novembre 2003** avaient été dressés.

Les prévenus ont été inculpés et entendus par le juge d'instruction en date des **27 et 28 novembre 2003** sur les faits.

L'information a été clôturée le **2 décembre 2003**. Le renvoi a été prononcé le **11 mai 2006** et confirmé par arrêt de la Cour d'Appel en date du **31 octobre 2006**.

Les prévenus ont été cités par citations du **22 novembre 2007** aux audiences des **19, 20, 21 février 2008**. Ces citations ont requis les prévenus de comparaître devant le tribunal correctionnel pour les faits renvoyés par l'ordonnance de renvoi et notamment les infractions de faux, usage de faux, faux bilan, article 169 de la loi du 10 août 1915, fraude fiscale intentionnelle et d'escroquerie fiscale, tentatives fraude fiscale intentionnelle, escroquerie fiscale, infractions aux articles 6, 7 et 29 de la loi du 28 janvier 1948.

La date des faits reprochés aux prévenus pour les différentes infractions concerne la période de **1989 à 1996** pour les années fiscales **1987 à 1993**.

Les dates suivantes peuvent encore relevées à partir du dossier répressif :

Société	Remise des déclarations fiscales							Rapport de révision	Transmission des poursuites
	1987	*1988*	*1989*	*1990*	*1991*	*1992*	*1993*		
X .)	20.03.91	02.12.91	02.10.92	31.08.93	19.11.93	21.02.95	20.03.95	/	18.02.98
Y .)	21.03.91	10.07.92	23.07.93	23.07.93	23.07.93	22.08.96	16.09.96	/	31.03.98
SOC 1.) SARL	/	/	/	/	04.08.93	29.12.93	24.11.95	16.1.96	15.01.99
SOC 6.) SA	/	/	/	31.03.93	19.05.93	19.05.93	05.12.95	13.3.97	15.01.99
SOC 4.) SA anc. SOC 4.) SARL	/	/	/	05.03.93	19.05.93	non remise	/	25.2.97	15.01.99
SOC 5.) SARL	/	/	13.05.92	30.90.92	16.09.94	17.07.95	22.08.96	21.3.97	15.01.99
SOC 7.) SA	07.10.91	07.10.91	07.10.91	25.02.93	18.10.93	/	/	10.7.95	16.12.98
SOC 2.) SARL	/	/	16.09.92	19.05.93	09.08.93	19.07.94	01.08.94	22.5.96	15.01.99
association momentanée SOC 5.) SARL SOC 3.) SCRI Y.) SARL	/	/	/	/	28.12.93	08.06.94	11.10.94	7.4.95	22.12.99
IMMOBILIERE Y.) SARL	/	22.04.91	22.04.91	19.05.93	24.05.93	15.11.95	15.11.95	21.3.97	15.01.99
IMMOBILIERE Y.) & CIE SARL	/	/	22.04.91	06.09.93	20.04.94	15.11.95	15.11.95	21.3.97	15.01.99
IMMOBILIERE X.) SARL	/	/	23.09.92	15.04.93	22.06.94	16.02.95	31.07.95	18.4.97	23.12.98
SOC 8.) SA	/	08.07.91	16.09.91	08.03.93	23.02.93	24.07.95	/	22.5.96	15.01.99

<u>Les Auditions des témoins et des prévenus auprès du juge d'instruction et à l'audience</u>

Les témoins :

T2.)

En date du **20 novembre 2003 T2.)** a été entendu par le juge d'instruction et déclare ce qui suit :

Ce dernier, en sa qualité de préposé du bureau d'imposition VIII pendant les années 1990, est intervenu dans le présent dossier. Au cours des comparaisons de la fortune de **X.)** avec les revenus déclarés, ces derniers paraissaient inférieurs à la réalité, de sorte qu'il fût décidé de saisir le service de révision, qui a dressé divers rapports de révision.

Les montants éludés s'élevaient à une somme substantielle tant en montant absolu, que par rapport au montant annuel dû.

Les redressements ont été opérés sur base des chiffres avancés dans les rapports de révision. En raison de la gravité des faits il a été décidé de ne pas fixer une amende fiscale par la voie administrative mais de transmettre les poursuites au Ministère Publique. Seul un supplément pour dépôt tardif des déclarations a été fixé.

La fiduciaire **Y.)** est intervenue dans le cadre de la procédure de redressement.
*« ...**X.)** a accepté et payé les redressements tels qu'ils figurent à l'annexe 2 de la transmission des poursuites.*

*Le jour même de la transmission des poursuites, j'avais convoqué **X.)** en mes bureaux, je lui ai demandé expressément s'il acceptait les chiffres établis par les rapports de révision ou s'il les contestait. **Il m'a déclaré que ces chiffres correspondaient à la réalité… »*** (audition du 20 mars 2003).

Le seul recours introduit par les prévenus concernait une réclamation au sujet de l'application de la loi « Rau ».

T3.)

En date du **24 novembre 2003 T3.)** , employé des sociétés administrées par les prévenus, a été entendu par le juge d'instruction et déclare ce qui suit :

*« ..Au début des années 90 **Y.)** « nageait dans l'argent noir… »*

Y.) et dans une moindre mesure **X.)** ont fait pression sur les vendeurs pour qu'ils récoltent au maximum d'argent noir auprès des clients.

*« ..Il (**Y.)**) m'exposait clairement quel était le prix officiel qui devait figurer dans l'acte et quelle était la somme au noir que le client devait me remettre avant la signature de l'acte.Il m'avait donné clairement instruction de ne pas signer d'acte si le client ne payait pas…*

..il est vrai que pour chaque lot, une partie du prix était payée au noir… » (audition du 24 novembre 2003)

Une liste de prix lui aurait été remise par **Y.)** comprenant une rubrique pour le montant au noir à payer représentant entre 7% et 15% du prix à payer.

Le modus operandi était le suivant : à l'agence le client apprenait qu'il devait payer une partie du prix au noir, remis généralement en liquide à l'agence. Pour les terrains, les acquéreurs signaient un contrat de réservation qui ne stipulait pas de prix. Après les mesurages le compromis était signé. Si la soulte était payée avant la signature, le montant indiqué dans le compromis était minoré de la soulte. Sinon deux compromis étaient signés, un avec le prix officiel et l'autre avec le prix officieux

réel. Ces compromis étaient déposés dans le coffre de l'agence. Une reconnaissance de dettes reprenant le montant de la soulte à verser au noir, signée par le client était détruite au moment du paiement.

« ...Les sommes payées au noir échappaient à toute comptabilisation dans les livres de la société. La seule comptabilisation….était sous forme d'un petit carnet noir que ***X.)*** *gardait en permanence dans la poche intérieure de sa veste. Chaque somme que je lui remettais était inscrite dans ce carnet… »* (ibid).

La comptabilité des différentes sociétés était tenue exclusivement par **Y.)** .

Selon le témoin **T3.)** , avant sa déposition auprès du juge d'instruction **X.)** lui aurait recommandé *« je ferais mieux d'avoir des pertes de mémoire »* et **Y.)** lui aurait dit littéralement : « *Wanns du ausees, dans gesaiss du, wéi et der geet ».*

T4.)

En date du **21 novembre 2003 T4.)** , préposé au bureau d'imposition de Mersch, a été entendu par le juge d'instruction et déclare ce qui suit :

Il explique que les dossiers avaient été remis au service de révision en raison des participations de **Y.)** dans diverses sociétés.

« ..Les redressements ont été opérés suivant le tableau annexé à la transmission des poursuites du 31 mars 1998.
…Les montants des redressements n'ont pas été contestés en tant que tel.. » (audition du 21 mars 2003).

Les seuls recours introduits par **Y.)** contre les décisions d'imposition concernaient une réclamation au sujet de l'application de la loi « Rau » ainsi que pour les années fiscales 91-93, un problème purement fiscal en matière de participations importantes dans des sociétés.

« ..Les redressements des années fiscales 1987 à 1992 ont été intégralement payés par le contribuable. ***Y.)*** *a toutefois bénéficié d'un sursis à exécution pour l'année 1993».*

T1.)

En date du **25 novembre 2003 T1.)** du service de révision de l'Administration, a été entendu par le juge d'instruction et déclare ce qui suit :

L'enquête a débuté en raison d'une recrudescence de fraudes en matière de vente d'immeubles, de sorte que le service de révision a été saisi d'une série de dossiers concernant des agences immobilières, dont celles de **X.)** et de **Y.)** , qui figuraient parmi les plus importantes en raison du nombre de terrains vendus.

La révision durait de 1993 à 1997.

La collaboration des prévenus était correcte dans le sens qu'ils mettaient tous documents demandés à disposition des réviseurs, sans que ces derniers ne procèdent à une perquisition systématique des lieux.

Un premier lotissement à Frisange a été contrôlé, des écarts importants entre les valeurs vénales existaient effectivement entre les lots vendus. Faute de collaboration des acquéreurs pour ce lotissement, auxquels aucune pièce justificative n'avait été demandée, les réviseurs ont vu leurs efforts voués à l'échec.

Pour les lotissements à Kehlen, des pièces, notamment les extraits de comptes, furent réclamés aux acquéreurs ce qui a permis de détecter que des sommes, variant entre 164.000 et 300.000 francs, ont été payées au noir avant la passation de l'acte notarié. Ces sommes ont été remises directement entre les mains de **X.)** , de Madame **A.)** ou de Monsieur **B.)** de l'agence (...).
Comme la démarche du témoin, notamment de contacter les clients, ne convenait pas à **X.)** et à **Y.)** , une négociation eût lieu entre le témoin, **T5.)** et les prévenus, ainsi qu'avec les autres associés, pour discuter et transiger sur les redressements. Les redressements après discussion étaient finalement acceptés par eux. 1385 ventes ont été passées en revue. Des listes de prix remises par les acquéreurs contribuaient à faire avancer les négociations. Parmis les 300 ventes d'appartements contrôlés, les réviseurs n'ont rien trouvé de suspect.

Les prévenus avaient refusé de déclarer la destination des sommes occultes. Une certaine partie avait été réinvestie dans le circuit de l'argent noir.

Y.) ne voulait pas révéler les noms des personnes concernées par le paiement de soultes occultes par eux, à l'exception de deux noms (**C.)** et **D.)**). Ils ne pouvaient déduire comme charges les sommes occultes payées aux vendeurs.

La pénurie des terrains à bâtir expliquait le paiement de ces fonds occultes.

L'économie en matière d'enregistrement bénéficiait aux clients.

La comptabilité dressée par la fiduciaire **Y.)** était tenue correctement sauf qu'elle n'enregistrait pas toutes les transactions portant sur des terrains à leur véritable valeur. Ainsi les montants encaissés ou payés au noir n'apparaissaient ni dans les comptes, ni dans les pièces.

Le témoin passe ensuite en revue les différentes sociétés.

A l'audience du **19 février 2008 T1.)** précise les déclarations précédentes en ce sens, que l'enquête avait été débutée en raison de la saisine du service de révision par plusieurs préposés qui avaient remarqué des anomalies. Deux inspecteurs ont pendant 4 ans analysé les dossiers, remis sur demande par **Y.)** dans le bureau mis à leur disposition dans sa fiduciaire. Au début les enquêteurs n'ont rien trouvé jusqu'au moment où ils ont eu une liste des prix avec des prix différents par terrain d'une catégorie similaire et lorsqu'ils ont encore trouvé deux compromis avec des prix différents pour des terrains de catégories identiques. Ils ont contrôlé les actes d'enregistrement pour s'apercevoir que les prix des terrains (dont le prix par m2 était de 430.000 francs pour le lotissement sis à Mersch) révèlaient des différences de prix variant entre 50.000 à 100.000 francs, ce qui faisait supposer des soultes occultes de 200.000 à 400.000 francs par terrain.

Pour un lotissement de 30 à 40 terrains, environ un quart des acquéreurs étaient interrogés.

Des procès-verbaux de ces auditions étaient dressés seulement en cas de constatation de faits pertinents. Une dizaine de ces procès-verbaux ont été remis à l'audience.

Les résultats des investigations étaient discutés avec **X.)** et **Y.)** .

Les réviseurs ont fait des évaluations globales par lotissement pour opérer les redressements qui étaient discutés avec les prévenus, qui ne contestaient pas les chiffres. Ils contestaient seulement le mode d'imposition des distributions de bénéfice et voulaient que la loi « Rau » leur soit appliquée, ce que les réviseurs refusaient, en signalant que seules les distributions ouvertes et non occultes pouvaient bénéficier en l'occurrence du taux d'imposition réduit de 50% de cette loi. Les distributions occultes étaient sujettes à un impôt à hauteur de 100%. Une réclamation avait été introduite auprès du Directeur, qui n'a pas encore été toisée.

Une seule liste de prix avait été trouvée, ce qui a déclenché l'enquête plus approfondie. Le contrôle des prix n'a pas établi que ceux-ci étaient linéaires.

Le contrôle portait sur quelque 1000 terrains vendus pendant la période litigieuse.

Les agents du service de révision eurent confirmation de leurs doutes, en allant rendre visite aux acquéreurs qui leur prouvaient, par leurs extraits de comptes, qu'ils avaient payé des pots de vin avant d'entrer en possession de leur lot. Les examens des enquêteurs fiscaux portaient sur les ventes de terrains, à l'exception des échanges de terrain, où ces faits étaient irrelevants d'un point de vue fiscal.

Le contrôle ne portait que sur des échantillons par lotissements et notamment par rapport aux dossiers où les écarts étaient signifiants, c'est-à-dire supérieurs à 100.000 francs.

Le témoin relate que les pots de vin étaient payés, soit au moment de la signature du compromis, soit avant la signature de l'acte notarié. Un compromis avec la valeur réelle était signé seulement par l'acheteur et un compromis avec le prix diminué était signé par les acquéreurs et vendeurs. Dans d'autres cas, une reconnaissance de dette était signée. Ces documents étaient en général signés au moment du paiement de la soulte.

Questionné, **Y.)** affirmait dans un premier temps que la comptabilité ne refléterait que les prix résultant des actes notariés, il ne serait pas au courant de dessous de tables payés.

Interrogé sur les différences des prix sur la liste des prix, les actes notariés et les compromis, **Y.)** et **X.)** ne fournissaient pas d'explications convaincantes.

Quant à la destination des fonds récoltés au noir, les prévenus indiquaient que l'argent avait été utilisé pour acquérir de nouveaux terrains et pour payer des soultes occultes aux vendeurs de ces terrains. Les prévenus n'avaient pas fourni des listes de personnes ayant payé ces sommes.

Selon le témoin la comptabilité était en règle, sauf qu'elle n'était pas faite d'une manière journalière, mais avec des retards de 2 à 3 mois. Les recettes occultes ne figuraient pas dans la comptabilité. La comptabilité était tenue séparément pour chaque société; n'y figuraient que les recettes inscris aux actes notariés. La comptabilité révélait encore diverses autres irrégularités telles qu'elles résultent des conclusions des divers rapports de révision. Ainsi par exemple les prêts accordés par une société à une autre n'étaient pas inscrits avec des intérêts.

Les déclarations d'impôts étaient faites par les prévenus avec deux ans de retard. Les redressements étaient opérés par rapport aux déclarations déjà faites. Les prévenus ont rapidement payé les montants redressés.

Les autres associés des prévenus étaient Madame **A.)** et les sieurs **Z.)** et **E.)**, entretemps décédés. Parfois il y avait encore d'autres associés dans le cadre de certains lotissements, par exemple des apporteurs d'affaires.

Les prévenus ainsi que les autres associés concernés participaient aux cours des discussions de clôture.

Les redressements concernaient d'abord les sociétés. Les distributions occultes étaient imposées au niveau des prévenus et de leurs associés à titre privé.

A l'audience du 20 février 2008 le témoin précise encore que les préposés des bureaux d'imposition avaient chargé le service de révision. Le rapport final était transmis aux préposés respectifs qui procédaient sur cette base aux redressements.

Z.)

En date du 17 novembre 2003, **Z.)** , inculpé en sa qualité de dirigeant de la société **SOC 8.)** SA a été entendu par le juge d'instruction et déclare ce qui suit :

En matière de vente d'appartement très peu de clients souhaitaient payer au noir. En revanche en cas de vente de terrains, les payements au noir étaient généralisés.

Un non-lieu a été demandé et prononcé à l'égard de **Z.)** .

Les prévenus :

X.)

En date du **27.11.2003 X.)** a été entendu par le juge d'instruction.

Il y a lieu de relever que le procès-verbal de l'interrogatoire débute en ces termes :

« [Note du juge d'instruction : Monsieur le Procureur d'Etat adjoint Jean-Paul FRISING rejoint l'interrogatoire à 09 :20 heures]

Vous m'exposez en accord avec le représentant du ministère public que l'instruction est limitée au volet des recettes non-déclarées. »

L'instruction est donc limitée en accord avec le Ministère Publique au volet des recettes non-déclarées.

..Je ne conteste pas les redressements qui ont été opérés par l'Administration des Contributions Directes. J'ai fait l'objet d'une taxation de la part de l'administration. J'ai réglé les différents montants qui m'ont été réclamés… (audition du 27 novembre 2003)

X.) déclare qu'il aurait transigé dans un intérêt commercial.

Le prévenu est en aveu d'avoir payé des sommes au noir à des vendeurs et d'en avoir reçu de la part des acquéreurs lors de la signature du compromis. Ces montants étaient fixés au cas par cas en

fonction du prix du terrain, de la surface ou du souhait du client et variaient entre 200.000 et 300.000 francs et n'étaient pas comptabilisés dans une comptabilité régulière, ni parallèle tenue par **Y.)** , ni dans un carnet détenu par lui. Ces sommes étaient affectées à l'acquisition de terrain ou à des fins privées. Les actes notariés contenaient les prix minorés.

A l'audience du **19 février 2008 X.)** considère que les agissements litigieux étaient « …*un faux pas ».*

Les commissions payés aux vendeurs étaient généralement fixées à 3 % du prix de vente et pouvaient atteindre des montants jusqu'à 5 %. Les apporteurs d'affaires étaient également rémunérés, ces sommes pouvaient atteindre des montants allant jusqu'à deux millions de francs.

Les fonds occultes étaient utilisés par les prévenus à des fins personnelles et pour acquérir des terrains et payer les soultes occultes aux vendeurs.

Des listes, telles qu'alléguées par le témoin **T3.)** , n'auraient pas existé, uniquement des listes de prix officielles auraient été établies.

„…Mir hun keng Löschte gefeieret
Si hun all bezuelt ech kenne keen deen net bezuelt huet, jo soss wir den Akt nött gemach gin…"

Les sommes occultes avaient été payées généralement avant l'acte notarié sinon au moment de la signature du compromis. Parfois des reconnaissances de dettes ou deux compromis avec des prix différents avaient été signés, pièces détruites par la suite. Les sommes occultes à savoir 10 % du prix de vente, à payer par les acquéreurs, variaient entre 200.000 à 300.000 francs parfois même 400.000 francs. Ils étaient tous d'accord à les payer et certains voulaient même payer plus.

Selon le prévenu il n'aurait pas détenu un carnet où il aurait noté les sommes occultes. D'autres pièces pour retracer les sommes occultes n'existeraient pas.

X.) est associé pour un tiers dans toutes les sociétés **SOC 5.)** , **SOC 6.)** , **SOC 8.)** qui sont des s.àr.l.

L'immobilière **X.)** lui appartient en propre et la fiduciaire **Y.)** appartient en propre à ce dernier, qui s'occupe dans le groupe de la comptabilité. **X.)** est responsable de la vente. **Y.)** était en charge et établissait la comptabilité des sociétés et les déclarations fiscales des sociétés et des prévenus en nom personnel.

Le groupe **X.)** et **Y.)** emploierait à l'heure actuelle 200 personnes.

A cette époque il était d'usage de procéder de la sorte dans le milieu immobilier, tous les agents immobiliers se faisaient payer des sommes occultes. **X.)** s'étonne que seul lui et **Y.)** soient poursuivis. Il affirme que lors de la révision, les réviseurs leur auraient fait miroiter la possibilité qu'en cas de collaboration, il n'y aurait pas de poursuites.

Y.)

En date du **28 novembre 2003 Y.)** a été entendu par le juge d'instruction qui déclare ce qui suit :

Il explique la transaction avec l'Administration avait eu lieu pour garantir la survie commerciale du groupe de sociétés.

« ..Je ne conteste pas le redressement en tant que tel, mais je suis d'avis que les sommes retenues par l'Administration sont trop élevées. Je ne suis pas en mesure de vous fournir des chiffres concrets ».

Il n'aurait pas eu le choix de discuter les redressements alors que « *nous ne savions pas en détail quelles sommes avaient été arrêtés pour chaque lot ».*

Le prévenu est en aveu d'avoir payé des sommes au noir à des vendeurs et d'en avoir reçues de la part des acquéreurs lors de la signature des compromis qui étaient déposés dans le coffre-fort.

Les listes de prix officielles n'étaient pas en général remises aux clients.

Les actes notariés contenaient les prix minorés.

Les sommes payées au noir n'auraient pu être déduites des revenus des sociétés.

Il ne veut pas s'avancer sur un chiffre précis concernant les montants exacts de ces paiements occultes. Ces sommes étaient affectées à l'acquisition de terrains ou réparties entre les associés.

Ces montants n'étaient pas comptabilisés dans une comptabilité régulière et ni parallèle. La comptabilité était basée sur les actes notariés. **X.)** l'informait oralement des sommes reçues et en cas de répartition entre les associés, le calcul était fait sur des bouts de papier, qui n'ont pas été gardés.

La fiduciaire avait fait les déclarations fiscales des deux prévenus ainsi que des sociétés.

« ..Chacun de nous a par ailleurs la signature individuelle et illimitée pour engager les sociétés dont nous sommes les seuls associés… »

Y.) conteste les déclarations de **T3.)** , qui l'aurait contacté, pour lui faire du chantage quelques années auparavant et avant son audition auprès du juge d'instruction et demandait à le rencontrer.

