Jugt no 1379/2009 not.24456/2005/CD

ex.p. **confisc.** **restitution**

AUDIENCE PUBLIQUE DU 30 AVRIL 2009

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

Dans la cause du Ministère Public contre

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

p r é v e n u

F A I T S :

Par citation du **23 février 2009**, le Procureur d'Etat près le Tribunal d'arrondissement de Luxembourg a requis le prévenu de comparaître à l'audience publique du **30 mars 2009** devant le Tribunal correctionnel de ce siège pour y entendre statuer sur les préventions suivantes :

faux et usage de faux, escroquerie fiscale, tentative d'escroquerie fiscale, fraude fiscale, tentative de fraude fisacle.

A cette audience, la vice-présidente constata l'identité du prévenu **X.)** et lui donna connaissance de l'acte qui a saisi le Tribunal.

Les témoins **T1.)** et **T2.)** furent entendus, chacun séparément, en leurs déclarations orales après avoir prêté le serment prévu à l'article 155 du Code d'instruction criminelle.

Le prévenu **X.)** fut entendu en ses explications et moyens de défense, lesquels furent plus amplement développés par Maître Jean-Paul NOESEN, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg.

La représentante du Ministère Public, Sandra KERSCH, premier substitut du Procureur d'Etat, résuma l'affaire et fut entendue 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 :

I. LES FAITS 3

II. RECEVABILITE DE L'ACTION PUBLIQUE 4

1. PRESCRIPTION 4
1.1. Arguments de défense 4
1.2. En droit 4
1.2.1. Prescription des infractions fiscales 4
1.2.2. Prescription des infractions de faux 6
2. DEPASSEMENT DU DELAI RAISONNABLE 7
2.1. Quant au dépassement 7
2.1.1. En droit 7
2.1.2. Appréciation en fait 8
2.2. Conséquences en droit 9

III. DEMANDES DE RENVOI 11

IV. AU PENAL 12

1. FAUX ET USAGE DE FAUX 12
1.1. Relevés des recettes et dépenses 12
1.2. Factures 13
1.2.1. Les faits 14
1.2.2. En droit 14
ad a). Ecriture prévue par la loi 14
ad b). Altération de la vérité 16
ad c). Intention frauduleuse ou intention de nuire 16
ad d). Préjudice ou possibilité de préjudice 17
2. INFRACTIONS FISCALES 18
2.1. Escroquerie fiscale 19
2.1.1. Escroquerie fiscale consommée 19
2.1.2. Tentative d'escroquerie fiscale 19
2.1.2.1. Incrimination de la tentative 20
2.1.2.1.1. Infraction de résultat 20
2.1.2.1.2. Nature de l'infraction 20
2.1.2.1.3. Absence d