A l'audience du **20 février 2008 Y.)** maintient ses aveux sur les faits.

„Ech diskutéiren net Beträg déi d'Révisioun als Recette ugin huet"

Il affirme à ce moment que deux signatures auraient été nécessaires pour engager les sociétés. Les prévenus n'auraient pas été les seuls associés dans les sociétés.

La répartition des tâches avait été la suivante : dans la fiduciaire **Y.)** avait engagé le personnel et lui donnait des ordres. Le domaine de la promotion et de la vente, était sous la responsabilité de **X.)** , qui engagait et dirigeait le personnel.

Y.) avait établi la comptabilité et les bilans, qui avaient été soumis d'une façon informelle aux associés.

A l'époque des faits les prévenus avaient à leur service dans le cadre des différentes sociétés 20 salariés. Les vendeurs étaient dirigés par **X.)** et le personnel de la fiduciare était sous la direction de **Y.)** .

Les fonds occultes, sans passer par la comptabilité, étaient pour une partie déposés dans le coffre-fort pour être utilisés pour les pots de vin à payer pour les nouvelles acquisitions du groupe, les autres étaient répartis entre les associés.

Les fonds occultes avaient été partagés dès réception entre les associés et n'avaient pas été enregistrés dans la comptabilité.

Dans la comptabilité ne figuraient que les montants résultants des actes notariés, non pas les fonds encaissés au noir qui constituaient au maximum 10% du prix de vente.

Il n'a pas fait les déclarations d'impôt des autres associés mais seulement les siennes, celles de **X.)** et des sociétés du groupe. Seule sa propre déclaration d'impôt était signée par lui, les bilans n'étaient pas signés.

EN DROIT

A –MOYENS, EXCEPTIONS ET QUESTIONS PREALABLES

Les mandataires des prévenus ont soulevé divers moyens en droit qu'il importe de trancher avant d'analyser le fond.

A.1. Moyen d'incompétence ratione materiae

Maître ENTRINGER soulève l'incompétence ratione materiae du Tribunal pour connaître de l'infraction de fraude fiscale. Il invoque à l'appui de son moyen que l'article 421 al. 2 de la loi générale des impôts (*Abgabenordnung*, ci-après « L.G.I. ») accorderait compétence à l'administration *(Finanzamt)* pour connaître des infractions punies par une simple amende, comme il est le cas pour la fraude fiscale. Cet article n'intéresserait pas seulement l'instruction de l'affaire, mais aussi la compétence du Tribunal saisi pour connaître du fond.

S'il est vrai que les articles 421 al. 2 et 3 L.G.I. attribuent compétence à l'administration fiscale pour connaître notamment de la fraude fiscale, cette compétence n'est cependant pas exclusive mais concurrente à celles des juridictions répressives.

En effet, aux termes du § 425 l'Administration des Contributions Directes (ci-après « l'Administration ») 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 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 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 materiae 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 d'enquêter sur la matérialité des "*Steuervergehen*" (§ 426 alinéa 3) et si l'Administration 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 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.

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, 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, il 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 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, n'excluent pas 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 3^{ième} 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"*).

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 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 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 (fraude fiscale), respectivement quintuple (escroquerie fiscale) 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. 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.

A.2. Moyens dirigés contre la citation et le réquisitoire

A.2.1. Manque d'indication de la qualité reprochée aux prévenus

Maître ENTRINGER estime que l'acte ayant saisi le Tribunal serait vicié en ce qu'il n'est pas précisé si les prévenus **Y.)** et **X.)** sont poursuivis en nom propre ou comme gérants de sociétés.

Mais ce moyen se base sur des considérations de fait inexactes, alors que le réquisitoire du Ministère Public précise clairement en quelle qualité les prévenus sont poursuivis. Ainsi est-il précisé pour les points I(1) et II(1) que la responsabilité pénale des prévenus est recherchée en nom personnel et pour les autres points en tant que gérants ou administrateurs des sociétés visées.

A.2.2. Demande d'annulation de l'acte ayant saisi le Tribunal

Maître ENTRINGER conclut à l'annulation de la citation estimant qu'elle violerait les droits de défense des prévenus en raison des imprécisions qu'elle renferme. Il s'oppose à la rectification par le Ministère Public des montants à l'audience.

Il convient de relever d'emblée que les critiques de la défense sont en fait dirigées non pas contre la citation du Ministère Public mais contre le réquisitoire et l'ordonnance de renvoi.

Si l'ordonnance de renvoi de la Chambre du conseil est irrégulière ou illégale elle ne pourra être réformée que par la Chambre du conseil de la Cour d'appel. Lorsque elle n'a fait l'objet d'aucun recours par les voies légales, le tribunal saisi doit procéder aux débats et au jugement de l'affaire (Trib corr. Liège 16 mars 1948, J.T. 1948 p. 362).

Ainsi la juridiction de jugement commettrait un excès de pouvoir en appréciant, au point de vue de sa validité, l'oeuvre d'une juridiction d'instruction (Garraud, Instruction criminelle, T. III, 1912, p. 442).

En effet la Chambre du conseil, juridiction d'instruction intervenant au cours de la phase de l'instruction préparatoire, est au même titre indépendante et souveraine dans ses décisions que la Chambre correctionnelle l'est dans les siennes, rendues au cours de la phase de jugement. Chaque juridiction est souveraine dans le domaine nettement délimité lui assigné par la loi.

Il en découle que le Tribunal correctionnel n'a pas à apprécier ce qu'a fait la juridiction d'instruction. Sa mission se borne à un seul point: le prévenu doit-il être condamné en raison du fait pour lequel il est traduit devant elle ? La juridiction de jugement statue sur le renvoi qui lui a été fait et apprécie définitivement le fond de la prévention: elle acquitte le prévenu ou lui fait application d'une peine.

A titre superfétatoire, il faut souligner qu'il relève précisément de l'objet de l'instruction et du débat à l'audience de déterminer la véracité ou la fausseté des faits énoncés dans le renvoi, et d'en déterminer la portée exacte. C'est également sur base des montants retenus à l'issue des débats que le Tribunal appréciera la gravité de l'infraction et appréciera la peine à appliquer.

De simples erreurs matérielles ne sauraient dès lors vicier l'acte qui a saisi le Tribunal.

Les montants exacts qui ont le cas échéant fait l'objet d'une fraude fiscale ont fait l'objet d'un débat contradictoire à l'audience. Même abstraction faite des montants, le renvoi est libellé de manière à faire connaître aux prévenus la nature des faits qui leurs sont reprochés, et de les circonscrire dans le temps et dans l'espace.

En effet, en matière correctionnelle, il est de principe que le prévenu appelé à sa défendre contre une inculpation est virtuellement interpellé de s'expliquer sur toutes les modifications qu'elle paraît recevoir dans le cours des débats, ainsi que sur les diverses qualifications dont elle serait susceptible, pourvu qu'il ne s'agisse pas d'un fait autre que celui qui a motivé les poursuites (ibid n° 42).

Le Tribunal correctionnel a partant le droit et le devoir d'examiner les faits lui déférés et dont il est saisi et de les qualifier le cas échéant autrement que ne l'a fait la partie poursuivante ou la juridiction d'instruction, lesquels n'ont pu porter atteinte, ni à l'étendue de la saisine, ni aux pouvoirs de la juridiction de jugement.

L'ampleur des fraudes n'est cependant pas un élément constitutif des infractions libellées à charge des prévenus, sauf qu'elle a une influence de second ordre sur la notion de *« significatif »* employée pour le délit d'escroquerie fiscale. Cet élément constitutif n'étant cependant pas précisément chiffré par la loi, mais soumis à l'appréciation du Tribunal, une indication erronée des montants dans l'acte de saisine n'est pas de nature à porter atteinte aux droits de la défense.

Le tribunal est saisi *in rem* des faits par le renvoi il importe donc peu que le Ministère Public ait changé à l'audience les montants.

Le moyen n'est partant pas fondé et est partant à rejeter.

A.3. Demandes de renvoi devant la Cour Constitutionnelle

Les mandataires des prévenus soulèvent quatre questions d'ordre constitutionnel et sollicitent le renvoi préjudiciel devant la Cour constitutionnelle.

S'il est vrai que l'alinéa 1er de l'article 6 de la loi du 27 juillet 1997 portant organisation de la Cour Constitutionnelle prévoit qu'en présence d'un moyen d'inconstitutionnalité d'une loi soulevé par une des parties au litige, il y a obligatoirement lieu à saisine de la Cour Constitutionnelle par le Tribunal saisi du litige, l'alinéa 2 du même article prévoit toutefois trois cas de dispense, à savoir lorsque :

a) une décision sur la question soulevée n'est pas nécessaire pour rendre le jugement;
b) la question de constitutionnalité est dénuée de tout fondement;
c) la Cour Constitutionnelle a déjà statué sur une question ayant le même objet.

A.3.1. L'Abgabenordnung n'a pas fait l'objet d'une publication au Mémorial

Les prévenus font valoir que la législation fiscale luxembourgeoise, telle qu'elle figure dans la *Abgabenordnung* n'aurait jamais fait l'objet d'une publication et promulgation dans les formes constitutionnelles, de sorte qu'elle ne ferait pas partie de l'ordre juridique luxembourgeois et que sa violation ne saurait entraîner de sanction pénale.

Ils font valoir que les exigences d'application de la loi seraient plus sévères s'agissant d'une loi pénale que d'une loi fiscale. Les prévenus réclament qu'il y a lieu de saisir la Cour Constitutionnelle de cette question pour statuer sur une éventuelle violation des articles 99, 34 et 112 de la constitution.

L'article 112 de la Constitution luxembourgeoise dispose : « *Aucune loi, aucun arrêté ou règlement d'administration générale ou communale n'est obligatoire qu'après avoir été publié dans la forme déterminée par la loi* ».

L'article 1er de l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944 concernant les impôts, taxes, cotisations et droits dispose : « *Par dérogation aux arrêtés grand-ducaux du 22 avril 1941 et du 13 juillet 1944 déterminant l'effet des mesures prises par l'ennemi, toutes les dispositions et mesures prises par l'ennemi avant le 10 septembre 1944 et relatives aux impôts, taxes cotisations et droits mentionnés à l'art. 2 sont tenues pour valables et continuent à être appliquées à partir du 10 septembre 1944 jusqu'à disposition ultérieure* ».

Ni la Constitution, ni la loi ordinaire n'imposent l'obligation de reproduire formellement dans le texte de loi les termes d'une loi étrangère ou autres dispositions ou mesures, déclarées obligatoires par voie de référence (Conseil d'Etat, 8 décembre 1948).

La loi générale des impôts (*Abgabenordnung*) a été maintenue en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1994 précité et a été modifiée et complétée par des dispositions ultérieures. En décrétant que la loi en question continuera son effet, l'arrêté grand-ducal a validé implicitement mais nécessairement le mode de publication de ces dispositions légales, ainsi que la publicité qu'elles ont acquises au pays par le passé.

Ainsi, l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944 a maintenu en vigueur les mesures fiscales introduites au pays par l'occupant, comme par le passé ; l'effet des lois allemandes subsiste dans les conditions de forme et de fond qui les ont régies pendant l'occupation. Ledit arrêté a validé implicitement le mode de publication de ces dispositions, ainsi que la publicité qu'elles avaient acquise au pays par le passé (TA Lux., 19 juillet 1950, Pas 1950, p. 91).

Cet arrêté a ainsi maintenu provisoirement en vigueur les textes d'origine allemande, dont *l'Abgabenordnung* et elle les purge des vices éventuels liés au défaut de publication effective au Luxembourg.

La question de constitutionnalité est dès lors dénuée de tout fondement, de sorte qu'il n'y a pas lieu à renvoi préjudiciel devant la Cour Constitutionnelle.

A.3.2. Libellé de l'escroquerie fiscale et légalité des infractions pénales

Maître ENTRINGER plaide qu'il y aurait matière à discussion en ce qui concerne la légalité de l'incrimination de l'escroquerie fiscale. Les notions de *« montant significatif »* et d' *« emploi systématique »* seraient trop vagues et imprécises. Cette question aurait été soulevée lors des travaux parlementaires, mais n'aurait pas été solutionnée à suffisance dans la version finale de la loi. Il y aurait donc lieu à renvoi préjudiciel à la Cour Constitutionnelle pour confronter l'infraction d'escroquerie fiscale aux articles 12 et 14 de la Constitution.

Il ressort de l'article 14 de la Constitution que pour être prononcée une peine doit être prévue par la loi, tant par son existence que par son taux de sévérité, et au jour de la commission du fait et à celui de la décision qui l'inflige. Le principe de la légalité de la peine entraîne la nécessité de définir les infractions en termes suffisamment clairs et précis pour en exclure l'arbitraire et permettre aux intéressés de mesurer exactement la nature et le type des agissements sanctionnables. Le principe de la spécification de l'incrimination est partant le corollaire de celui de la légalité de la peine consacrée par l'article 14 de la Constitution (Cour Constitutionnelle, Arrêt 12/02 du 22 mars 2002, Mémorial A, n° 40, 12 avril 2002, p. 672).

En d'autres termes, le droit pénal doit être accessible et prévisible. Le justiciable doit être en mesure de déterminer au préalable si ses agissements sont susceptibles d'être sanctionnés pénalement, ou, comme en l'espèce, susceptibles d'emporter une aggravation de la peine encourue.

L'infraction d'escroquerie fiscale est libellée par le § 396 al. 5 L.G.I. dans les termes suivants : « *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 ...* ».

L'exigence de légalité des peines figurant dans la Constitution luxembourgeoises rejoint celle édictée à l'article 7 de la C.E.D.H. A ce propos, la Cour Européenne des Droits de l'Homme a pu préciser que « *Cette condition se trouve remplie lorsque le justiciable peut savoir, à partir du libellé de la disposition pertinente (art. 7) et, au besoin, à l'aide de son interprétation par les tribunaux, quels actes et omissions engagent sa responsabilité pénale* » (CEDH, 15 novembre 1996, Cantoni c/ France).

De même, la Cour a constaté « *qu'en raison même du principe de généralité des lois, le libellé de celles-ci ne peut présenter une précision absolue. L'une des techniques types de réglementation consiste à recourir à des catégories générales plutôt qu'à des listes exhaustives. Aussi de nombreuses lois se servent-elles par la force des choses de formules plus ou moins floues, afin d'éviter une rigidité excessive et de pouvoir s'adapter aux changements de situation. L'interprétation et l'application de pareils textes dépendent de la pratique* ».

Les notions de *« significatif »* et de *« systématique »* requièrent certainement une appréciation par le Tribunal au cas d'espèce, mais ne sont pas de nature à dévier dans l'arbitraire. En effet, ces termes ont un contenu normatif circonscrit. La notion de *« significatif »* est synonyme tant de *« révélateur »* que d' *« important, substantiel »*, la loi fournissant en outre l'élément par rapport auquel cette appréciation doit s'opérer, à savoir soit le montant absolu de l'impôt éludé, soit son rapport avec l'impôt dû. La notion de *« systématique »* exclut une incrimination en cas d'unicité des faits et requiert une répétition d'actes, les manœuvres devant être employées soit avec cohérence, soit de manière continue.

Il découle de ce qui précède que les termes employés par le législateur entrent dans le cadre de la marge d'appréciation qui doit revenir aux Tribunaux pour permettre d'appliquer des textes abstraits à des faits d'espèce. Cette marge d'appréciation est cantonnée par des notions d'une précision suffisante pour permettre au justiciable de connaître la nature des faits incriminés.

Ainsi, la question constitutionnelle est dénuée de tout fondement, de sorte qu'en application de l'article 6 alinéa 2 de la loi du 27 juillet 1997 portant organisation de la Cour Constitutionnelle, il n'y a pas lieu à renvoi préjudiciel.

A.3.3. Différents délais de prescription non objectivement justifiés pour les impôts directs et les impôts indirects

Maître ENTRINGER relève que l'infraction d'escroquerie fiscale serait soumise à des prescriptions différentes selon qu'il s'agisse de contributions directes, auquel cas la prescription quinquennale de la L.G.I. viendrait à s'appliquer, ou qu'il s'agit d'impôts indirects, auquel cas la prescription triennale de droit commun viendrait à s'appliquer. En l'absence de raison objective pour différencier, il y aurait violation du principe d'égalité inscrit à l'article 10bis de la Constitution, de sorte qu'il y aurait lieu à renvoi de cette question à la Cour Constitutionnelle.

Or, tel qu'il résulte des développements sous le point A.4.1.5., il n'y a en l'espèce pas prescription même à admettre que le délai de prescription ne serait que de trois ans.

Par conséquent, une décision sur la question soulevée n'est pas nécessaire pour rendre un jugement.

A.3.4. Une juridiction qui ne se fonde pas sur une loi

Maître ENTRINGER expose que la compétence juridictionnelle accordée à l'Administration ne serait pas seulement contraire à l'article 6.1. C.E.D.H. pour mêler au sein d'une même instance les compétences d'instruction et de jugement, mais également à la Constitution luxembourgeoise. D'après l'article 86 de la constitution, nul tribunal et nulle juridiction ne peuvent être établies qu'en vertu d'une loi ; l'article 421 L.G.I. serait cependant le fruit d'un acte de l'occupant allemand confirmé par un simple arrêté. Il requiert le renvoi préjudiciel devant la Cour Constitutionnelle pour statuer sur la constitutionnalité de l'article 421 alinéas 2 et 3 L.G.I..

Les articles 421 al. 2 et 3 L.G.I. ont trait à la compétence de l'Administration pour statuer au fond. En l'espèce toutefois, le Tribunal d'arrondissement de Luxembourg et non l'Administration est appelée à statuer. Une éventuelle inconstitutionnalité de l'article 421 al. 2 et 3 L.G.I. est donc sans incidence sur le présent litige, de sorte qu'une décision sur la question soulevée n'est pas nécessaire pour rendre le jugement. Il n'y a dès lors pas lieu de poser de question préjudicielle.

A.4. Moyens de prescription

Les mandataires des prévenus soulèvent la prescription des infractions reprochées à leurs mandants.

Il y a dès lors lieu d'analyser, infraction par infraction si l'action publique est éteinte par prescription ou non.

A.4.1. Prescription des infractions de fraude fiscale et d'escroquerie fiscale

A.4.1.1. Caractère continu de l'infraction

La notion d'infraction continue vise le maintien d'une situation délictueuse.

Plusieurs infractions instantanées, en formant une unité tant par l'intention délictueuse que part l'unité de droit vidée, constituent une infraction continuée dont la prescription ne commencera à courir qu'à partir de la consommation du dernier fait (TA Lux., 3 avril 2003, n° 930/2003, LJUS n° 99834664).

Les infractions retenues à charge des prévenus ont trait à aux exercices fiscaux de 1987 à 1993, les déclarations fiscales qui ont été déposées, l'ont été entre le 20 mars 1991 et le 22 août 1996. Il est reproché aux prévenus d'avoir systématiquement procédé selon un même mode opératoire, à savoir d'avoir vendu des biens immobiliers dont une partie du prix a été payée « au noir » et n'a pas été renseigné dans les livres comptables.

Ces actes ne sauraient être considérés individuellement, ni exercice par exercice. Le découpage en années est simplement la conséquence de ce que la fiscalité est décomptée par exercices annuels. Le caractère systématique des actes reprochés aux prévenus dénote une intention globale de commettre une fraude ou escroquerie fiscale unique s'étirant sur une période prolongée.

Les actes préparatoires et constitutifs de l'escroquerie ou fraude fiscale n'ont pas connu d'interruption notoire, mais s'inscrivent dans un flux continu d'actes.

L'ensemble de ces actes individuels ont servi une finalité et un but unique, à savoir, mis à part la constitution d'une caisse noire, l'enrichissement personnel des prévenus **Y.)** et **X.)** par une diminution de leur dette fiscale.

L'état infractionnel ayant ainsi, en l'espèce, perduré sur une période de plusieurs années, le tribunal est en présence d'une infraction continue.

Maître ENTRINGER fait valoir que le principe de l'infraction continue ne pourrait trouver application en l'espèce. En tout état de cause, s'agissant de sociétés, et donc de personnes morales, différentes, il y aurait lieu d'apprécier la prescription individuellement.

Mais le fait que différentes sociétés soient visées par le réquisitoire n'a pas pour conséquence que la prescription doit être appréciée distinctement pour chacune d'entre elles. En effet, les faits libellés par le Ministère Public visent à chaque fois les mêmes acteurs, à savoir **Y.)** et **X.)** soit en leur qualité d'auteur et en nom personnel, soit en leur qualité de dirigeant et représentant des sociétés exploitées par eux. De manière directe ou indirecte, ceux-ci sont accusés d'avoir cherché à se procurer un avantage personnel, entrant dans leur patrimoine personnel. Indépendamment du fait qu'il s'agisse de sociétés différentes, il y avait donc unicité des acteurs et unicité de la finalité recherchée.

La continuité de l'infraction transcende ainsi la personnalité morale des diverses sociétés qui n'ont été que les vecteurs de cet enrichissement personnel.

A.4.1.2. Début de la prescription

« Quant à la prescription de l'action publique, dans le cas d'infraction continue, cette prescription ne commence à courir que du jour où l'acte ou l'agissement illicite cesse » (Cour, 4 avril 2006, n° 195/06 V).

Le délai de prescription de l'infraction continue qui ne cesse de s'accomplir aussi longtemps qu'est maintenue la situation délictueuse, commence à courir le jour où cesse cette situation. (TA Lux., 27 novembre 2001, n°2855/01, LJUS n° 99821098).

Les fraudes en nom personnel, ainsi que pour l'ensemble des sociétés, de même que pour tous les exercices visés par le réquisitoire, la prescription commence à courir avec le dernier acte caractérisant la fraude ou l'escroquerie fiscale sinon la tentative de ces deux infractions.

Tel qu'il est détaillé ci-après (point I.(1).1.), les prévenus se trouvaient quant à la plupart des infractions de fraude et d'escroquerie fiscale non pas dans l'état d'une infraction consommée, mais dans l'état d'une tentative.

La prescription a dès lors commencé à courir au moment du dernier acte posé par les prévenus destiné à perpétrer l'infraction.

Le témoin **T1.)** explique devant le Juge d'Instruction (n° 0739/99, 1167/99/CD, 25 novembre 2003) : *« La révision des différentes sociétés détenues par Messieurs **Y.)** et **X.)** avait commencé environ en 1993. Elle allait durer plusieurs années jusqu'en 1997 »*.

Il résulte en effet des éléments du dossier que les opérations de révision ont duré de 1993 à 1997 (audition de **T1.)** auprès du juge d'instruction en date du 25 novembre 2003).

D'après les déclarations des témoins ayant participé à la révision, ceux-ci disposaient d'un bureau au sein de la fiduciaire **Y.)** . A leur demande, les livres comptables, bilans et documents justificatifs concernant les diverses sociétés leur ont été remis pour inspection.

Le témoin **T1.)** renseigne à l'audience que même au cours de l'enquête fiscale, des déclarations d'impôt ont continué à être remises à l'Administration, déclarations se basant sur la comptabilité existante et ne reprenant pas l'intégralité des revenus.

Tout au long des opérations de révision, les prévenus ont ainsi continué à soumettre à l'Administration et à se baser sur des documents dont ils savaient qu'ils ne reflétaient pas la réalité.

Ils ont ainsi continué à poser des actes destinés à cacher les recettes réelles et à éluder le paiement des impôts dus, donc ils ont perpétré par ces actes la tentative de fraude et d'escroquerie fiscale.

Même si les prévenus **Y.)** et **X.)** ont fini par entrer en pourparlers avec les enquêteurs de l'Administration, ils n'ont cependant pas spontanément indiqué les terrains et biens immobiliers pour lesquels des sommes au noir ont été payées, mais ont attendu à être confrontés par les enquêteurs aux différences constatées par rapport au prix ordinaire du marché.

Les derniers actes de tentative, et par conséquent le début de la prescription coïncident ainsi avec le dépôt de la dernière déclaration fiscale, à savoir le 22 août 1996.

A.4.1.3. Effet de la transmission des poursuites

Maître ENTRINGER soulève que la transmission des poursuites faite par les fonctionnaires de l'Administration ne saurait avoir d'effet sur la prescription. Les fonctionnaires n'ayant pas la qualité d'officiers de police judiciaire, cet acte devrait être assimilé à une simple plainte sans effet interruptif.

Est généralement admis comme acte interruptif de la prescription tout acte de poursuite ou d'instruction. Les actes d'instruction interruptifs sont posés par le juge d'instruction, par la juridiction de jugement et par la police judiciaire pour découvrir la vérité et représentent tout acte prévu par la procédure pénale, émanant d'une autorité qualifiée à cet effet et ayant pour objet de recueillir les preuves ou de mettre la cause en état d'être jugée (H.-D Bosly et D. Vandermeersch, Droit de la procédure pénale).

Les actes destinés à un usage administratif d'ordre interne ne constituent par contre pas des actes prévus et réglés par les règles de la procédure répressive et ne sauraient partant pas être retenus comme actes interruptifs de la prescription, ni à titre d'actes d'instruction, ni à titre d'actes de poursuites (Lux. 27 novembre 2003 confirmé par arrêt du 19 octobre 2004 no 326/04 V).

L'interruption de la prescription de l'action publique ne peut résulter que d'un acte d'instruction ou de poursuite qui, émanant d'une autorité qualifiée à cet effet, est, en outre, régulier en la forme (Cour 8 mars 1982, Pas. 25, 226).

La prescription de l'action publique n'est pas interrompue par tout acte quelconque tendant à la recherche ou à la poursuite d'une infraction, même s'il est accompli par une autorité qualifiée pour y procéder. Pour produire un effet interruptif, l'acte doit, en outre, avoir le caractère d'un acte de la procédure pénale (Cour 8 mars 1982, Pas. 25, 226).

Les actes destinés à un usage administratif d'ordre interne ne constituent pas des actes prévus et réglés par les règles de la procédure répressive et ne sauraient partant pas être retenus comme actes interruptifs de la prescription, ni à titre d'actes d'instruction, ni à titre d'actes de poursuites (Lux. 27 novembre 2003 confirmé par arrêt du 19 octobre 2004 no 326/04 V).

En l'espèce, la transmission des poursuites de la part de l'Administration au Ministère Public a eu lieu à diverses dates suivant les dossiers, entre le 18 février 1998 et le 23 décembre 1999.

Or, l'acte interruptif de la prescription spéciale en matière fiscale est la transmission des poursuites par l'Administration. Cette transmission qui saisit l'autorité judiciaire fait courir un nouveau délai de cinq ans (Lux., 14 février 2002, n° 253/2002).

Il résulte en effet des § 421 et suivants de l'*Abgabenordnung* que l'Administration dispose elle-même de larges pouvoirs d'enquête et peut elle-même prononcer des sanctions. L'Administration a en matière de délits fiscaux (*Steuervergehen*) une compétence concurrente à celle du Ministère Public. L'Administration elle même est dès lors une autorité qualifiée pour la recherche et la poursuite d'infractions, de sorte que ses actes sont susceptibles d'interrompre la prescription.

La transmission des poursuites au Ministère Public, telle que prévue par l'article 425 de l'*Abgabenordnung* ne peut dès lors être assimilé à une plainte, mais constitue un acte de poursuite attribuant compétence à un autre organe de poursuite, et manifestant par là même l'intention inméconnaissable des autorités à poursuivre l'affaire.

Le moyen soulevé par les prévenues, à savoir que cet acte devait être assimilé à une plainte de sorte qu'elle ne mettrait pas en mouvement l'action publique et ne pourrait dès lors interrompre la prescription n'est dès lors d'aucune pertinence en l'espèce. De même, la question de savoir si les fonctionnaires de l'Administration ont la qualité d'O.P.J. est sans incidence.

A.4.1.4. Délai de prescription applicable

Maître ENTRINGER plaide que la prescription quinquennale applicable à la fraude et l'escroquerie fiscale ne sauraient trouver application pour être contraire au principe de la prescription triennale des délits.

Mais le § 419 alinéa 1er L.G.I. précise que „*Die Strafverfolgung von Steuervergehen verjährt in fünf Jahren*" et institue ainsi une exception. Le § 391 L.G.I. précise : « *Das Strafgesetzbuch gilt, soweit die Steuergesetze nichts Abweichendes vorschreiben* », et prévoit ainsi explicitement la possibilité pour la législation fiscale de prévoir des règles procédurales dérogatoires.

Il s'ajoute qu'en application de l'article 10 alinéa 1er de la loi du 27 novembre 1933 : « La créance du Trésor se prescrit par cinq ans. Toutefois, en cas de non-déclaration ou en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte, avec ou sans intention frauduleuse, la prescription est de dix ans ».

En l'espèce, il résulte du dossier répressif, que pour quelques sociétés et quelques exercices aucunes déclarations fiscales n'avaient été déposées, et que dans les autres cas, les déclarations étaient tant incomplètes qu'inexactes en raison des recettes non-déclarées.

Les infractions de fraude et d'escroquerie fiscale se prescrivent ainsi en l'espèce par dix ans.

A.4.1.5. Conclusion

En raison de leur caractère continu, les diverses infractions de fraude et d'escroquerie fiscale, visant un seul et même but, ne constituent qu'une seule infraction, le début de la prescription et l'effet interruptif s'appréciant de la même manière à l'égard de chacune d'elles.

La prescription a commencé à courir avec les derniers actes ayant perpétré les infractions, la tentative des infractions, soit le 22 août 1996, date de dépôt de la dernière déclaration fiscale.

Les transmissions des poursuites, qui ont eu lieu en date des 18 février 1998, 31 mars 1998, 16 décembre 1998, 23 décembre 1998, 15 janvier 1999 et 22 décembre 1999 ont interrompu la prescription.

Par la suite, des actes de poursuite posés par le Ministère Public et le Juge d'Instruction ont valablement interrompu la prescription jusqu'à la clôture de l'instruction en date du 22 décembre 2003, l'ordonnance de renvoi du 11 mai 2006 et la citation du 22 novembre 2007.

Il résulte des considérations qui précèdent que l'action publique ne s'est pas éteinte par prescription. Ce constat garderait même sa validité si l'on admettait que le délai de prescription n'était pas décennal, mais seulement de trois ans.

A.4.2. Prescription des infractions de faux, d'usage de faux et de faux-bilan

Les crimes de faux et d'usage de faux ont été décriminalisés par l'ordonnance de la Chambre du conseil du Tribunal d'Arrondissement du 11 mai 2006, confirmée par l'arrêt de la Chambre du conseil de la Cour d'appel du 31 octobre 2006.

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 28 novembre 2005.

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.

Il résulte du dossier répressif que lors des transactions immobilières, des sommes ont été encaissées en noir depuis 1987. Depuis le premier exercice jusqu'au dernier exercice visé par le réquisitoire du Ministère Public, les livres de commerce et la comptabilité n'ont pas été tenus d'une manière régulière en ce sens que d'importantes recettes, encaissées "au noir" n'ont pas été inscrites dans les livres comptables.

Cette manière de procéder permettait aux prévenus de retirer tout au long de la période visée des fonds appartenant aux sociétés dont ils avaient la gestion et de créer des pièces comptables qui ne reflétaient pas la réalité afin de dissimuler les sommes encaissées « en noir » et de cacher à l'Administration le véritable chiffre d'affaire de ces sociétés et de leurs revenus personnels et d'éluder ainsi l'impôt.

Ils agissaient 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 1987 jusqu'en 1993, avaient été commis dans le même but unique, à savoir dissimuler le véritable montant de leurs propres revenus et ceux des sociétés.

Les crimes de faux et d'usage de faux commis au cours des années 1987, 1988, 1989, 1990, 1991, 1992 et 1993 constituent ainsi une infraction unique.

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 à l'appui de la déclaration pour l'impôt sur le revenu, ainsi que lors des enquêtes menées par l'Administration dans les locaux des différentes sociétés, ces documents ayant été présentés aux enquêteurs.

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 au courant des années 1993 à 1997, aux fonctionnaires du Service révision chargés de la vérification de livres et documents commerciaux.

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 est unanimement admis en doctrine et jurisprudence que l'énumération des cas de connexité dans l'article 26-1 du Code d'instruction criminelle luxembourgeois correspondant à l'article 207 du code belge et 207 de l'ancien code de procédure pénale français, n'est pas limitative mais purement indicative. Les juridictions peuvent procéder par analogie et retenir des cas de connexité non prévus par le texte, lorsqu'il existe entre les faits envisagés, un lien analogue à l'un de ceux que vise l'article 26-1 du Code d'instruction criminelle.
(LE POITTEVIN, Code d'Instruction Criminelle, T I. art 226 n° 2; BELTJENS, Droit Criminel Belge, art. 227, n° 13 et nombreuses références citées; R. THIRY, Précis d'Instruction Criminelle, T.I et II, n°376 - 378).

De ce fait il y a connexité en cas de pluralité d'infractions commises par une pluralité de délinquants se rattachant par un lien commun qui est constitué soit par l'unité de temps et de lieu, soit par le concert organisé à l'avance par différents délinquants ou bien suppose un rapport de cause à effet entre plusieurs infractions commises par un ou plusieurs auteurs (BELTJENS, Droit criminel belge, article 223 n°8), *par opposition à l'indivisibilité, cas où il y a unité d'infraction avec ses conséquences légales* (R. THIRY, op. cit., T I et II n° 376 à 378).

L'indivisibilité suppose l'unité du délit. Celle-ci se rencontre notamment lorsque des actions, distinctes et diverses au point de vue matériel, constituant chacune, si on les isole, un crime ou un délit particulier, se fondent et se coordonnent ensemble, si bien qu'en les replaçant dans leur milieu, en tenant compte des circonstances qui les ont suivies ou précédées, on se trouve en présence d'un ensemble, d'une sorte de combinaison criminelle, où les éléments isolés perdent leur caractère pour former un tout homogène. L'unité de l'infraction résulte ici de l'élément moral, de

l'intention de l'auteur, qui soude les faits les uns aux autres (Répertoire Pratique de Droit Belge, v° Compétence en matière répressive, n° 31).

Elle est encore définie par la jurisprudence comme la situation dans laquelle "il y a lieu de considérer un crime ou un délit comme rattachés l'un à l'autre par des liens de l'indivisibilité, lorsqu'ils ont été commis dans le même trait de temps, dans le même lieu, qu'ils ont été déterminés par le même mobile, qu'ils procèdent de la même cause et qu'en outre l'indivisibilité de l'accusation comme de la défense sur l'ensemble des faits commande de les soumettre simultanément à l'appréciation des mêmes juges" (Cass. crim fr. 13 février 1926, Bull. crim. 1926,n° 64, cité avec d'autres réf in J-CL PROCEDURE PENAL, v° Chambre d'accusation –connexité et indivisibilité- art 191-230, n°47 et suiv.)

Il y a dès lors en particulier 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).

L'action publique n'est dès lors pas éteinte par prescription en ce qui concerne les infractions de faux et d'usage de faux.

A.4.3.Prescription des infractions à la loi de 1948

A.4.3.1. Délai de prescription applicable à l'infraction à la loi de 1948

Maître ENTRINGER soulève la prescription de l'infraction tirée de l'article 7 al. 1er de la loi du 28 janvier 1948 relative tendant à assurer la juste et exacte perception des droits d´enregistrement et de succession. Il estime qu'en raison de ce texte, tout effet contagieux provenant d'autres règles de prescription serait à exclure.

L'article 8 de la loi du 28 janvier 1948 énonce : « *Les poursuites seront engagées à la requête de l´Administration de l´Enregistrement dans les trois ans qui suivront l´affirmation jugée frauduleuse* ».

Mais cet article ne fait qu'énoncer un principe général qui est également énoncé aux articles 637 et 638 du Code d'Instruction Criminelle, selon lesquels l'action publique résultant d'un délit se prescrira après trois années révolues à compter du jour où le délit aura été commis.

Or, les dispositions figurant au Code d'Instruction Criminelle ont vocation à régir toutes infractions pénales, qu'elles soient libellées dans le Code Pénal ou dans une loi spéciale.

Par conséquent, la prescription des infractions libellées dans la loi du 28 janvier 1948 suit les règles légales ordinaires, et reste en particulier soumise à l'interruption par un acte d'instruction, telle que prévue à l'article 637 al. 2 du C.I.C.

L'infraction libellée à l'article 7 al. 1er de la loi de 1948 est donc soumise au régime de droit commun en matière de prescription pénale, telle qu'elle sera analysée ci-après.

A.4.3.2. Absence de prescription

Tout comme les différentes infractions de fraude fiscale et de faux, les itératives violations de la loi de 1948 s'inscrivent dans une intention criminelle unique visant une seule et même finalité. La résolution des prévenus **Y.)** et **X.)** à faire des affirmations mensongères dans les actes notariés n'est pas le fruit d'une pluralité de résolutions criminelles, acte par acte, mais s'inscrit dans le cadre plus large d'une résolution et d'un mode opératoire unique s'étalant sur une pluralité d'exercices.

En effet, l'omission de déclaration lors des actes de vente successifs réalisés par les prévenus, avait pour objectif de dissimuler à l'Administration le véritable prix de vente, et donc leurs propres revenus ainsi que ceux des sociétés, de sorte qu'elle fait partie de l'opération globale visant au même et unique but de diminuer le montant d'impôts redus.

Sur base des considérations plus amplement développées au titre qui précède, ces infractions à la loi de 1948 constituent ainsi une infraction continue et collective, de sorte que la prescription n'a commencé à courir qu'au moment de la cessation de l'état infractionnel, donc avec le dernier des actes.

De même, les multiples infractions à la loi de 1948 ne sont pas le fruit d'une résolution et d'un agissement criminel isolé et autonome, mais s'inscrivent dans le cadre plus large de la fraude fiscale reprochée aux prévenus. En d'autres termes, les affirmations mensongères dans les actes notariés n'ont été perpétrées que dans le but de commettre la fraude et les escroqueries fiscales, dont elles constituent une étape préalable et nécessaire.

Sur base des considérations plus amplement développées au titre qui précède, les infractions à la loi de 1948 sont dès lors connexes aux autres infractions reprochées aux prévenus, de sorte que les actes interruptifs de prescription concernant l'une d'elles a un effet contagieux pour les autres.

Le moyen de la prescription est dès lors à rejeter.

A.4.4.Conclusion quant à la prescription

Les conditions de la **connexité** sont remplies en l'espèce en ce qui concerne tous les faits et toutes les infractions reprochées aux deux prévenus.

En l'espèce, toutes les infractions commises par **Y.)** et par **X.)** sont liées par un rapport de cause à effet.

La manière de procéder des prévenus était la suivante : **X.)** était le commercial et traitait avec les clients et récoltait l'argent des clients soit personnellement soit par l'intermédiaire de ses employés

tandis que **Y.)** s'occupait de la comptabilité et de la gestion des sociétés. Ces agissements permettaient aux prévenus de retirer tout au long de la période visée des revenus provenant de leurs activités illicites au sein des sociétés gérées par eux et dont ils étaient les bénéficiaires économiques, et de créer des pièces comptables et des extraits pour cacher leurs revenus illicites et éluder ainsi les impôts correspondant à ces revenus.

En l'espèce, il y a pluralité d'infractions commises par **Y.)** et **X.)** se rattachant par un lien commun qui est constitué par l'unité de temps et de lieu, ainsi par le concert organisé à l'avance entre les deux prévenus ainsi qu'un rapport de cause à effet entre les infractions commises par les deux prévenus.

Pour le surplus, il existe entre elles un lien logique plus ou moins étroit.

Eu égard à ce qui a été développé précédemment il y a lieu encore de retenir que les infractions commises par **Y.)** sont connexes aux infractions commises par **X.)** en ce sens que les premières ont été commises en vue de commettre les deuxièmes.

En raison de la connexité de toutes les infractions commises par les prévenus, l'interruption de la prescription des infractions reprochées à **Y.)** , a un effet contagieux pour les infractions libellées à charge de **X.)** . *« L'acte interruptif produit effet à l'égard de toutes les infractions »* (Cass crim. fr. 18 février 1991, Bull n°85).

L'acte interruptif de la prescription effectué à l'égard des faits reprochés à **Y.)** profite donc aux infractions commises par **X.)** et ce d'autant plus qu'ils sont co-auteurs tel que cela sera développé ultérieurement.

En raison de leur caractère continu, les diverses infractions, visant un seul et même but, ne constituent qu'une seule infraction, le début de la prescription et l'effet interruptif s'appréciant de la même manière à l'égard de chacune d'elles.

La prescription a commencé à courir avec les derniers actes ayant perpétré les infractions, respectivement la tentative des infractions, soit le 22 août 1996, date du dépôt de la dernière déclaration fiscale.

Les transmissions des poursuites, qui ont eu lieu en date des 18 février 1998, 31 mars 1998, 16 décembre 1998, 23 décembre 1998, 15 janvier 1999, 22 décembre 1999 et 23 décembre 1999 ont interrompu la prescription. Il y lieu de retenir que la première transmission des poursuites en date du 18 février 1998 a constitué l'acte interruptif qui a produit effet et a un effet contagieux à l'égard de toutes les infractions connexes commises par les prévenus libellées à leur charge.

Par la suite, des actes de poursuite posés par le Ministère Public et le Juge d'Instruction ont encore valablement interrompu la prescription jusqu'à la clôture de l'instruction en date du 22 décembre 2003, l'ordonnance de renvoi du 11 mai 2006 et les citations à prévenus du 22 novembre 2007.

Il résulte de ce qui précède qu'il n'y a pas lieu de faire droit aux conclusions de la défense de **X.)** et il y a lieu de déclarer la saisine du tribunal par le Ministère Public de ces faits et infractions recevable tant à l'égard de **Y.)** qu'à l'égard de **X.)** .

A.5. Demandes civiles incidentes proposées par voie d'exception

Maître ENTRINGER demande, au nom et pour compte tant des prévenus que des sociétés **SOC 1.)** Sàrl, **SOC 2.)** Sàrl, IMMOBILIERE **Y.)** & Cie Sàrl, IMMOBILIERE **X.)** Sàrl, **SOC 4.)** S.A., **SOC 5.)** Sàrl, **SOC 3.)** SCI et **Y.)** SCI l'annulation des contre-lettres sur base de l'article 1er de la loi du 28 janvier 1948.

L'article 1er de la loi de 1948 énonce : « *Est nulle et de nul effet toute convention ayant pour but de dissimuler partie du prix d´une vente d´immeubles et tout ou partie de la soulte d´un échange ou d´un partage comprenant des biens immeubles* ».

A.5.1. Demande au nom des prévenus

Les prévenus demandent en nom personnel à voir déclarer nulles les contre-lettres lettres portant sur la partie « au noir » du prix de vente des immeubles.

En vertu de la règle qu'à moins d'une exception formelle ou implicite résultant de la loi, le juge de l'action est le juge de l'exception, les tribunaux correctionnels, saisis d'une infraction, ont le droit et le devoir d'apprécier toutes les circonstances constitutives du fait délictueux et de résoudre toutes les questions incidentes qui s'y rattachent (Cour 14 décembre 1901, 6, 104).

Le jugement des questions civiles que l'exercice de l'action publique fait surgir et dont la décision n'est pas expressément réservée à la juridiction civile, appartient aux tribunaux de répression en vertu du principe que le juge de l'action est le juge de l'exception (Cour 19 juillet 1884, 2, 282).

En particulier, le juge correctionnel peut être compétent pour statuer sur l'existence du contrat civil, car étant juge de l'action, il l'est également de l'exception (TA Lux., 26 novembre 1984, n° 1892/84 V, LJUS n° 98406766).

Le juge saisi ne peut cependant décider de la nullité des contrats visés que si cette question est un préalable nécessaire pour statuer au fond, donc si la validité ou la nullité des contrats a une incidence sur les éléments constitutifs des infractions libellées à charge des prévenus.

- En ce qui concerne l'infraction libellée à l'article 7 alinéa 1er de la loi du 28 janvier 1948, la logique inhérente à cette loi fait en sorte que la validité des contrats n'a pas d'incidence sur le délit pénal. En effet, admettre le contraire reviendrait à dire que la loi de 1948 aurait institué un délit qui, en raison de ses propres dispositions, serait insusceptible de s'appliquer. La juxtaposition des articles 1er et 7 de cette loi doit ainsi faire conclure que le délit est consommé, indépendamment de la question civile de la validité des contrats. La nullité civile et la sanction pénale sont considérées par cette loi comme des mesures conjointes, destinées à être mises en œuvre parallèlement.

- En ce qui concerne les autres infractions (fraude et escroquerie fiscale, faux, faux bilan), il faut observer qu'en l'espèce, indépendamment de la question de savoir si les contrats sont valables ou non (et à admettre que les faits reprochés par le Ministère Public soient établis), les prévenus, respectivement les sociétés dont ils assumaient la gestion, ont perçu les prix de vente qui sont entrés dans leur patrimoine.

Par conséquent il s'agit de revenus définitivement perçues par ces sociétés.

Il faut d'autant plus admettre que les sociétés se sont à titre définitif approprié ces prix de vente que ceux-ci ont fait l'objet d'une distribution cachée moyennant répartition entre les associés ou actionnaires, dont **Y.)** et **X.)** .

Ainsi, ces montants effectivement perçus auraient dû être déclarés à l'Administration et auraient dû figurer dans les bilans des sociétés.

Même à admettre que les contrats seraient nuls, les sociétés se seraient tout au plus vu confrontés à une obligation de remboursement, plus hypothétique que réelle. Or, tel qu'il sera développé ci-après sou le point A.6.3., la question de savoir si des provisions auraient pu être inscrites au bilan est également sans incidence sur le fond du litige.

Il découle de ce qui précède que la question de la validité ou de la nullité des contrats de vente immobilière est sans incidence sur le fond du litige.

A titre complémentaire, il faut relever qu'en vertu du principe du contradictoire et des droits de la défense, l'annulation d'un contrat civil ne se concevrait que si les cocontractants, en l'espèce les clients des diverses sociétés, seraient également appelées à l'instance.

Par conséquent, le Tribunal ne doit ni ne peut se prononcer sur cette demande incidente des prévenus qui est irrecevable.

A.5.2. Demande au nom des sociétés

Des conclusions écrites ont été déposées à l'audience au nom et pour compte des sociétés précitées, de sorte qu'il faut les considérer comme parties intervenant volontairement à l'instance.

Les dispositions de la procédure civile relatives à l'intervention ne peuvent être étendues aux juridictions répressives, sauf en présence d'une exception légalement prévue ou dans les cas où la loi autorise le juge répressif à prononcer en même temps une condamnation, une sanction ou une autre mesure à charge d'un tiers qui n'a pas été préalablement appelé à la cause (Cassation belge, 24 mars 1947, Pas 1947, I, 123).

Ce refus de l'intervention volontaire ou forcée d'un tiers dans le procès pénal s'appuie sur le principe de l'incompétence des juges répressifs pour connaître d'une action civile si ce n'est dans les cas formellement prévus par la loi, les juridictions civiles étant normalement seules compétentes pour connaître des contestations civiles (FRANCHIMONT, JACOBS, MASSET, Manuel de procédure Pénale, Larcier, 2e édition, p. 184).

Le tiers concerné justifiant d'un intérêt légitime personnel peut intervenir devant la Chambre du Conseil pour demander la nullité de l'instruction préparatoire ou d'un acte quelconque de cette procédure.

Peuvent intervenir dans un procès pénal respectivement sont parties au procès le Ministère Public, le prévenu, la partie civilement responsable ainsi que la personne qui se prétend lésée par un crime ou un délit à savoir la partie civile, ainsi que les personnes qui prétendent avoir un droit sur un objet placé sous la main de justice qui veulent en réclamer la restitution.

Les diverses sociétés qui ont présenté des conclusions à l'audience ne sont dès lors pas recevables à intervenir volontairement.

A titre complémentaire il faut relever que l'intervention volontaire est le fait pour une personne qui, de son propre mouvement, se mêle à une instance qu'elle n'a pas introduite ou qui n'est pas dirigée contre elle, soit pour faire déclarer que le droit litigieux lui appartient, soit pour s'assurer la conservation de ses droits qui pourraient être compromis par le résultat de l'instance (Précis Dalloz, Procédure civile, 23ème éd., no 1152).

L'intervenant doit donc avoir un intérêt personnel suffisant pour agir en conservation de ses droits.

En l'espèce, les sociétés requièrent la résiliation d'un contrat qu'elles auraient conclu et se verraient ainsi contraintes à rembourser des sommes d'argent qu'elles ont perçues, sans en tirer un quelconque bénéficie, ni au civil, ni au pénal, vu qu'en tant que personnes morales elles ne sont pas susceptibles d'être attraites devant les juridictions répressives.

Il y a partant lieu de déclarer les interventions volontaires des sociétés **SOC 1.)** Sàrl, **SOC 2.)** Sàrl, IMMOBILIERE **Y.)** & Cie Sàrl, IMMOBILIERE **X.)** Sàrl, **SOC 4.)** S.A., **SOC 5.)** Sàrl, **SOC 3.)** SCI et **Y.)** SCI sont irrecevables pour défaut de qualité.

A.6. Moyens de fond visant à dire qu'il n'y a eu d'impôts éludés

Les prévenus **Y.)** et **X.)** sont en aveux à l'audience d'avoir passé des ventes immobilières par l'intermédiaire de leurs sociétés pour lesquelles l'intégralité du prix de vente ne figure pas dans l'acte notarié, mais a été convenu à part avec les acheteurs.

Ils expliquent que si toutes les ventes n'étaient pas concernées, un grand nombre de transactions immobilières a cependant été réalisée avec des dessous-de-table. La partie payée « au noir » se serait située entre 5 et 10 % du prix de vente.

Ils expliquent qu'il se serait agi à l'époque d'une pratique courante, la demande à payer une partie au noir émanant souvent de l'acquéreur. Il se serait agi d'un cercle vicieux qui avait gagné tous les acteurs du marché immobilier en ce sens qu'en acceptant de l'argent en noir lors d'une transaction immobilière, lors des transactions subséquentes ils étaient quasiment obligés de payer une partie « au noir » pour pouvoir réemployer ces fonds de caisse non déclarés. De même, pour pouvoir agir sur le marché de l'immobilier, il aurait été indispensable de disposer d'avoirs en liquide, alors qu'à défaut de pouvoir proposer une partie « au noir », ils auraient perdu le marché.

D'après les prévenus, une partie des sommes encaissées au noir aurait ainsi servi à constituer une réserve, réemployée lors des prochaines transactions immobilières.

Les prévenus admettent cependant également qu'une partie des sommes encaissées en noir a été directement distribué entre les associés, à proportion de leur participation dans la société qui avait réalisé la transaction.

Les prévenus déclarent qu'aucune liste ou registre n'aurait été tenu en ce qui concerne les sommes qui ont ainsi été réparties.

A l'audience, les mandataires des prévenus concluent que même s'il y avait de tels paiements au noir, il n'en serait cependant pas résulté de préjudice pour le Trésor public, de sorte qu'un élément

essentiel des infractions de fraude et d'escroquerie fiscale ferait défaut. Ils développent trois raisonnements à l'appui de cette thèse.

A.6.1. Les distributions d'argent au noir auraient de toute manière été exemptées en raison de la loi dite « Rau »

Maître WINANDY soulève qu'à l'époque des faits, des dispositions fiscales spécifiques appelées « loi RAU » exonéraient pendant 5 ans les dividendes payés par les sociétés commerciales à leurs associés personnes physiques. Par analogie avec d'autres règles du droit fiscal, telle l'exonération entre société-mère et société-fille, les prévenus auraient pu légitimement croire à l'époque que non seulement la distribution dite « ouverte » de dividendes serait exonérée, mais également la distribution cachée, telle qu'elle s'est faite dans le présent cas d'espèce. Même si l'Administration avait soutenu le contraire depuis le départ, une clarification jurisprudentielle ne serait intervenue qu'en 2003, soit après les faits. Or il serait de principe en droit fiscal qu'en cas d'incertitudes juridiques, le contribuable pourrait opter pour l'interprétation qui lui est la plus favorable sans pouvoir se voir reprocher une quelconque fraude.

Mais ce moyen doit tout d'abord être rejeté, alors que d'une part la jurisprudence applique le droit et interprète les dispositions légales. Par ailleurs il résulte des agissements des prévenus **X.)** et **Y.)** qu'ils voulaient cacher une partie du bénéfice obtenu des opérations réalisées, ce qui témoigne qu'ils avaient conscience de la nature répréhensible de leurs agissements. Ils ne sauraient donc argumenter de leur bonne foi à l'époque. Pour le surplus les distributions cachés n'étaient pas et ne sont pas couvertes par la loi Rau en vertu de l'interprétation donnée par les tribunaux administratifs.

A.6.2. Les sociétés n'auraient pas été engagées par les contre-lettres

Maître WINANDY estime que ce serait à tort que les contre-lettres et encaissements en noir seraient imputés aux sociétés. Ces actes n'engageraient que les prévenus en nom individuel. Ils ne seraient pas opposables à la société d'un côté parce que : **(1)** il manquerait la double signature exigée par les statuts, **(2)** et d'un autre côté ces actes dépasseraient l'objet social.

ad (1). Ce moyen doit tout d'abord être rejeté alors que **Y.)** a déclaré à l'audience que dans les sociétés dans lesquels les prévenus étaient seuls associés, chacun avait seul pouvoir de signature. Le prévenu **Y.)** avait déjà déclaré devant le Juge d'Instruction (n° 0739/99, 1167/99/CD, 28 novembre 2003) : « *Chacun de nous a par ailleurs la signature individuelle et illimtée pour engager les sociétés dont nous sommes les seuls associés* ».

En ce qui concerne les autres sociétés, il est vrai que d'après la législation sur les sociétés commerciales, une double signature prévue par les statuts est opposable aux tiers. En l'espèce toutefois, il résulte des statuts des sociétés, qui ont été versés au dossier, qu'ils accordent aux gérants, respectivement aux administrateurs individuels un plein pouvoir de signature. Les restrictions qui sont opérées au pouvoir de signature résultent non pas des statuts, mais des décisions du conseil d'administration, et ne sont dès lors pas opposables aux tiers.

Le moyen ne saurait pas non plus être retenu, alors que les actes de vente de biens immobiliers, passés pardevant notaire, sont valables et ont été signés par deux associés présents ou représentés. Il n'y a pas lieu de scinder artificiellement un seul et même acte de vente entre d'un côté un volet « officiel » et d'un autre côté un volet « *inofficiel* » ou « au noir ». Il s'agit d'un même et seul acte, dont la validité est scellée par le passage devant le notaire. Si un complément de prix a été fixé et

payé au noir, il ne s'agit pas d'un acte juridique distinct de l'acte de vente, mais d'un fait matériel ayant trait à l'exécution de ces contrats de vente.

Les sociétés civiles et commerciales sont des personnes morales dont les membres et gérants ont mandat les uns sur les autres.

Le notaire engage sa responsabilité s'il ne contrôle pas le mandat et le pouvoir de signature des personnes appelées à représenter des personnes morales en vue de signer un acte notarié.

Les représentants des sociétés ayant agi en exécution des actes de vente conclus par leurs sociétés, ils ont matériellement exécuté les contrats de vente valables. Pour définir les modalités de paiement et réceptionner l'argent, tout représentant peut agir seul, indépendamment d'une double-signature exigée par les statuts dans l'exécution des tâches quotidiennes notamment la vente commerciales d'objets immobiliers.

Il n'est dès lors pas possible de considérer qu'il s'agirait de contrats distincts intéressant uniquement les prévenus en nom personnel. Telle n'a d'ailleurs pas été la volonté ni des vendeurs ni des acquéreurs au moment de la transaction « au noir ».

Contrairement à l'argumentation des prévenus, ces transactions « au noir » ont dès lors été valablement faites pour compte des sociétés, engageaient celles-ci et auraient dû figurer dans les déclarations fiscales des sociétés.

ad (2). Le moyen selon lequel les contre-lettres faites « au noir » n'engageraient pas les sociétés alors qu'elles dépasseraient l'objet social et que les cocontractants devaient nécessairement le savoir n'est pas pertinent non plus. S'il est vrai qu'en vertu des dispositions sur les sociétés commerciales, un acte dépassant ostensiblement l'objet social n'engage pas la société, il faut cependant entendre par « objet social » la finalité commerciale donc le type d'opérations qu'une société peut faire. En l'espèce, l'objet social des sociétés consistait – du moins en partie – à réaliser des opérations d'achat, de vente et de promotion immobilière. Les transactions litigieuses, qu'elles soient légales ou clandestines, visaient toutes la cession ou l'acquisition de biens immobiliers et entraient dès lors dans l'objet social, de sorte qu'elles engageaient valablement les sociétés.

A.6.3. Des provisions d'un montant correspondant aux revenus non déclarés auraient du être constituées

Maître ENTRINGER explique ensuite qu'il n'y aurait pas eu de dissimulation d'impôts, alors que les montants afférents auraient pu faire l'objet d'une provision au bilan.

Visant la loi du 28 janvier 1948, les prévenus **Y.)** et **X.)** exposent ainsi que dans un premier temps, elle rend nulle et de nul effet toute convention ayant pour effet de dissimuler une partie du prix de vente d'un immeuble, de sorte qu'une créance fondée en restitution de l'indu naîtrait dans le chef des acquéreurs. Dans un second temps, la même loi préverrait l'existence d'une amende, solidairement à charge du vendeur et de l'acquéreur, à hauteur du prix dissimulé.

Les sociétés visées auraient donc été exposées tant au risque de devoir rembourser le montant dissimulé aux acquéreurs que de devoir payer le même montant en tant qu'amende à l'Administration. D'après les prévenus, le principe de prudence régissant l'établissement de toute comptabilité, exigerait dès lors que ces deux montants soient provisionnés à leur pleine valeur.

Les prévenus en déduisent qu'une comptabilité correcte aurait donc dû renseigner d'un côté le prix réel de l'immeuble, ainsi qu'une provision à hauteur du montant dissimulé. Le montant, équivalent au prix apparent des immeubles, aurait donc été le montant correct à déclarer, comme les prévenus l'ont fait.

Du fait qu'il y aurait eu lieu de provisionner doublement le montant dissimulé, il y aurait même eu surestimation du résultat des sociétés.

En vertu de ces mêmes principes comptables, les prévenus expliquent que ces provisions auraient été ultérieurement extournées, à savoir lorsque le risque se serait réalisé ou lorsque la prescription aurait été acquise, et que l'imposition serait intervenue lors de cet exercice. En d'autres termes, au bout de quelque temps, lorsque le risque à provisionner venait à disparaître, les provisions auraient été retirées du bilan, et le montant afférent aurait été soumis à l'impôt.

Il n'y aurait donc pas de faux bilans, partant pas d'infraction de faux ni d'usage de faux.

Le raisonnement tenu par les prévenus ne saurait tenir, et ce pour plusieurs raisons :

(1) La provision à laquelle les prévenus font référence est purement fictive, alors qu'elle ne ressort d'aucun des éléments comptables, bilans ou déclarations fiscales. En effet, il faut constater que les prévenus n'ont pas constitué les provisions alléguées à l'heure actuelle à l'audience.

Aucun élément du dossier ne rend plausible le fait qu'au moment de l'établissement et de la remise des déclarations fiscales, les prévenus aient effectivement eu l'intention de constituer une telle provision, ni qu'ils avaient l'intention d'extourner un jour cette provision et de soumettre les montants payés « au noir » à l'impôt. L'argument développé par les mandataires des prévenus paraît ainsi être un raisonnement construit *ex post* pour les besoins de la cause.

Par ailleurs, une situation aussi particulière qu'une provision pour risque de devoir rembourser une partie du prix d'achat perçu « au noir » aurait dû être explicitement mentionnée dans le bilan et figurer à l'annexe. A défaut de mentionner ces risques, le bilan ne reflète à l'évidence pas une image fidèle et honnête de la situation financière de l'entreprise ; l'argument des prévenus que le but recherché par la provision consisterait à établir un bilan fidèle et honnête ne saurait dès lors convaincre.

(2) Il est vrai que toute entreprise est en droit de constituer des provisions pour risques et charges. Aux termes de l'article 44 alinéa 1ier de la loi du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises :

« *Les provisions pour risques et charges ont pour objet de couvrir des pertes ou dettes qui sont nettement circonscrites quant à leur nature mais, à la date de clôture du bilan, sont ou probables ou certaines mais indéterminées quant à leur montant ou quant à la date de leur survenance* ».

Toutefois, aux vœux de l'article 64 alinéa 1er de la même loi :

« Le montant des provisions pour risques et charges ne peut dépasser les besoins ».

Ainsi, sauf à être quasiment certain, un risque n'est jamais intégralement provisionné. L'entreprise doit évaluer la probabilité de réalisation du risque et ne constituer qu'une provision proportionnelle à ce risque.

En l'espèce, le risque prétendument à provisionner est cependant purement virtuel. En effet, tout d'abord, il y avait accord clandestin entre l'acheteur et le vendeur en ce qui concerne le prix de vente réel. Par ailleurs, un acheteur qui réclamerait remboursement du montant payé « au noir » s'exposerait le cas échéant à des sanctions pénales, notamment pour complicité à la fraude fiscale.

Si en droit, les acheteurs disposent ainsi d'une créance en remboursement, la probabilité qu'ils la fassent valoir tend cependant vers zéro.

(3) S'il est vrai que la créance de remboursement dont dispose l'acheteur qui a payé « au noir » une partie de l'immeuble est une créance de nature civile, elle tire cependant sa source de la violation d'une obligation fiscale et se voit doublée d'une amende pénale.

Il ne s'agit donc pas d'une créance d'exploitation commerciale ordinaire, mais une créance liée directement aux agissements frauduleux des prévenus, ce qui justifie un traitement dérogatoire.

Nul ne pouvant se prévaloir de sa propre turpitude (*Nemo auditur propriam turpitudinem allegans*), celui qui fraude le fisc ne peut arguer tirer un avantage fiscal supplémentaire de cette fraude en portant en déduction de son bilan les risques liés à ses actes frauduleux.

En somme, nul ne peut provisionner les risques engendrés par sa propre fraude fiscale.

B – QUANT AUX INFRACTIONS

I – Infractions reprochées au prévenu Y.)

(0) Qualité de Y.)

La responsabilité du prévenu **Y.)** est recherchée non seulement en son nom personnel, mais également pour avoir agi au nom et pour compte de diverses sociétés.

La responsabilité pénale étant, dans le système de notre législation, individuelle, une peine ne peut être prononcée que contre un être réel, mais non pas contre un être moral qui n'est qu'un être fictif (C.A., 10 janvier 1948, P.14, page 307).

La législation luxembourgeoise retient, en effet, le principe qu'une personne morale ne peut délinquer. C'est ainsi la personne physique, par l'intermédiaire de laquelle la société a agi, qui est l'auteur pénalement responsable.

En vertu du principe " societas delinquere no potest ", la responsabilité pénale incombe au dirigeant responsable en tant qu'il a personnellement posé ou fait poser le fait infractionnel; (Thiry; Précis d'Instruction criminel en droit luxembourgeois No 75 p. 65).

Le droit luxembourgeois n'admettant pas la responsabilité pénale des personnes morales, il convient de rechercher la ou les personne(s) physique(s), l'organe ou le préposé, à l'intérieur de la personne morale qui par commission ou par omission est ou sont la cause de l'état infractionnel. Cette solution qui fait attribuer la responsabilité pénale des délits apparus à l'occasion du fonctionnement de l'entreprise à celui qui détient le pouvoir de décision, le pouvoir financier, est le plus conforme au but préventif du droit pénal (cf. Trib. Corr. Lux 16 juin 1986, no 974/86, Trib. Corr. Lux. 12 mai

1987 no 896/97, Trib. Corr. Lux. 16 mai 1995, no 1027795, confirmé par Cour 9 juillet 1987, du 6 mai 1996, no 198/96 VI adde Cour 99/00, 14 mars 2000).

La Cour de cassation a notamment retenu que l'auteur pénalement responsable de l'infraction est la personne physique par l'intermédiaire de laquelle la personne morale a agi dans chaque cas particulier, cette personne physique étant responsable non pas en tant qu'organe compétent de la société, mais comme individu ayant commis l'acte illicite (Cass., 29 mars 1962, Pas., 18, 450).

En effet, il incombe au chef d'entreprise d'assurer, dans l'exploitation de son entreprise, l'observation de la réglementation imposée dans un intérêt public et il est pénalement responsable de l'acte délictueux commis par un préposé. Le principe de la responsabilité du chef d'entreprise exige de sa part de veiller personnellement et à tout moment à la constante application des dispositions de la loi et des règlements pris pour son application et sans lui permettre de faire valoir ni son éloignement, ni la faute d'un préposé, ni la faute d'un tiers (C.A., 8 février 2002, no 46/02).

En particulier, dans une société à responsabilité limitée chaque gérant doit être considéré comme pénalement responsable du mauvais fonctionnement de l'entreprise (CA 9 juillet 1987, no 257/87 VI, Sch., K. et B.). En cas d'existence de plusieurs gérants, ils sont tous à considérer, comme co-auteurs, et cela qu'elle que soit leur désignation (« technique » ou « administratif »), la loi n'opérant pas une telle distinction (T.Lux., 18.12.1991 no 1951, P21, sommaires no. 118).

En l'espèce, il résulte des statuts ainsi que des déclarations de **Y.)** que ce dernier a eu la qualité de dirigeant de droit des sociétés en cause. Le prévenu **Y.)** a par ailleurs déclaré à l'audience avoir géré la comptabilité et avoir fait les déclarations fiscales pour lesdites sociétés. Il a donc bien agi au nom et pour compte de ces sociétés en ce qui concerne les infractions d'escroquerie fiscale, de faux, d'usage de faux et de faux-bilan qui lui sont reprochées.

En ce qui concerne les infractions de fraude et d'escroquerie fiscale, le Tribunal relève en outre qu'elles sont constituées indépendamment de la question si le prévenu cherche à se procurer un avantage fiscal personnel ou cherche à procurer un tel avantage à autrui *(« Wer zum eignen Vorteil oder zum Vorteil eines anderen… »*).

En ce qui concerne l'infraction à la loi de 1948, il ne résulte pas des éléments du dossier quels actes notariés ont été signés par **Y.)** personnellement. Toutefois, le dossier répressif et les aveux du prévenu ne laissent aucun doute de ce qu'il avait connaissance de ce que les actes notariés ne contenaient pas le prix réel convenu. En tant que dirigeant de droit, il représentait la société et devait assumer la responsabilité pénale des actes notariés passés par elle avec son accord, et sans qu'il n'intervienne pour empêcher que cette infraction ne se commette.

Il découle de ce qui précède que **Y.)** est pénalement responsable non seulement des actes commis en nom personnel, mais également des infractions commises au nom et pour compte des sociétés libellées dans le réquisitoire.

(1) INFRACTIONS DE FRAUDE FISCALE OU DE TENTATIVE DE FRAUDE FISCALE EN NOM PERSONNEL

Le Ministère Public reproche au prévenu **Y.)** de s'être, dans la période du 21 mars 1991 au 16 septembre 1996, rendu coupable du délit de fraude fiscale, sinon d'une tentative de ce délit en nom personnel au courant des années fiscales 1987 à 1993.

(1).1. FRAUDE FISCALE

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 d'occasionner intentionnellement la réduction de recettes fiscales.

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

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 3ième) 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).

En l'espèce toutefois, il ne résulte d'aucun élément du dossier répressif, en ce qui concerne l'imposition personnelle de **Y.)** que ses déclarations fiscales auraient été suivies d'une imposition par l'Administration.

Par conséquent, l'infraction de fraude fiscale n'est pas consommée.

(1).2. TENTATIVE DE FRAUDE FISCALE

Aux termes du § 397 al. 1er L.G.I., la tentative de la fraude fiscale est punissable.

Les éléments constitutifs de la tentative punissable sont au nombre de 3:
1° une résolution criminelle,
2° un acte constituant un commencement du crime ou du délit que l'auteur a décidé de commettre,
3° une absence de désistement volontaire.

ad 1). Il résulte des débats à l'audience et des aveux du prévenu **Y.)** que pour un grand nombre de transactions immobilières réalisées par des sociétés dont il était représentant et l'associé, une partie du prix était payée en liquide. Ce montant n'était pas intégré dans le bilan des sociétés, mais réparti sous forme de dividende ou distribution cachée entre les associés des sociétés respectives pour être utilisé – du moins partiellement – à des fins privées.

Lors de l'établissement de ses déclarations d'impôt personnelles, ainsi que lors de l'enquête fiscale menée par l'Administration, **Y.)** n'a pas révélé l'existence de ces revenus.

Il avait par conséquent l'intention de ne pas les soumettre à l'impôt, de sorte que la résolution criminelle est donnée.

ad. 2). L'élément moral doit s'être manifestée par des actes extérieurs. Ces actes extérieurs ne doivent pas être des actes quelconques: ils doivent constituer un commencement d'exécution et ceci non seulement d'une infraction quelconque, mais d'une infraction déterminée.

Pour établir la distinction entre les actes préparatoires non punissables et le commencement d'exécution il y a lieu de se baser sur le critère d'univocité. Un acte devient univoque lorsqu'il ne laisse plus subsister aucun doute sur l'intention de l'auteur de l'infraction. Le fait constitue alors un commencement d'exécution. Le caractère univoque découle de l'examen de l'acte, éclairé par la prise en considération de toutes les circonstances qui l'accompagnent et spécialement par la recherche psychologique des intentions de l'agent (Cour, 12 novembre 2002, n° 305/02, LJUS n° 99821102).

Il y a en particulier tentative achevée lorsque l'auteur a posé tous les actes nécessaires pour que le but recherché soit atteint et se réalise sans autre intervention de l'auteur.

"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 des articles page 2).

En l'espèce, **Y.)** a rendu au courant des années 1987 à 1993, des déclarations fiscales ne mentionnant pas l'intégralité des ses revenus qui ont été remises à l'Administration, dans l'espoir de les voir validées par celle-ci.

L'élément constitutif d'une déclaration inexacte est ainsi consommé en l'espèce pour le prévenu **Y.)** .

L'Administration ne procédant pas systématiquement à un contrôle détaillé des déclarations qui lui sont faites par les contribuables, cette démarche avait une grande chance d'aboutir à l'objectif recherché, à savoir une imposition seulement partielle de ses revenus, donc la réalisation du second élément constitutif du délit de fraude fiscale, l' « insuffisance d'impôt ».

Par conséquent, **Y.)** avait posé des actes concrets censés conduire sans autre intervention de sa part à la consommation de l'infraction de fraude fiscale.

Il y a par conséquent un commencement d'exécution non équivoque du délit de fraude fiscale.

ad. 3). Il n'y a tentative punissable que si l'auteur ne s'est pas désisté volontairement de la consommation du délit.

Pour être volontaire, le désistement doit être spontané, c'est-à-dire ne pas avoir été déterminé par une cause extérieure.

En l'espèce, le fait que les fausses déclarations de **Y.)** n'aient pas conduit à une insuffisance d'impôt est dû au fait que l'Administration a décidé de sa propre initiative, de procéder à un contrôle fiscal détaillé et à ouvrir une enquête.

En effet, le témoin **T1.)** confirme à l'audience que l'Administration avait décidé à l'époque de procéder à un contrôle d'un certain nombre d'agences immobilières.

T2.) avait expliqué lors de son audition devant le Juge d'Instruction (739/99, 1167/99/CD du 20 novembre 2003) : « *Au cours des comparaisons de fortunes du contribuable **X.)** , il s'est révélé que les revenus déclarés nous paraissaient inférieurs à la réalité. Dès lors il a été décidé de saisir le service de révision* ».

Dans le même sens, **T1.)** expliquait devant le Juge d'Instruction (n° 0739/99, 1167/99/CD, 25 novembre 2003) : « *Au cours des années 1990, les services fiscaux ont constaté de façon générale une recrudescence des fraudes en matière de ventes d'immeubles. C'est la raison pour laquelle le service de révision avait été saisi de la part des préposés des bureaux d'imposition, d'une série de dossiers concernant les agences immobilières. Messieurs **Y.)** et **X.)** figuraient parmi les agents les plus importants, en considérant le nombre de terrains vendus, de sorte que nous avons commencé par ce dossier* ».
Le prévenu **Y.)** est partant **convaincu** de s'être rendu coupable d'une tentative d'escroquerie fiscale, en tant qu'auteur ayant lui-même exécuté l'infraction.

(2) INFRACTIONS DE FRAUDE FISCALE, DE TENTATIVE DE FRAUDE FISCALE, D'ESCROQUERIE FISCALE ET DE TENTATIVE D'ESCROQUERIE FISCALE EN QUALITE DE GERANT

(2).A. FRAUDE FISCALE ET TENTATIVE DE FRAUDE FISCALE (SOC 1.) , SOC 2.) ET IMMOBILIERE Y.))

Le Ministère Public reproche au prévenu **Y.)** de s'être, en sa qualité de gérant des sociétés **SOC 1.)** , **SOC 2.)** et IMMOBILIERE **Y.)** , pour la période du 22 avril 1991 au 24 octobre 1995, rendu coupable du délit de fraude fiscale, sinon d'une tentative de ce délit, pour les années fiscales 1993 (**SOC 1.)**), 1989 à 1991 (IMMOBILIERE **Y.)**) et 1989 à 1991 (**SOC 2.)**).

Il ne résulte pas du dossier répressif qu'au cours de ces exercices fiscaux, les sociétés **SOC 1.)** et IMMOBILIERE **Y.)** ont pas fait l'objet d'une imposition par l'Administration. Conformément aux arguments développés sous (1).1, l'élément constitutif de l' « insuffisance d'impôt » n'est ainsi pas donné.

Par conséquent, l'infraction de fraude fiscale n'est pas consommée.

En ce qui concerne les éléments constitutifs de la tentative punissable, ils sont au nombre de 3:
1° une résolution criminelle,
2° un acte constituant un commencement du crime ou du délit que l'auteur a décidé de commettre,
3° une absence de désistement volontaire.

ad 1). Il résulte des débats à l'audience, et des éléments du dossier répressif que le prévenu **Y.)** avait connaissance du fait qu'une partie du prix de nombreuses ventes immobilières effectuées par les sociétés **SOC 1.)** , **SOC 2.)** et IMMOBILIERE **Y.)** était payée en liquide et n'est pas apparue dans les actes notariés et a été mise en réserve ou distribuée entre associés, dont lui-même.

Le prévenu ne conteste pas que la non-déclaration de ces revenus occultes avait notamment pour objectif d'éviter le paiement de l'impôt afférent.

Il était par conséquent résolu à dissimuler pour compte des sociétés une partie des revenus de celles-ci en vue de réduire le bénéfice imposable, donc de commettre le délit de fraude fiscale.

ad 2). L'élément moral doit s'être manifestée par des actes extérieurs. Ces actes extérieurs ne doivent pas être des actes quelconques: ils doivent constituer un commencement d'exécution et ceci non seulement d'une infraction quelconque, mais d'une infraction déterminée.

En l'espèce, la remise de déclarations fiscales ne mentionnant pas l'intégralité des revenus des sociétés est un acte d'exécution concret et non équivoque, achevant la tentative en ce sens que le prévenu n'avait plus d'actes à poser pour que l'infraction de fraude fiscale se consomme par l'imposition, que l'Administration était censée effectuer sur base des chiffres déclarés.

Il y a dès lors commencement d'exécution de la tentative.

ad 3) La consommation de l'infraction de fraude fiscale n'a été empêchée que du fait que l'Administration a décidé de procéder à un contrôle approfondi et d'ouvrir une enquête, fait extérieur à la volonté du prévenu, de sorte qu'il n'y a pas de désistement volontaire de sa part.

Le prévenu **Y.)** est partant **convaincu** de s'être rendu coupable d'une tentative de fraude fiscale, agissant en tant qu'auteur, ayant lui-même commis l'infraction et en sa qualité de dirigeant des sociétés **SOC 1.)** , **SOC 2.)** et IMMOBILIERE **Y.)** .

(2).b. Escroquerie fiscale et tentative d'escroquerie fiscale (SOC 2.))

Le Ministère Public reproche au prévenu **Y.)** de s'être, en sa qualité de gérant de la société **SOC 2.)** Sàrl, dans la période du 22 avril 1991 au 24 octobre 1995, rendu coupable du délit d'escroquerie fiscale, sinon de tentative d'escroquerie fiscale, sinon de fraude fiscale, sinon de tentative de fraude fiscale, pour les années fiscales 1992 et 1993.

(2).b.1. Principe de non-rétroactivité des lois pénales

Maître ENTRINGER soulève le principe de non-rétroactivité de la loi pénale. La loi instituant le délit d'escroquerie fiscale ne serait entrée en vigueur que postérieurement aux faits reprochés aux prévenus.

Maître ENTRINGER souligne que l'article 7 alinéa 1er de la C.E.D.H. distinguerait entre « action » et « infraction » et qu'en l'espèce la dernière action posée par les prévenus aurait été la remise de la déclaration fiscale, l'élément constitutif de l'imposition n'étant pas une action positive de leur part.

L'article 7 alinéa 1er de la C.E.D.H. énonce le principe de la non-rétroactivité des lois pénales en ces termes : *« Nul ne peut être condamné pour une action ou une omission qui, au moment où elle a été commise, ne constituait pas une infraction d'après le droit national ou international ».* L'article 2 du code pénal fait écho au principe de non rétroactivité en disposant : *« Nulle infraction ne peut être punie de peines qui n'étaient pas portées par la loi avant que l'infraction fût commise ».*

La loi du 22 décembre 1993 a été publiée au Mémorial le 24 décembre 1993, et est dès lors entrée en vigueur 3 jours francs, soit 4 jours à compter du jour de publication (Art. 2 de l'arrêté royal grand-ducal modifié du 22 octobre 1842 réglant le mode de publication des lois), soit le 27 décembre 1993.

Il a été jugé par la Cour Européenne des Droits de l'Homme qu'indifféremment de la notion d'infraction collective, il y a violation de l'article 7-1 C.E.D.H. lorsqu'un prévenu est condamné pour la dissimulation à grand échelle de sommes imposables et pour avoir soumis à l'Administration de fausses informations lorsque le point de départ de l'activité délictueuse du requérant est antérieur à l'entrée en vigueur de la disposition pénale, même si cette activité s'est poursuivie après cette date au motif « *qu'un nombre considérable des actes pour lesquels le requérant a été condamné remonte exclusivement à une période antérieure ... La peine infligée à l'intéressé ...* ***tenait compte des actes commis tant avant qu'après janvier 1995.*** » (CEDH, VEEBER c. ESTONIE, 21 janvier 2003).
Pour apprécier la rétroactivité ou non d'une loi pénale, et notamment de l'infraction d'escroquerie fiscale, il faut tenir compte non pas de l'année d'imposition à laquelle se rapporte cette infraction, mais à la date à laquelle les éléments constitutifs de l'infraction ont été commis. Il n'est pas exigé que le prévenu fasse, en cas d'entrée en vigueur d'une nouvelle loi incriminant son comportement antérieur, d'acte positif pour éviter la consommation d'une infraction à la suite d'une tentative achevée, la simple inaction ne pouvant entraîner de sanction.

Il résulte toutefois du dossier répressif, ensemble les débats à l'audience que l'enquête fiscale a duré de 1993 à 1997. Lors de cette enquête, les prévenus ont procédé à de fausses indications et déclarations et ont systématiquement présenté aux contrôleurs des documents comptables contenants des informations fausses dans le but de les tromper quant aux véritables revenus des sociétés, dont la société **SOC 2.)** , et donc pour abuser de leur confiance. L'élément moral, donc l'intention coupable unique, permanente et continue des prévenus a également subsisté lors de l'enquête fiscale. Par conséquent, les prévenus ont poursuivi et maintenu leurs manœuvres et leur tentative d'obtenir un avantage fiscal par de multiples actes positifs postérieurs à la date d'entrée en vigueur de l'infraction d'escroquerie fiscale.

L'objectif du principe de non-rétroactivité est d'éviter tout arbitraire des pouvoirs publics et d'empêcher qu'un citoyen soit condamné sans avoir su au moment de son acte que ses agissements étaient punissables. En l'espèce, les prévenus avaient la possibilité, postérieurement à l'entrée en vigueur de la loi du 22 décembre 1993, à savoir à partir du 27 décembre 1993, de cesser leurs activités, de fournir des renseignements corrects et précis à l'Administration et d'éviter ainsi de commettre une infraction, ce qu'ils n'ont pas fait.

Le principe de non-rétroactivité des lois pénales ne fait dès lors en l'espèce pas obstacle à conclure à une poursuite des prévenus pour escroquerie fiscale.

Toutefois, le Tribunal tiendra compte des énonciations de l'arrêt de la C.E.D.H. « V. c/ ESTONIE », dans l'appréciation de la peine à prononcer.

(2).b.2. Escroquerie fiscale

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.

Tel que développé sous le point (1).1, la fraude fiscale requiert comme élément matériel, une insuffisance d'impôts au préjudice de l'Administration et un élément moral correspondant à l'intention coupable.

En l'espèce toutefois, la société **SOC 2.)** Sàrl n'a pas fait l'objet d'une imposition par l'Administration pour les années 1992 et 1993.

Par conséquent, l'infraction d'escroquerie fiscale n'est pas consommée.

(2).b.3. Tentative d'escroquerie fiscale

(2).b.3.1. Caractère punissable de la tentative d'escroquerie fiscale

Maître WINANDY expose que la tentative de l'escroquerie fiscale ne serait pas punissable. Il existerait une notion générale de *« Steuervergehen »* visant les délits fiscaux. La loi distinguerait ensuite entre d'un côté la fraude fiscale dénommée *« Steuerhinterziehung »* aux alinéas 1 à 4 de l'article 396 L.G.I. et de l'autre côté l'escroquerie fiscale, dénommée *« Steuerbetrug »* et figurant à l'alinéa 5 de l'article 396 L.G.I.. L'article 397, qui incrimine la tentative, ne viserait cependant que la *« Steuerhinterziehung »*. Si la tentative de fraude fiscale était ainsi punissable, aucun texte n'incriminerait la tentative d'escroquerie fiscale.

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

L'alinéa 1er du § 396 L.G.I. se lit comme suit : « *Wer zum eigenen Vorteil oder zum Vorteil eines anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erschleicht oder vorsätzlich bewirkt, dass Steuereinnahmen verkürzt werden, wird wegen Steuerhinterziehung mit Geldstrafe bestraft* ».

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

Le § 397 alinéa 1er incrimine la tentative dans les termes suivants : „*Der Versuch der Steuerhinterziehung ist strafbar* ».

L'alinéa 5 qui se réfère à la notion d'"escroquerie fiscale" n'en recourt pas moins explicitement à la notion de „fraude fiscale", donc de *„Steuerhinterziehung"*. L'alinéa 5 n'est en ce sens pas une infraction autonome, en ce qu'il se réfère quant aux éléments constitutifs à la fraude fiscale libellée à l'alinéa 1er, tout en la complétant par deux éléments supplémentaires.

Malgré le choix du législateur d'introduire la notion nouvelle d' «escroquerie fiscale », celle-ci n'en est pas moins simplement une forme aggravée de la fraude fiscale intentionnelle. Le législateur, en introduisant la notion de *« Steuerumgehung »* à l'alinéa 4 du § 396 L.G.I. avait d'ailleurs déjà fait de même, en ce qu'il libelle une forme dérivée de fraude fiscale et lui donne un nouveau nom.

Ainsi, si le § 397 L.G.I. incrimine la tentative de la *« Steuerhinterziehung »*, il vise à la fois l'infraction de base, la fraude fiscale, que sa forme aggravée, donc l'escroquerie fiscale.

Il relève par ailleurs de la logique juridique que si la tentative d'un délit est punissable, la tentative de la forme aggravée de ce délit le soit également.

D'un point de vue systémique, il est également révélateur que la disposition qui incrimine la tentative fasse l'objet d'un article à part, et a donc vocation à s'appliquer pour tout l'article précédent.

Le Tribunal relève en outre le caractère contradictoire de l'argumentaire soulevé à l'heure actuelle par Maître WINANDY, en ce qu'il avait admis dans ses conclusions, déposées devant la Chambre du Conseil de la Cour d'Appel le caractère punissable de la tentative d'escroquerie fiscale, tout en soulevant l'inconstitutionnalité de cette disposition au motif que la tentative du délit visé à l'article 496-4 du Code Pénal ne serait pas punissable, argument non réitéré au fond.

Il découle de l'ensemble des considérations qui précèdent que la tentative d'escroquerie fiscale est punissable.

(2).b.3.2. Eléments constitutifs de la tentative d'escroquerie fiscale

En ce qui concerne les éléments constitutifs de la tentative punissable, ils sont au nombre de 3:
1° une résolution criminelle,
2° un acte constituant un commencement du crime ou du délit que l'auteur a décidé de commettre,
3° une absence de désistement volontaire.

ad 1). Il résulte des débats à l'audience, et des éléments du dossier répressif que le prévenu **Y.)** avait connaissance du fait qu'une partie du prix de nombreuses ventes immobilières effectuées par la société **SOC 2.)** était payée en liquide, n'est pas apparue dans les actes notariés et a été mise en réserve ou distribuée entre associés, dont lui-même.

Le prévenu ne conteste pas que la non-déclaration de ces revenus avait notamment pour objectif d'éviter le paiement de l'impôt afférent.

Il était par conséquent résolu à dissimuler pour compte de la société une partie de ses revenus en vue de réduire le bénéfice imposable, donc de commettre une fraude fiscale.

Le prévenu avait par ailleurs nécessairement connaissance du grand nombre d'opérations immobilières concernées, de la répétition des paiements au noir, du montant des recettes non déclarées et de la proportion d'impôts éludés. Il avait ainsi conscience des éléments aggravants de l'escroquerie fiscale.

Sa résolution criminelle portait dès lors sur la commission des éléments constitutifs d'une escroquerie fiscale.

ad 2). L'élément moral doit s'être manifestée par des actes extérieurs. Ces actes extérieurs ne doivent pas être des actes quelconques: ils doivent constituer un commencement d'exécution et ceci non seulement d'une infraction quelconque, mais d'une infraction déterminée.

En l'espèce, la remise de déclarations fiscales ne mentionnant pas l'intégralité des revenus des sociétés est un acte d'exécution concret et non équivoque, achevant la tentative en ce sens que le prévenu n'avait plus d'actes à poser pour que l'infraction se consomme par l'imposition que l'Administration était censée effectuer sur base des chiffres déclarés.

Il y a dès lors commencement d'exécution de la tentative.

ad 3) La consommation de l'infraction n'a été empêchée que du fait que l'Administration a décidé de procéder à un contrôle et d'ouvrir une enquête, fait extérieur à la volonté du prévenu, de sorte qu'il n'y a pas de désistement volontaire de sa part.

La tentative d'escroquerie fiscale se distingue de la tentative de fraude fiscale par le fait que des éléments constitutifs supplémentaires et aggravants doivent avoir été commencés, sinon du moins qu'il y ait une intention criminelle et un commencement d'exécution non équivoque à l'égard de ces éléments complémentaires.

Les éléments d'aggravation sont:
1° l'emploi de manœuvres frauduleuses,
2° l'emploi systématique de ces manœuvres et
3° 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)

(2).b.3.2.1. Les manœuvres 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.

Les dénominations "*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 1er février 1984, n° 180/84).

Cette condition est remplie en l'espèce par le fait pour **Y.)** d'établir et de remettre en connaissance de cause les livres comptables, actes et bilans faussés de la société **SOC 2.)** aux contrôleurs de l'Administration dans le but de les tromper sur les revenus de cette société.

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 aux contrôleurs, **Y.)** posait des actes positifs. De sorte qu'il n'y a pas réticence ou "omission" mais bien "commission".

En dernier lieu la remise des livres comptables faussés était censé déterminer l'Administration 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 ainsi été employées par **Y.)** dans l'espoir qu'elles provoqueraient cette erreur dans le chef des fonctionnaires de l'Administration.

(2).b.3.2.2. L'emploi « 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 l'inscription régulière et répétée de montants erronés dans les livres comptables de la société, de la remise pendant deux exercices sociaux consécutifs de livres comptables faussés à l'Administration et d'avoir par la suite, à la demande des contrôleurs fiscaux, remis et mis à disposition ces mêmes documents falsifiés.

(2).b.3.2.3. Montant significatif

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.

Tel que développé plus amplement sous le point B.5., les débats à l'audience et les éléments du dossier répressif contradictoirement débattus ne permettent pas au Tribunal de fixer avec précision le montant des impôts éludés dans le cadre des faits dont il est saisi.

Avant toute autre décision à l'égard du prévenu **Y.)** quant à la consommation des éléments aggravants de l'escroquerie fiscale, il y a dès lors lieu d'ordonner un complément d'instruction.

(3) INFRACTIONS DE FAUX, D'USAGE DE FAUX ET DE FAUX-BILAN

Il résulte des déclarations du prévenu **Y.)** à l'audience, ensemble les éléments du dossier répressif, que **Y.)** était gérant des sociétés **SOC 1.)** , **SOC 2.)** et IMMOBILIERE **Y.)** et qu'il s'occupait de la comptabilité de ces sociétés. Les écritures comptables et l'établissement des bilans ou autres documents ont donc été faits par ses soins, sinon du mois sur des instructions, sous sa supervision et responsabilité.

Le prévenu **Y.)** confirme à l'audience avoir été en charge de la comptabilité. Il explique avoir établi les déclarations fiscales des sociétés et de son associé, **X.)** , et de les avoir signées lui-même.

(3).A. INFRACTION DE FAUX

Le Ministère Public reproche à **Y.)** de s'être rendu coupable d'un faux en omettant d'inscrire dans les livres comptables des sociétés **SOC 1.)** , **SOC 2.)** et IMMOBILIERE **Y.)** des recettes provenant de la vente d'immeubles, et d'avoir fait usage de ce faux.

Le Ministère Public reproche encore à **Y.)** de s'être rendu coupable de l'infraction de faux en écritures comptables (ci-après « faux-bilan »), telle que libellée à l'article 169 de la loi du 10 août 1915 sur les sociétés commerciales.

(3).a.1. Absence d'absorption du faux par le faux-bilan

Maître WINANDY plaide que les dispositions spécifiques relatives au faux-bilan telles que contenues à l'article 169 de la loi de 1915 sur les sociétés commerciales constituerait la loi spéciale et écarterait ainsi les dispositions générales du Code Pénal relatives à l'infraction de faux et d'usage de faux.

Le mandataire du prévenu fait référence à la théorie de l'absorption d'une infraction par une infraction plus large.

Il y a absorption d'une infraction par une autre lorsqu'elle « *en constitue une partie intégrante* » (CSJ, n° 72/08 X, 13 février 2008) ou du moins lorsque *« les différents actes successifs, [sont] commis dans un court laps de temps, sont liés entre eux par une unité de conception et d'intention, l'auteur ayant été décidé dès la réalisation du premier acte à commettre également les autres »* (CSJ, criminelle, n ° 8 / 96, 17 juin 1996).

Une infraction n'est ainsi pas à retenir comme prévention distincte lorsqu'elle est absorbée par une autre infraction dont elle constitue une partie des éléments constitutifs.

Cela suppose dans un premier temps que les deux infractions visent les mêmes faits.

Aux termes de la citation du Ministère Public, les faits suivants sont visés :

- en ce qui concerne le faux au sens de l'article 196 du Code pénal (sub I.(3)-a) : *« en omettant délibérément et systématiquement d'inscrire ou de faire inscrire dans les livres comptables des sociétés gérées, contrairement à la réalité, des recettes provenant de la vente d'immeubles ».*

- en ce qui concerne le faux-bilan au sens de l'article 169 de la loi du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales (sub I.(3)-c) : *« en dressant ou en faisant dresser les bilans et les comptes de profits et pertes des sociétés commerciales, sur base des livres comptables faux et inexacts de ces sociétés »*.

Les deux infractions libellées visent donc l'altération et la falsification de documents différents, à savoir d'un côté les livres comptables, et d'un autre côté les bilans et les comptes de profits et pertes.

Des faits différents étant ainsi visés, il ne saurait y avoir absorption d'une prévention par l'autre.

(3).a.2. Eléments constitutifs du faux

L'infraction de faux telle que libellée à l'article 196 du Code pénal 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

(3).a.2.1. 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 égard, 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 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 la législation sur le faux. Le critère de discrimination est pratique et non théorique (RIGAUX et TROUSSE op. cit. p. 72).

Les livres comptables dont le Ministère Public reproche l'altération sont par conséquent des écritures visées par l'article 196 du Code pénal.

(3).a.2.2. 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.

En effet, 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 suite à un certain nombre de ventes immobilières faites au nom et pour compte des sociétés **SOC 1.)** , **SOC 2.)** et IMMOBILIERE **Y.)** .

Il y a donc partant altération de la vérité.

(3).a.2.3. 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).

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 (R-T précité, p 231, n° 240).

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 **Y.)** que son intention frauduleuse était manifeste: le fait de tenir une comptabilité incomplète permettait de ne pas laisser apparaître une partie des prix de vente immobiliers, donc des revenus des sociétés, qui pouvaient de la sorte être mis dans une « caisse noire » ou distribués aux associés. De même, cette démarche lui avait permis de créer ou de se procurer des pièces –les livres de commerce - qui devraient prouver vis-à-vis l'Administration la prétendue exactitude des revenus des sociétés **SOC 1.)** , **SOC 2.)** et IMMOBILIERE **Y.)** .

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).

Or **Y.)** savait que les livres comptables étaient incomplets pour les avoir lui-même tenus, géré la comptabilité et touché une partie des montants encaissés au noir.

En l'espèce l'avantage pour **Y.)** était double: d'une part, il pouvait lui-même toucher des distributions cachées qu'il ne devrait pas imposer en nom personnel, et d'autre part, la société dans laquelle il détenait des parts ne devait s'acquitter que d'un impôt moindre au montant réellement dû. Il a donc agi avec intention frauduleuse.

(3).a.2.4. 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 avait risque de lésion de l'intérêt patrimonial de l'Etat résultant du fait que les sociétés **SOC 1.)** , **SOC 2.)** et IMMOBILIERE **Y.)** ont failli, si l'Administration ne s'était pas adonnée à un contrôle approfondi, éluder des impôts directs sur les revenus desdites sociétés.

De même, 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.

Le prévenu **Y.)** est partant **convaincu** dans les liens de cette prévention.

(3).B. INFRACTION D'USAGE DE FAUX

Les comptes sociaux erronés établis par le prévenu pour compte des sociétés **SOC 1.)** , **SOC 2.)** et IMMOBILIERE **Y.)** ont été remis à l'Administration lors des enquêtes menées par celle-ci pour corrober les déclarations fiscales.

Un usage a dès lors été fait des pièces falsifiées.

Toutefois, si les infractions de faux et d'usage de faux sont retenues à l'encontre du même auteur, l'usage de faux commis par le faussaire se confond avec l'infraction de faux dont il n'est que la consommation et n'est dès lors pas à retenir comme infraction distincte (TA Lux., 2 juillet 1996, n° 1512/9, LJUS n° 99618275).

Si les infractions de faux et d'usage de faux sont retenues à l'encontre d'un même auteur, il n'y a pas lieu à application, à ces infractions des dispositions de l'article 65 du code pénal concernant le concours idéal. L'usage de faux commis par le faussaire se confond en effet avec le crime de faux dont il n'est que la consommation et n'est pas à retenir en tant qu'infraction distincte (CSJ, 28 novembre 1983, n° 240/83, LJUS n° 98305650).

(3).C. INFRACTION DE FAUX-BILAN

L'article 169 de la loi du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales punit notamment celui qui a commis un faux, avec une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, dans les bilans ou dans les comptes de profits et pertes des sociétés, prescrits par la loi ou par les statuts, par addition ou altération de clauses, de déclarations ou de faits que ces actes ont pour objet de recevoir et de constater.

(3).c.1. Notion de bilan

Maître WINANDY conclut que l'infraction telle que libellée à l'article 169 de la loi de 1915 sur les sociétés commerciales ne pourrait exister, alors qu'il n'existerait pas de « bilan » conforme aux exigences de l'article 171 de la même loi.

Aux termes de l'article 171 de la loi de 1915 sur les sociétés commerciales, « *le bilan existe, au point de vue de l'application des articles précédents, dès qu'il est soumis à l'inspection des actionnaires ou des sociétaires* ».

Il résulte cependant des déclarations à l'audience du prévenu **Y.)** que, même si les associés ont renoncé à toutes formalités, les bilans ont été soumis aux associés et ont été discutés. Ce moyen manque donc en fait.

(3).c.2. Eléments constitutifs

Le bilan constitue un document comptable destiné à renseigner les associés et les tiers qui traitent avec la société sur sa situation financière. Dans l'intérêt des uns et des autres, il importe que cette pièce soit correctement établie ; il est évident que ce document comptable ne peut remplir son rôle d'information que s'il est sincère. Les normes bilantaires sont édictées pour protéger autant les droits des partiaires que ceux de leurs relations commerciales. A cette condition seulement le bilan pourra aider les associés à contrôler en connaissance de cause la gestion de la société en vue de réprimer les inexactitudes commises dans son établissement. Le législateur a crée l'infraction de faux bilan pour cette raison.

L'article 169 de la loi sur les sociétés commerciales, en utilisant la notion de faux, renvoie aux éléments constitutifs de l'infraction de faux telle que libellée au Code pénal, tout en visant des documents particuliers. Les éléments constitutifs de l'infraction sont donc :

1) Une écriture prévue par la loi, donc soit le bilan, soit le compte de profits et pertes
2) Une altération de la vérité, notamment par addition ou altération de clauses, de déclarations ou de faits que ces actes ont pour objet de recevoir et de constater
3) Une intention frauduleuse ou une intention de nuire
4) Un préjudice ou une possibilité de préjudice

ad 1). En vertu de l'article 204 § 1 de la loi sur les sociétés commerciales, les sociétés à responsabilités limitée sont tenues d'établir des comptes annuels. Aux termes de l'article 205 § 1 de la même loi, les comptes annuels comprennent notamment le bilan et le compte de profits et pertes.

En l'espèce, l'altération reprochée au prévenu concerne le bilan et le compte de pertes et profits, donc les écritures visées par l'infraction de faux-bilan.

ad 2). L'article 205 § 3 de ladite loi exige que les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de la société.

Le bilan et le compte des profits et pertes ont dès lors notamment pour objet de constater comme faits les revenus réels de la société et le bénéfice qui en découle.

Il découle des aveux du prévenu, des débats à l'audience et des éléments du dossier qu'une partie du prix de vente d'un certain nombre d'opérations immobilières faites par les sociétés **SOC 1.)** , **SOC 2.)** et IMMOBILIERE **Y.)** n'ont pas été inscrits dans les documents comptables et n'ont pas été repris dans les comptes annuels de ces sociétés.

Il y a par conséquent altération de la vérité par altération de faits que les bilans et comptes de profits et pertes ont pour objet de constater.

ad 3) et 4). L'altération des comptes annuels par le prévenu **Y.)** avait le même but que l'altération des livres comptables de la société, à savoir de faire miroiter à l'Administration des revenus inférieurs aux revenus réels en vue d'éluder une partie de l'impôt dû. Pour mêmes motifs plus amplement développés ci-avant sub (3).a.1.3. et (3).a.1.4., **Y.)** a dès lors agi dans une intention frauduleuse et le faux engendrait une possibilité de préjudice au détriment du trésor de l'Etat.

Le prévenu **Y.)** se trouve partant **convaincu** de l'infraction de faux-bilan.

(4) INFRACTION A LA LOI DE 1948

L'article 6 alinéa 1er la loi du 28 janvier 1948 tendant à assurer la juste et exacte perception des droits d'enregistrement et de succession postule que dans tout acte ayant pour objet une vente d´immeuble, les vendeurs et acquéreurs sont tenus d'affirmer que l´acte exprime l´intégralité du prix convenu.

L'article 7 alinéa 1er de la même loi incrimine le fait de formuler frauduleusement cette affirmation obligatoire.

Cette infraction est dès lors consommée dès lors que l'acte notarié affirme exprimer l'intégralité du prix convenu, mais que tel n'est pas le cas et que le signataire en a conscience.

En l'espèce, il n'est pas contesté par le prévenu que les divers actes notariés passés par les sociétés **SOC 1.)** , **SOC 2.)** et IMMOBILIERE **Y.)** comportaient pareille clause-type obligatoire et insérée par les soins du notaire.

Il est également constant en cause que pour un certain nombre de ventes immobilières réalisées par lesdites sociétés, une partie du prix a été payée au noir et ne se trouvait pas mentionnée à l'acte.

Il résulte également des éléments du dossier, des débats à l'audience et des aveux du prévenu, que **Y.)** , en tant que gérant desdites sociétés, a participé et signé des actes notariés de vente immobilière pour leur compte, tout en ayant connaissance de ce qu'il était convenu qu'une partie du prix non mentionnée à l'acte notarié allait être payée en liquide.

Les éléments constitutifs étant ainsi consommés, le prévenu **Y.)** se trouve **convaincu** d'avoir fait frauduleusement l'affirmation exigée par la loi du 28 janvier 1948.

II – Infractions reprochées au prévenu X.)

(0) Qualité de X.)

La responsabilité du prévenu **X.)** est recherchée non seulement en son nom personnel, mais également pour avoir agi en tant que dirigeant de société.

Il résulte des éléments du dossier que le prévenu **X.)** avait la qualité de dirigeant de la société IMMOBILIERE **X.)** .

Sur base des considérations développées sous le point I.(0). la responsabilité pénale d'infractions commises pour compte et au nom de sociétés incombe au dirigeant responsable en tant qu'il a personnellement posé ou fait poser le fait infractionnel.

Il est vrai que d'après les déclarations concordantes faites par les prévenus **Y.)** et **X.)** à l'audience et devant le Juge d'Instruction, c'est uniquement **Y.)** qui était en charge de la gestion comptable, que ce dernier établissait les bilans et comptes de profit et pertes et signait les déclarations d'impôt.

Toutefois, le fait pour **X.)** 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.

En effet, la participation criminelle peut être soit morale -le provocateur-, soit matérielle -le coauteur. Encore faut-il que tous les participants soient unis par la même intention criminelle, que l'aide qu'ils apportent, soit apportée en vue de la réalisation de l'infraction déterminée voulue par l'auteur principal, mais ce concert de volontés peut être tacite (Cass. belge 3 juillet 1950, Pas. 1950, I, 789 et la note).

Il n'est pas requis que les actes de participation contiennent tous les éléments de l'infraction, il suffit qu'il soit constant qu'un auteur a commis l'infraction et que le coauteur a coopéré sciemment à l'exécution de celle-ci par un des modes de participation définis par l'article 66 du Code pénal (G. Schuind, Traité pratique de Droit criminel, T I, p. 156 et références citées).

L'article 66 alinéa 3 du Code pénal punit comme auteurs de l'infraction ceux qui, par un fait quelconque, auront prêté pour l'exécution une aide telle que, sans leur assistance, le crime ou le délit n'eût pu être commis.

La participation par aide ou assistance peut se manifester sous les formes les plus diverses, aussi le législateur, pour les embrasser toutes, se sert-il dans l'article 66 du Code pénal des termes généraux « *par un fait quelconque* » (Cour d'appel, 5 avril 1968, P. 19. 314).

En l'espèce, il résulte des éléments du dossier que **X.)** a profité du résultats de ces infractions au même titre que **Y.)** . Par ailleurs, **X.)** était présent lors des contrôles fiscaux et s'y est également basé sur les documents, bilans et déclarations falsifiés pour tenter de convaincre l'Administration. Il a consciemment collaboré au mécanisme d'ensemble et a mis en place activement les opérations immobilières et les contre-lettres que la comptabilité devait ensuite documenter.

De même, si l'intervention de **X.)** , qui s'occupant de la vente, porte ainsi essentiellement sur les actes qui se trouvent en amont de l'infraction de faux, d'usage de faux et de faux-bilan, de fraude fiscale et d'escroquerie fiscale, il n'en avait pas moins parfaitement connaissance du montage d'ensemble.

En sa qualité de dirigeant de droit, il a participé et soutenu activement ces démarches et peut dès lors en être tenu pénalement responsable.

En ce qui concerne l'infraction à la loi de 1948, le dossier et les aveux du prévenu ne laissent aucun doute sur le fait qu'il avait connaissance de ce que ces actes notariés ne contenaient pas le prix réel convenu. En tant que dirigeant de droit, il représentait la société et devait assumer la responsabilité pénale des actes notariés passés par elle avec son accord, et sans qu'il n'intervienne pour empêcher que cette infraction ne se commette.

Il découle de ce qui précède que **X.)** est pénalement responsable non seulement des actes commis en nom personnel, mais également des infractions commises au nom et pour compte des sociétés libellées dans le renvoi.

(1) INFRACTIONS DE FRAUDE FISCALE OU DE TENTATIVE DE FRAUDE FISCALE EN NOM PERSONNEL

Le Ministère Public reproche au prévenu **X.)** de s'être, dans la période du 20 mars 1991 au 20 mars 1995, rendu coupable du délit de fraude fiscale, sinon d'une tentative de ce délit, en nom personnel au courant des années fiscales 1987 à 1993.

Sur base des considérations développées sous le point I.(1).1., il n'y a en l'espèce pas de délit consommé, alors que l'élément constitutif de l'insuffisance d'impôt fait défaut.

En ce qui concerne les éléments constitutifs de la tentative punissable, ils sont au nombre de 3:
1° une résolution criminelle,
2° un acte constituant un commencement du crime ou du délit que l'auteur a décidé de commettre,
3° une absence de désistement volontaire.

ad 1). Il résulte des débats à l'audience et des aveux du prévenu **X.)** que pour un grand nombre de transactions immobilières réalisées par des sociétés dont il était gérant et associé, une partie du prix était payée en liquide. Ce montant était non intégré dans le bilan des sociétés, mais réparti sous forme de dividende ou distribution cachée entre les associés des sociétés respectives pour être utilisé – du moins partiellement – à des fins privées.

Lors de l'établissement de ses déclarations d'impôt personnelles, ainsi que lors de l'enquête fiscale menée par l'Administration, **X.)** n'a pas fait état de ces revenus personnels.

Il avait par conséquent l'intention de ne pas les soumettre à l'impôt, de sorte que la résolution criminelle est donnée.

ad 2). L'élément moral doit s'être manifesté par des actes extérieurs. Ces actes extérieurs ne doivent pas être des actes quelconques: ils doivent constituer un commencement d'exécution et ceci non seulement d'une infraction quelconque, mais d'une infraction déterminée.

En l'espèce, le fait d'avoir fait remettre sa déclaration fiscale ne mentionnant pas l'intégralité de ses revenus personnels est un acte d'exécution concret et non équivoque, achevant la tentative en ce sens que le prévenu **X.)** n'avait plus d'actes à poser pour que l'infraction de fraude fiscale se consomme par l'imposition que l'Administration était censée effectuer sur base des chiffres déclarés.

Il y a dès lors commencement d'exécution de la tentative.

ad 3) La consommation de l'infraction de fraude fiscale n'a été empêchée que du fait que l'Administration a décidé de procéder à un contrôle et d'ouvrir une enquête, fait extérieur à la volonté du prévenu, de sorte qu'il n'y a pas de désistement volontaire de sa part.

Le prévenu **X.)** est partant convaincu de s'être rendu coupable d'une tentative de fraude fiscale, en tant qu'auteur ayant lui-même commis l'infraction.

(2) INFRACTIONS DE FRAUDE FISCALE OU DE TENTATIVE DE FRAUDE FISCALE EN QUALITE DE GERANT

Le Ministère Public reproche au prévenu **X.)** de s'être, en sa qualité de gérant de la société IMMOBILIERE **X.)** Sàrl, dans la période du 23 septembre 1992 au 16 février 1995, rendu coupable du délit de fraude fiscale, sinon d'une tentative de ce délit au courant des années fiscales 1989 à 1992.

Sur base des considérations développées sous le point I.(1).1., il n'y a en l'espèce pas de délit consommé, alors que l'élément constitutif de l'insuffisance d'impôt fait défaut.

En ce qui concerne les éléments constitutifs de la tentative punissable, ils sont au nombre de 3:
1° une résolution criminelle,
2° un acte constituant un commencement du crime ou du délit que l'auteur a décidé de commettre,
3° une absence de désistement volontaire.

ad 1). Il résulte des débats à l'audience, et des éléments du dossier répressif que le prévenu **X.)** avait connaissance du fait qu'une partie du prix de nombreuses ventes immobilières effectuées par la société IMMOBILIERE **X.)** était payée en liquide, n'est pas apparue dans les actes notariés et a été mis en réserve ou distribuée entre associés, dont lui-même.

Le prévenu ne conteste pas que la non-déclaration de ces revenus avait notamment pour objectif d'éviter le paiement de l'impôt afférent.

Il était par conséquent résolu à dissimuler pour compte de la société une partie des revenus de celle-ci en vue de réduire le bénéfice imposable, donc de commettre le délit de fraude fiscale.

ad 2). L'élément moral doit s'être manifestée par des actes extérieurs. Ces actes extérieurs ne doivent pas être des actes quelconques: ils doivent constituer un commencement d'exécution et ceci non seulement d'une infraction quelconque, mais d'une infraction déterminée.

En l'espèce, la remise de déclarations fiscales ne mentionnant pas l'intégralité des revenus des sociétés est un acte d'exécution concret et non équivoque, achevant la tentative en ce sens que le prévenu n'avait plus d'actes à poser pour que l'infraction de fraude fiscale se consomme par l'imposition que l'Administration était censée effectuer sur base des chiffres déclarés.

Il y a dès lors commencement d'exécution de la tentative.

ad 3) La consommation de l'infraction de fraude fiscale n'a été empêchée que du fait que l'Administration a décidé de procéder à un contrôle et d'ouvrir une enquête, fait extérieur à la volonté du prévenu, de sorte qu'il n'y a pas de désistement volontaire de sa part.

Le prévenu **X.)** est partant **convaincu** de s'être rendu coupable d'une tentative de fraude fiscale, en tant qu'auteur ayant lui-même commis l'infraction et en sa qualité de dirigeant de la société IMMOBILIERE **X.)** s.àr.l.

(3) INFRACTIONS DE FAUX, D'USAGE DE FAUX ET DE FAUX-BILAN

Le Ministère Public reproche à **X.)** de s'être rendu coupable d'un faux en omettant d'inscrire dans les livres comptables de la société IMMOBILIERE **X.)** s.àr.l. des recettes provenant de la vente d'immeubles, et d'avoir fait usage de ce faux.

Le Ministère Public reproche encore à **X.)** de s'être rendu coupable de l'infraction de faux en écritures comptables (ci-après « faux-bilan »), telle que libellée à l'article 169 de la loi du 10 août 1915 sur les sociétés commerciales.

(3).a. Infraction de faux

Tel que développé sous (3).a.1., les livres comptables constituent des écritures protégées par la loi, la non-comptabilisation de certaines recettes constitue une altération de la vérité, et leur vocation à servir de documents justificatifs à base du bilan et de la déclaration fiscale leur fait porter une possibilité de préjudice au détriment du Trésor Public.

C'est un point constant en jurisprudence, qu'il n'est pas nécessaire, pour constituer le faux, que le faussaire l'ait écrit de sa propre main. Ce principe trouve son application indiscutable et fréquente dans le faux intellectuel commis par un particulier dans un acte authentique. Le faussaire n'écrit pas lui-même sa déclaration mensongère, il la dicte seulement à l'officier public qui agit comme secrétaire des parties. Il n'est même pas nécessaire que celui qui a fait la fausse déclaration ait signé l'acte qui a été dressé (Rigaux et Trousse, Les crimes et Délits du Code pénal, T IV, n0 284, p. 279).

Le fait que **X.)** n'a pas tenu les livres comptables de sa main ne saurait porter à conséquences alors que l'infraction de faux peut être perpétrée par un tiers (cf Rigaux et Trousse, Les crimes et délits du code pénal, tome III, n°178, p.160). Le recours à l'intervention d'un tiers de bonne foi n'est pas élisif de l'infraction (cf RPDB, verbo faux, n°13, Goedseels, Commentaire du droit pénal belge, Tome I, n°1250, p.362).

Le prévenu **X.)** ne conteste pas que sous sa responsabilité, et avec son accord et soutien, une partie du prix d'un certain nombre de transactions immobilières a été payée au noir et n'a pas été inscrite dans les livres comptables de la société IMMOBILIERE **X.)** .

Il avait connaissance de cette altération du contenu des livres comptables de la société qu'il dirigeait, et il en retirait un double avantage: d'une part, il pouvait lui-même toucher des distributions cachées qu'il ne devrait pas imposer en nom personnel, et d'autre part, la société dans laquelle il détenait des parts ne devait s'acquitter que d'un impôt moindre au montant réellement dû.

Il a donc agi avec intention frauduleuse et dans l'intention de nuire aux intérêts légitimes de l'Etat.

Le prévenu **X.)** est partant **convaincu** de l'infraction de faux en écritures en tant qu'auteur ayant lui-même commis l'infraction et en sa qualité de dirigeant de la société IMMOBILIERE **X.)** s.àr.l.

(3).b. Infraction d'usage de faux

Les comptes sociaux erronés établis sous la responsabilité du prévenu **X.)** pour compte de la société IMMOBILIERE **X.)** ont été remis à l'Administration lors des enquêtes menées par celle-ci pour corrober les déclarations fiscales.

Un usage a dès lors été fait des pièces falsifiées.

(3).c. Infraction de faux-bilan

Il a été détaillé sub I.(3).c. que le fait d'établir un bilan et un compte de profits et pertes sur base d'une comptabilité ne renseignant pas l'intégralité des recettes constitue une altération de faits que ces actes ont pour objet de constater, susceptible en l'espèce de nuire aux intérêts du Trésor public.

Il résulte également du dossier que **X.)** a fait établir le bilan et le compte de profits et pertes de manière incomplète quant aux recettes sous sa responsabilité, en vue d'éluder une partie des impôts, de sorte qu'il a agi avec une intention frauduleuse et dans l'intention de nuire.

Le prévenu **X.)** se trouve partant **convaincu** de l'infraction de faux-bilan en tant qu'auteur ayant lui-même commis l'infraction et en sa qualité de dirigeant de la société IMMOBILIERE **X.)** s.àr.l.

(4) Infraction à la loi de 1948

Le Ministère Public reproche à **X.)** d'avoir enfreint l'article 7 alinéa 1er de la loi du 28 janvier 1948 tendant à assurer la juste et exacte perception des droits d'enregistrement et de succession, dans la période du 1er janvier 1989 au 31 décembre 1993, en sa qualité de gérant de la société IMMOBILIERE **X.)** .

Tel que développé sub I.(4)., il y a l'infraction à l'article 7 alinéa 1er de la prédite loi dès lors qu'à l'encontre de la vérité, l'acte notarié affirme exprimer l'intégralité du prix convenu, et que le signataire en a connaissance.

En l'espèce, il n'est pas contesté par le prévenu que les divers actes notariés passés par la société IMMOBILIERE **X.)** comportaient pareille clause-type obligatoire et insérée par les soins du notaire. Il est également constant en cause que pour un certain nombre de ventes immobilières réalisées par lesdites sociétés, une partie du prix a été payée au noir et ne se trouvait pas mentionnée à l'acte.

Il résulte également des éléments du dossier, des débats à l'audience et des aveux du prévenu que **X.)** , en tant que gérant de cette société, a signé et a donné mandat de signer des actes notariés de vente immobilière, tout en ayant connaissance de ce qu'il était convenu qu'une partie du prix non mentionnée à l'acte notarié allait être payée en liquide.

Les éléments constitutifs étant ainsi consommés, le prévenu **X.)** se trouve **convaincu** d'avoir fait frauduleusement l'affirmation exigée par la loi du 28 janvier 1948 en tant qu'auteur ayant lui-même commis l'infraction et en sa qualité de dirigeant de la société IMMOBILIERE **X.)** s.àr.l.

III – Infractions reprochées aux prévenus Y.) et X.)

Tel que détaillé sub I.(0). et II.(0), les prévenus **Y.)** et **X.)** sont pénalement responsables pour les infractions commises au nom et pour compte des sociétés dont ils assumaient la gestion.

(1) INFRACTIONS D'ESCROQUERIE ET DE FRAUDE FISCALE

(1).a. Infractions de fraude fiscale, sinon de tentative de fraude fiscale en nom personnel

Le Ministère Public reproche aux prévenus **Y.)** et **X.)** de s'être, dans la période du 13 mai 1992 au 2 août 1996, rendus coupables en qualité de gérant du délit de fraude fiscale, sinon d'une tentative de ce délit, pour compte la société **SOC 4.)** s.àr.l. pour les années 1990 et 1991 et pour la société **SOC 5.)** s.àr.l. pour les années 1989, 1990, 1991, 1992 et 1993.

(1).a.1. Fraude fiscale pour la société SOC 5.) s.àr.l. au courant des années 1989 et 1990

Tel que développé sous I.(1).1., les éléments constitutifs du délit de fraude fiscale sont les suivants :
1° un élément matériel: l'obtention d'un avantage fiscal ou la diminution de la recette fiscale,
2° un élément moral: l'intention coupable.

ad 1). 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 3ième) 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).

En l'espèce, selon les déclarations des prévenus à l'audience, la société **SOC 5.)** a fait l'objet d'une imposition pour les années 1989 et 1990, cette imposition s'étant basée sur les déclarations fiscales remises à l'Administration entre le 13 mai 1992 et le 22 août 1996.

Il résulte des débats à l'audience et de l'aveu des prévenus que les recettes déclarées à l'Administration ne comprenaient pas les sommes perçues au noir dans le cadre d'un certain nombre de ventes immobilières faites par la société **SOC 5.)** au courant des exercices 1989 et 1990.

Il y a dès lors une insuffisance d'impôt en ce sens que l'impôt établi par l'Administration est inférieur à celui qui aurait été fixé si l'intégralité des recettes de la société **SOC 5.)** avait été déclarée.

ad 2). Il est également établi que les prévenus **Y.)** et **X.)** avaient connaissance de ces paiements au noir et ont volontairement omis ou fait omettre leur mention dans les documents comptables, bilans et finalement déclarations fiscales, et ce notamment dans le but d'obtenir un avantage fiscal injustifié. Leur intention coupable est partant établie.

Les prévenus **Y.)** et **X.)** sont partant **convaincus** du délit de fraude fiscale consommée, en tant qu'auteurs pour avoir exécuté l'infraction et en leurs qualités de gérants de la société **SOC 5.)** .

(1).a.2. Tentative de fraude fiscale dans les autres cas

Pour les autres exercices de la société **SOC 5.)** s.àr.l., ainsi qu'en ce qui concerne la société **SOC 4.)** s.a., l'Administration n'avait pas encore procédé à l'imposition. Conformément aux arguments développés sous I.(1).1, l'élément constitutif de l' *« insuffisance d'impôt »* n'est ainsi pas donné, de sorte que le délit de fraude fiscale n'est pas consommé.

En ce qui concerne les éléments constitutifs de la tentative punissable, ils sont au nombre de 3:
1° une résolution criminelle,
2° un acte constituant un commencement du crime ou du délit que l'auteur a décidé de commettre,
3° une absence de désistement volontaire.

ad 1). Il résulte des débats à l'audience, et des éléments du dossier répressif que les prévenu **Y.)** et **X.)** avaient connaissance du fait qu'une partie du prix de nombreuses ventes immobilières effectuées par les sociétés **SOC 5.)** et **SOC 4.)** était payée en liquide, n'est pas apparue dans les actes notariés et a été mise en réserve ou distribuée entre associés, dont eux-mêmes.

Les prévenus ne contestent pas que la non-déclaration de ces revenus avait notamment pour objectif d'éviter le paiement de l'impôt afférent.

Ils étaient par conséquent résolus à dissimuler pour compte des sociétés une partie des revenus de celles-ci en vue de réduire le bénéfice imposable, donc de commettre le délit de fraude fiscale.

ad 2). L'élément moral doit s'être manifesté par des actes extérieurs. Ces actes extérieurs ne doivent pas être des actes quelconques: ils doivent constituer un commencement d'exécution et ceci non seulement d'une infraction quelconque, mais d'une infraction déterminée.

En l'espèce, la remise de déclarations fiscales ne mentionnant pas l'intégralité des revenus des sociétés est un acte d'exécution concret et non équivoque, achevant la tentative en ce sens que les prévenus n'avaient plus d'actes à poser pour que l'infraction de fraude fiscale se consomme par l'imposition que l'Administration était censée effectuer sur base des chiffres déclarés.

Il y a dès lors commencement d'exécution de la tentative.

ad 3) La consommation de l'infraction de fraude fiscale n'a été empêchée que du fait que l'Administration a décidé de procéder à un contrôle et d'ouvrir une enquête, fait extérieur à la volonté des prévenus, de sorte qu'il n'y a pas de désistement volontaire de leur part.

Les prévenus **Y.)** et **X.)** sont partant **convaincus** de s'être rendus coupables d'une tentative de fraude fiscale, en tant qu'auteurs pour avoir exécuté l'infraction et en leurs qualités de gérants des sociétés **SOC 5.)** s.àr.l. et **SOC 4.)** s.a.

(1).b. Infractions d'escroquerie fiscale, sinon d'escroquerie fiscale en qualité de gérant (association momentanée)

Le Ministère Public reproche aux prévenus **Y.)** et **X.)** de s'être, en leur qualité de gérants de l'association momentanée « **SOC 5.)** Sàrl, **SOC 3.)** SCI, **Y.)** Sàrl » (ci-après 'association momentanée **A.M.)**), dans la période du 13 mai 1992 au 22 août 1996, rendus coupables du délit d'escroquerie fiscale, sinon d'une tentative de ce délit, au courant des années fiscales 1991 et 1993.

En application des articles 2 et 138 de la loi modifiée du 10 août 1915 sur les sociétés commerciales les associations momentanées ne constituent pas une individualité juridique distincte de celle des associés mais ont pour objet de traiter sans raison sociale, une ou plusieurs opérations de commerce déterminées.

L'opération s'analyse juridiquement comme un accord de collaboration entre deux sociétés commerciales, par lequel les associés coordonnent leurs activités, tout en gardant leur personnalité juridique propre, sans qu'il y ait création d'une entité juridique nouvelle et distincte des associés.

En application des principes que le droit luxembourgeois n'admettant pas la responsabilité pénale des personnes morales, il convient de rechercher la ou les personne(s) physique(s), l'organe ou le préposé, à l'intérieur de la personne morale qui par commission ou par omission est ou sont la cause de l'état infractionnel c'est donc à bon droit que la responsabilité de **X.)** et de **Y.)** a été recherchée en l'espèce en leur qualité d'auteur ainsi qu'en leur qualité de dirigeants alors qu'ils remplissaient bien au moment des faits les fonctions de dirigeants tant de l'association momentanée que des sociétés qui la composaient et disposaient du pouvoir décisionnel tant au sein de l'association momentanée que des sociétés qui la composaient au moment des faits.

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.

L'Administration n'avait pas encore procédé à l'imposition de l'association momentanée **A.M.)** Conformément aux arguments développés sous I.(1).1, l'élément constitutif de l' « insuffisance d'impôt » n'est ainsi pas donné, de sorte que le délit de fraude fiscale n'est pas consommé.

Tel que développé sous le point I.(2).b.0., le principe de non-rétroactivité n'empêche en l'espèce pas la consommation du délit d'escroquerie fiscale mais requiert uniquement une modulation au niveau de l'appréciation de la peine.

Tel que développé sous le point I.(2).b.1.1., la tentative du délit d'escroquerie fiscale est punissable.

En ce qui concerne les éléments constitutifs de la tentative punissable, ils sont au nombre de 3:
1° une résolution criminelle,
2° un acte constituant un commencement du crime ou du délit que l'auteur a décidé de commettre,
3° une absence de désistement volontaire.

ad 1). Il résulte des débats à l'audience, et des éléments du dossier répressif que les prévenus **Y.)** et **X.)** avaient connaissance du fait qu'une partie du prix de nombreuses ventes immobilières effectuées par l'association momentanée **A.M.)** était payée en liquide, n'est pas apparue dans les actes notariés et a été mise en réserve ou distribuée entre associés, dont eux-mêmes.

Les prévenus ne contestent pas que la non-déclaration de ces revenus avait notamment pour objectif d'éviter le paiement de l'impôt afférent.

Ils étaient par conséquent résolus à dissimuler pour compte de l'association momentanée une partie des revenus de celle-ci en vue de réduire le bénéfice imposable, donc de commettre une fraude fiscale.

Les prévenus avaient par ailleurs nécessairement connaissance du grand nombre d'opérations immobilières concernées, de la répétition des paiements au noir, du montant des recettes non déclarées et de la proportion d'impôts éludés. Ils avaient ainsi conscience des éléments aggravants de l'escroquerie fiscale.

Leur résolution criminelle portait dès lors sur la commission des éléments constitutifs d'une escroquerie fiscale.

ad 2). L'élément moral doit s'être manifestée par des actes extérieurs. Ces actes extérieurs ne doivent pas être des actes quelconques: ils doivent constituer un commencement d'exécution et ceci non seulement d'une infraction quelconque, mais d'une infraction déterminée.

En l'espèce, la remise de déclarations fiscales ne mentionnant pas l'intégralité des revenus des sociétés est un acte d'exécution concret et non équivoque, achevant la tentative en ce sens que les prévenus n'avaient plus d'actes à poser pour que l'infraction de fraude fiscale se consomme par l'imposition que l'Administration était censée effectuer sur base des chiffres déclarés.

Il y a dès lors commencement d'exécution de la tentative.

ad 3) La consommation de l'infraction n'a été empêchée que du fait que l'Administration a décidé de procéder à un contrôle et d'ouvrir une enquête, fait extérieur à la volonté des prévenus, de sorte qu'il n'y a pas de désistement volontaire de leur part.

La tentative d'escroquerie fiscale se distingue de la tentative de fraude fiscale par le fait que les éléments constitutifs supplémentaires et aggravants doivent avoir été commencés, sinon du moins qu'il y ait une intention criminelle et un commencement d'exécution non équivoque à l'égard de ces éléments complémentaires.

Les éléments d'aggravation sont:
1° l'emploi de manœuvres frauduleuses,
2° l'emploi systématique de ces manœuvres et
3° 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).b.1. Les manœuvres frauduleuses

Les 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).

Tel que développé sous le point I.(2).b.3.2.2., la production de pièces et documents volontairement inexacts aux fonctionnaires de l'Administration constitue une manœuvre frauduleuse.

Il n'est pas contesté en cause que les prévenus **Y.)** et **X.)** avaient consciemment et volontairement omis d'indiquer les prix de vente immobiliers réels dans les documents, la comptabilité et les bilans établis pour compte de l'association momentanée **A.M.)**

Du fait d'avoir remis ces livres aux contrôleurs fiscaux, les prévenus ont, par un acte positif de leur part, donné une forme extérieure à leur manœuvre.

La finalité de la remise de ces documents était de persuader l'Administration de recettes inférieures aux recettes réelles, de sorte que les prévenus espéraient que ces documents allaient être déterminants pour l'Administration et ils avaient pour objectif d'abuser de la confiance des fonctionnaires.

Il y a dès lors eu en l'espèce des manœuvres frauduleuses telles qu'exigées par le § 396 (5) L.G.I..

(1).b.2. L'emploi « 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 l'inscription régulière et répétée de montants erronés dans les livres comptables de l'association momentanée, de la remise pendant deux exercices sociaux consécutifs de pièces justificatives faussées à l'Administration et d'avoir par la suite, à la demande des contrôleurs fiscaux, remis et mis à disposition ces mêmes documents falsifiés.

(1).b.3. Montant significatif

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) L.G.I. c'est cette deuxième signification qui doit être retenue.

Tel qu'il a été exposé en détail sous le point I.(2).b.3.2.1., le montant significatif vise le montant de l'impôt éludé et non le montant du chiffre d'affaire non déclaré.

Tel que développé plus amplement sous le point B.5. (partie 'les peines'), les débats à l'audience et les éléments du dossier répressif contradictoirement débattus ne permettent pas au Tribunal de fixer avec précision le montant des impôts éludés dans le cadre des faits dont il est saisi.

Avant toute autre décision à l'égard des prévenus **Y.)** et **X.)** quant à la consommation des éléments aggravants de l'escroquerie fiscale, il y a dès lors lieu d'ordonner un complément d'instruction.

(2) INFRACTIONS DE FAUX, D'USAGE DE FAUX ET DE FAUX-BILAN

Le Ministère Public reproche à **Y.)** et à **X.)** de s'être rendus coupables d'un faux en omettant d'inscrire dans les livres comptables des sociétés **SOC 4.)** s.a., **SOC 5.)** s.àr.l. et de l'association momentanée **A.M.)** des recettes provenant de la vente d'immeubles, et d'avoir fait usage de ce faux.

Le Ministère Public reproche encore à **Y.)** et à **X.)** de s'être rendus coupables de l'infraction de faux en écritures comptables (ci-après « faux-bilan »), telle que libellée à l'article 169 de la loi du 10 août 1915 sur les sociétés commerciales.

(2).a. Infraction de faux

Tel que développé sous I.(3).a.1., les livres comptables constituent des écritures protégées par la loi, la non-comptabilisation de certaines recettes constitue une altération de la vérité, et leur vocation à servir de documents justificatifs à base du bilan et de la déclaration fiscale leur fait porter une possibilité de préjudice au détriment du Trésor Public.

Les prévenus **Y.)** et **X.)** ne contestent pas que sous leur responsabilité, et avec leur accord et soutien, une partie du prix d'un certain nombre de transactions immobilières a été payée au noir et n'a pas été inscrite dans les livres comptables des sociétés **SOC 4.)** s.a., **SOC 5.)** s.àr.l. et de l'association momentanée **A.M.)**

Ils avaient connaissance du contenu des livres comptable des sociétés et de l'association momentanée qu'ils dirigeaient, et ils en retiraient un double avantage: d'une part, ils pouvaient eux-mêmes toucher des distributions cachées qu'ils ne devaient pas imposer en nom personnel, et d'autre part, les sociétés et l'association momentanée dans lesquelles ils détenaient des parts ne devaient s'acquitter que d'un impôt moindre au montant réellement dû.

Ils ont donc agi avec intention frauduleuse et dans l'intention de nuire aux intérêts légitimes de l'Etat.

Les prévenus **Y.)** et **X.)** sont partant **convaincus** de l'infraction de faux en écritures en tant qu'auteurs pour avoir exécuté l'infraction et en leurs qualités de dirigeants des sociétés **SOC 4.)** s.a., **SOC 5.)** s.àr.l. et de l'association momentanée **A.M.)**

(2).b. Infraction d'usage de faux

Les comptes sociaux erronés établis sous la responsabilité des prévenus **Y.)** et **X.)** pour compte des sociétés **SOC 4.)** s.a., **SOC 5.)** s.àr.l. et de l'association momentanée **A.M.)** ont été remis à l'Administration lors des enquêtes menées par celle-ci pour corrober les déclarations fiscales.

Un usage a dès lors été fait des pièces falsifiées.

(2).c. Infraction de faux-bilan

Il a été détaillé sub I.(3).c. que le fait d'établir un bilan et un compte de profits et pertes sur base d'une comptabilité ne renseignant pas l'intégralité des recettes constitue une altération de faits que ces actes ont pour objet de constater, susceptible en l'espèce de nuire aux intérêts du Trésor public.

Il résulte également du dossier que **Y.)** et **X.)** ont fait établir les bilan et les comptes de profits et pertes de manière incomplète quant aux recettes sous leur responsabilité, en vue d'éluder une partie des impôts, de sorte qu'ils ont agi avec une intention frauduleuse et dans l'intention de nuire.

Les prévenus **Y.)** et **X.)** se trouvent partant convaincus de l'infraction de faux-bilan en tant qu'auteurs pour avoir exécuté l'infraction et en leurs qualités de dirigeants des sociétés **SOC 4.)** s.a., **SOC 5.)** s.àr.l. et de l'association momentanée **A.M.)**

(3) INFRACTION A LA LOI DE 1948

Le Ministère Public reproche aux prévenus **Y.)** et **X.)** d'avoir enfreint l'article 7 alinéa 1er de la loi du 28 janvier 1948 tendant à assurer la juste et exacte perception des droits d'enregistrement et de succession, dans la période du 1er janvier 1989 au 31 décembre 1993, en leurs qualités d'administrateurs de la société **SOC 4.)** et de gérants de la société **SOC 5.)** et de l'association momentanée **A.M.)**

Tel que développé sub I.(4)., l'infraction à l'article 7 alinéa 1er de la prédite loi est constituée dès lors qu'à l'encontre de la vérité, l'acte notarié affirme exprimer l'intégralité du prix convenu et que le signataire en a connaissance.

En l'espèce, il n'est pas contesté par les prévenus que les divers actes notariés passés par les sociétés **SOC 4.)** s.a. et **SOC 5.)** s.àr.l. ainsi que par l'association momentanée **A.M.)** comportaient pareille clause-type obligatoire et insérée par les soins du notaire. Il est également constant en cause que pour un certain nombre de ventes immobilières réalisées par lesdites entités, une partie du prix a été payée au noir et ne se trouve pas mentionnée à l'acte.

Il résulte également des éléments du dossier, des débats à l'audience et des aveux des prévenus, que **Y.)** et **X.)** , en tant qu'administrateurs, respectivement gérants de ces entités, ont signé et ont donné mandat de signer des actes notariés de vente immobilière, tout en ayant connaissance de ce qu'il était convenu qu'une partie du prix non mentionnée à l'acte notarié allait être payée en liquide.

Les éléments constitutifs étant ainsi consommés, les prévenus **Y.)** et **X.)** se trouvent **convaincus** d'avoir fait frauduleusement l'affirmation exigée par la loi du 28 janvier 1948 en tant qu'auteurs pour avoir exécuté l'infraction et en leurs qualités de dirigeants des sociétés **SOC 4.)** s.a., **SOC 5.)** s.àr.l. et de l'association momentanée **A.M.)**

B. MONTANTS DES IMPOTS ELUDES

La détermination du montant significatif ainsi que les peines encourues le cas échéant par les prévenus **Y.)** et **X.)** en vertu du délit de fraude fiscal et le cas échéant d'escroquerie fiscale sont dépendantes du montant total des impôts éludés.

Avant tout progrès en cause, il y a dès lors lieu de déterminer le montant des impôts éludés par les prévenus ainsi que par les diverses sociétés et entités dont ils avaient la gestion.

Même si les prévenus admettent avoir encaissé des sommes au noir lors des opérations de vente immobilière, ils estiment cependant que les montants figurant dans la citation, et tels que corrigés en cours d'audience par le Ministère Public sont erronés.

B.1. Preuve du montant des revenus non déclarés et des redressements

B.1.1. Historique de fixation des montants

Le témoin **T1.)** renseigne à l'audience que le contrôle fiscal a duré pendant 3 à 4 années, durant lesquelles deux personnes y ont investi entre la moitié et les deux tiers de leur temps de travail. Les enquêteurs ont procédé par échantillons (« *Stëchprouwen* »). Ils ont constaté pour la plupart des ventes immobilières des différences de prix par rapport au prix du marché de l'ordre de 40'000 à 50'000 LUF par are, soit environ 200'000 à 400'000 LUF par terrain.

Dans un premier temps, les prévenus **Y.)** et **X.)** , confrontés par les enquêteurs à ces constats, ont nié toute fraude et affirmé que les prix de vente comptabilisés correspondent aux prix de vente réels.

Le témoin **T1.)** explique à la barre que suite à ces premiers constats, ils ont commencé à contacter un à un les acheteurs en se rendant à leur domicile. De nombreux acheteurs sont passés aux aveux qu'une partie du prix de vente a été payée en liquide. Dans certains cas, un premier compromis comprenant le prix réel a été établi, puis détruit après remise de l'argent au noir ; dans d'autres cas une reconnaissance de dette a été signée. Le témoin **T1.)** a appris de la part des acheteurs que les paiements ont été faits entre les mains de **Y.)** , de **X.)** ou de leurs commissionnaires salariés.

Le témoin **T1.)** confirme encore qu'après avoir recueilli une pluralité de témoignages des acheteurs et dressé des procès-verbaux, ils ont à nouveau confronté les prévenus **Y.)** et **X.)** à ces nouveaux constats.

Les prévenus **Y.)** et **X.)** se sont ravisés et ont voulu que les interrogatoires des acheteurs cessent alors que cette démarche nuirait à leur réputation commerciale (« *geschäftsschiedegend* »). Sur initiative du témoin **T1.)** , les parties sont entrées en pourparlers. Ils ont passé en revue terrain par terrain, appartement par appartement, les ventes immobilières et relevé les différences notables par rapport aux prix du marché.

Les montants ont été discutés entre parties et les sommes non-déclarées ont été fixées d'un commun accord.

Ainsi **T2.)** confirme devant le Juge d'Instruction (739/99, 1167/99/CD, 20 novembre 2003) : « ***X.)*** *a accepté et payé les redressements tels qu'ils figurent à l'annexe numéro 2 de la transmission des poursuites. Le jour-même de la transmission des poursuites, j'avais convoqué* ***X.)*** *en mes bureaux. Je lui ai demandé expressément s'il acceptait les chiffres établis par les rapports de révision ou s'il les contestait. Il m'a déclaré que ces chiffres correspondaient à la réalité* ».

Le témoin **T1.)** explique devant le Juge d'Instruction (n° 0739/99, 1167/99/CD, 25 novembre 2003) : « *Suite à nos démarches … Messieurs* ***Y.)*** *et* ***X.)*** *ont souhaité que leur clientèle ne soit plus inquiétée. Ils craignaient que cela soit préjudiciable à leurs intérêts commerciaux. Comme il n'est pas dans notre intention de nuire aux entreprises, nous avons négocié à partir de ce moment directement avec eux et les autres associés concernés. Il avait été convenu que nous devions leur proposer les redressements à opérer lotissement par lotissement, terrain par terrain. Ensuite ces redressements étaient discutés entre mon collègue* ***T5.)*** *et moi-même d'une part et Messieurs* ***Y.)*** *,* ***X.)*** *et les associés concernés d'autre part*».

Il poursuit en confirmant « *Parfois ils acceptaient les redressements proposés tels quels, parfois il y a eu des discussions, mais on finissait toujours par trouver un terrain d'entente* ».

Le témoin **T4.)** avait confirmé devant le Juge d'Instruction (n° 739/99, 1167/99/CD, 1er novembre 2003) : « *Les montants des redressements n'ont pas été contestés en tant que tels … Les redressements des années fiscales 1987 à 1992 ont été intégralement payés par le contribuable* ».

Le prévenu **X.)** avait déclaré devant le Juge d'Instruction (n° 0739/99, 1167/9/CD, 27 novembre 2003) : « *Je ne conteste pas les redressements qui ont été opérés par l'Administration des Contributions Directes* ».

Il explique : « *Afin d'éviter tout préjudice commercial* ***Y.)*** *et moi-même avons proposé aux réviseurs de coopérer. Par la suite, les réviseurs nous ont proposé les redressements à opérer. Ces redressements ont été discutés entre nous-mêmes et les réviseurs* ».

Les recours qui ont été introduits par la suite au nom des prévenus concernaient des questions de droit, et non le montant des revenus non-déclarés.

Le témoin **T1.)** explique encore que ces montants sur lesquels les prévenus se sont mis d'accord avec le Service de Révision ont fait l'objet d'un procès-verbal qui à son tour a été accepté par les préposés des divers bureaux d'imposition concernés. Les prévenus **Y.)** et **X.)** ont par la suite payé l'impôt dû endéans un délai relativement bref.

S'ils invoquent actuellement avoir accepté sous la contrainte, il faut cependant considérer, au regard des développements qui suivent, que cette prétendue contrainte ne porte à conséquence en l'espèce.

Jusqu'aux pourparlers avec le service de révision il leur était loisible de faire changer les montants tels que proposés par l'Administration et de communiquer les pièces pertinentes pour faire baisser les montants retenus d'un commun accord, ce qu'ils n'ont pas fait.

Par ailleurs les montants retenus ensemble résultent des épreuves par hasard respectivement des sondages faits par les réviseurs qui les ont comparés aux montants inscrits dans les actes notariés.

Une évaluation a été effectuée à partir des investigations faites par les enquêteurs et acceptée par les prévenus.

Il résulte notamment par exemple du rapport de révison du 7 avril 1995 concernant l'association momentanée **A.M.)** ce qui suit :

« Toutes les constations renseignées dans le présent rapport ont été discutées de même que le contribuable a été tenu au courant du résultat des investigations pendant toute la durée de la révision ; le contribuable disposait donc de toutes les données requises pour faire valoir ses droits de la défense en pleine connaissance de cause. »

B.1.2. Conclusion

Le témoin **T1.)** confirme que les prévenus ont accepté les montants sans enthousiasme (« *zähneknirschend* »).

Le prévenu **Y.)** avait déclaré devant le Juge d'Instruction (n° 0739/99, 1167/99/CD, 28 novembre 2003) : « *Pour des raisons de survie commerciale, nous n'avions pas d'autre alternative que de transiger avec l'Administration* ».

Les réticences que les prévenus ont ressenties à fixer les montants d'un commun accord tiennent du fait qu'ils savaient devoir payer un redressement d'impôt et qu'ils devaient éviter que leurs acheteurs et clients continuent à être démarchés par les contrôleurs fiscaux.

Cela n'enlève cependant rien au constat qu'ils ont librement et volontairement accepté les montants en question.

Or, en entrant en pourparlers pour fixer les montants d'impôt éludés, les prévenus ont accepté ce mode de fixation. Face à cet accord, le Service de Révision a cessé de démarcher les acheteurs, et à accumuler ainsi d'autres preuves des revenus non déclarés.

Si les montants négociés avec l'Administration n'avaient pas correspondu à la réalité, les prévenus auraient pu refuser de donner leur accord, de sorte que le Service de Révision aurait repris ses enquêtes sur le terrain.

Les prévenus ne sauraient dès lors actuellement à l'audience remettre en cause le montant de revenus non déclarés.

C'est en effet à leur demande expresse et éclairée qu'ils ont renoncé à ce que des preuves matérielles complémentaires soient recueillies.

Au regard des développements qui précèdent, l'accord des prévenus quant aux montants retenus est à considérer comme **aveu** de leur part quant au quantum des recettes non déclarées.

Le montant des revenus non déclarés est ainsi établi **à hauteur des montants acceptés par eux.**

Si les prévenus **Y.)** et **X.)** affirment qu'une partie des montants ne leur était pas revenue à titre privé, mais a servi dans le cadre des sociétés à refinancer les achats immobiliers subséquents, et que

ces sommes pourraient ainsi être déduites comme charges, le montant de ces revenus réemployés n'a cependant pas pu être établi. En particulier, ces montants n'ont pas fait l'objet d'une inscription dans la comptabilité, ni dans les bilans.

Le témoin **T1.)** explique en effet que ce point avait été discuté lors des pourparlers avec l'Administration. Les prévenus n'ont cependant pas souhaité, à deux exceptions près, révéler l'identité de leurs cocontractants, estimant que ce faisant, ils ne seraient plus en mesure de continuer à travailler sur le marché immobilier luxembourgeois.

Le prévenu **X.)** s'est expliqué devant le Juge d'Instruction (n° 0739/99, 1167/9/CD, 27 novembre 2003) en ces termes : « *Je tiens à préciser que nous étions dans l'impossibilité de dénoncer les vendeurs de terrain à bâtir auxquels nous avions payé des sommes au noir, de sorte que ces montants n'ont pu être déduit des revenus des différentes sociétés* ». Le prévenu **Y.)** confirme devant le Juge d'Instruction (n° 0739/99, 1167/99/CD, 28 novembre 2003) : « *Il était commercialement inconcevable de dénoncer les personnes qui avaient reçu des payements au noir* ».

Face à l'absence de précisions quant à la nature et le quantum réels de ces paiements, ce moyen reste à l'état de pure allégation.

B.2. Ventilation en fonction de la participation

Maître ENTRINGER estime que ce serait à tort que le Ministère Public imputerait aux prévenus d'avoir, en ce qui concerne les sociétés, dissimulé l'intégralité des revenus, leur responsabilité ne pouvant dépasser leur pourcentage de participation dans le capital de ces sociétés. Les montants devraient dès lors être ventilés.

Cet argument n'est d'aucune pertinence. En effet, (sauf en ce qui concerne les déclarations en nom personnel), la fraude et l'escroquerie fiscale visées sont celles qui ont été commises par les sociétés en tant que telles. La responsabilité de **Y.)** et **X.)** est recherchée en leur qualité de mandataires et dirigeants de ces sociétés au nom desquelles ils ont agi.

Or, la responsabilité pénale qu'assument les dirigeants pour les infractions qu'ils font poser aux sociétés dont ils ont la gestion, englobe l'intégralité de cette infraction, et n'est pas à réduire au prorata des parts éventuellement détenues par les dirigeants dans le capital de la société.

Leur responsabilité est en effet recherchée en la qualité d'auteur respectivement co-auteur sinon de dirigeants et administrateurs ou gérant et non en leur qualité d'associés et d'actionnaires.

Le montant d'impôt éludé à retenir est donc équivalent à la totalité de l'impôt que les sociétés visées ont tenté d'éluder et n'est pas à réduire au prorata des parts détenues par **Y.)** et **X.)** dans ces sociétés.

B.3. Relation entre imposition privée et imposition des sociétés

Maître ENTRINGER critique le libellé du renvoi en ce que le total des revenus non déclarés par les prévenus en nom personnel serait supérieur au total des revenus non déclarés des diverses sociétés mentionnées. Il serait cependant évident que les prévenus ne sauraient être poursuivis en nom personnel que pour les revenus non déclarés des sociétés pour lesquels ils sont poursuivis en tant que dirigeants.

Mais rien n'interdit au Ministère Public ni à la Chambre du Conseil de mettre en mouvement l'action publique à l'égard des prévenus en nom personnel, comme auteurs ou coauteurs, mais de n'inclure dans le renvoi que certaines des sociétés pour lesquelles ils ont agi en tant que représentants légaux, mandataires ou dirigeants. Si la poursuite pénale peut ainsi être le cas échéant incomplète, elle n'en est pas moins valable, le Ministère Public pouvant librement apprécier l'opportunité de poursuivre certains faits et de ne pas en poursuivre d'autres.

B.4. Quant à la mention « pm » figurant dans certaines déclarations

Quant aux montants, Maître WINANDY souligne en ce qui concerne le prévenu **Y.)** , que les tableaux dressés par l'Administration seraient erronés en ce qu'ils comportent pour les années 1992 et 1993 la mention *« p.m. »* (pour mémoire). Pour le calcul de l'impôt fraudé, l'Administration aurait ainsi à tort considéré pour ces années que **Y.)** n'aurait rien déclaré du tout. A l'inspection de ses déclarations fiscales, il faudrait cependant constater qu'il a déclaré certains revenus et pour d'autres il ne pouvait encore indiquer de chiffre précis, de sorte qu'il avait indiqué le total de ses revenus par *« pm »*. En réalité, une déclaration partielle aurait cependant eu lieu, de sorte que les revenus non déclarés et donc l'impôt éludé seraient moindres à ce qui ressortirait des tableaux.

Le Ministère Public réplique que l'Administration aurait bien tenu compte de ces spécificités lors de l'établissement du tableau, et que de toute manière, il n'y aurait pas d'incidence sur le résultat final du calcul.

En l'espèce, le Tribunal ne dispose pas des déclarations fiscales afférentes, celles-ci n'étant pas versées au dossier. Il y a dès lors lieu d'ordonner un complément d'instruction à cet égard.

B.5. Nécessité d'un complément d'instruction

Il résulte de ce qui précède que la preuve du montant total des redressements est établi par référence aux montants librement acceptés par les prévenus, et qu'il n'y a pas lieu à ventilation de ces montants.

Il faut toutefois observer qu'il résulte des éléments du dossier répressif, ainsi que des débats à l'audience que les faits dont le Tribunal est saisi, et pour lesquels il est appelé à connaître des infractions fiscales, sont limités aux sommes encaissées 'au noir' lors des transactions immobilières.

Ainsi, en particulier, lors de l'interrogatoire du Juge d'Instruction de **X.)** en date du 28 novembre 2003, le représentant du Ministère Public y assistait et le juge d'instruction a acté ce qui suit : *« Vous m'exposez en accord avec le représentant du ministère public que l'instruction est limitée au volet des recettes non-déclarées»*.

Il résulte toutefois des tableaux, procès-verbaux, récapitulatifs, rapports de révision et autres éléments du dossier que mis à part les sommes encaissées 'au noir', les comptabilités et déclarations fiscales des sociétés présentaient d'autres irrégularités, tel par exemple des avantages privés accordés aux prévenus, qui ont également fait l'objet d'un redressement.

Les totaux figurant dans les divers documents produits au dossier répressif ne permettent pas d'établir avec précision quels redressements ont trait à des encaissements 'au noir' et quels redressements ont trait à d'autres irrégularités comptables.

Par ailleurs, le Tribunal ne dispose ainsi pas non plus des éléments nécessaires pour déterminer à partir du total des sommes encaissés 'au noir' le montant afférent d'impôts éludés. Il y a lieu à cet égard de distinguer entre les modalités d'imposition des prévenus en tant que personnes physiques, et les modalités d'impositions des sociétés dont ils avaient la gestion.

Afin de permettre au Tribunal d'apprécier et de qualifier encore les faits desquels les prévenus ne sont pas encore convaincus ainsi que de déterminer par la suite les peines à prononcer le cas échéant, il y a lieu d'ordonner un complément d'instruction à cet égard.

PAR CES MOTIFS

le tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, douzième chambre, siégeant en matière correctionnelle, **statuant contradictoirement**, les prévenus **Y.)** et **X.)** et leurs défenseurs 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 **Y.)** et **X.)** ;

d é c l a r e i r r e c e v a b l e s les interventions volontaires des sociétés **SOC 1.)** Sàrl, **SOC 2.)** Sàrl, IMMOBILIERE **Y.)** & Cie Sàrl, IMMOBILIERE **X.)** Sàrl, **SOC 4.)** S.A., **SOC 5.)** Sàrl, **SOC 3.)** SCI et **Y.)** SCI,

d é c l a r e i r r e c e v a b l e s les moyens de nullité dirigés contre la citation,

d i t non fondés les autres moyens, partant les rejette ;

d i t qu'il n'y a pas lieu de statuer sur la validité des contrats civils portant sur les transactions immobilières

d i t qu'il n'y a pas lieu à renvoi préjudiciel devant la Cour Constitutionnelle;

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

pour le surplus, et avant tout autre progrès en cause

pour permettre au Ministère Public et aux prévenus **X.)** et **Y.)** à se prononcer par conclusions écrites et orales à l'audience sur les montants des sommes encaissées au noir en rapport avec les transactions immobilières, tels qu'ils ont été fixés lors des pourparlers avec l'Administration, ainsi que sur le montant afférent des impôts éludés en rapport avec ces transactions immobilières, le tout de manière ventilée par année fiscale, par personne imposable et par type d'impôt.

pour permettre au Ministère Public à verser aux débats les déclarations fiscales de **Y.)** pour les années fiscales 1992 et 1993.

f i x e l'affaire pour continuation des débats à l'audience du 18 juin 2008 à 15 heures, salle 21.

r é s e r v e les frais

Par application des articles 51, 53, 65, 66, 196, 197, 213 et 214 du Code pénal; 16, 179, 182, 184, 189, 190, 190-1, 194, 195, 637 et 638 du Code d'Instruction Criminelle; 169, 171, 204 et 205 de la loi du 10 août 1915 ; 391, 420, °421, 426, 396, 419 et 397 L.G.I. ; 6 et 7 CEDH; 12 et 14 de la Constitution; 1, 6, 7 et 8 de la loi du 28 janvier 1948; 1 de la loi du 27 juillet 1997; 10 de la loi du 27 novembre 1933; 1 et 2 de l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944 qui furent désignés à l'audience par Madame la vice-présidente.

Ainsi fait et jugé par Brigitte KONZ, vice-présidente, Simone PELLES, premier juge, et Jean-Luc PUTZ, juge-délégué, et prononcé par Madame la vice-présidente en audience publique au Palais de Justice à Luxembourg, en présence de Jean-Paul FRISING, Procureur d'Etat adjoint, et de Andrée MOULIN, greffier, qui, à l'exception du représentant du Ministère Public, ont signé le présent jugement.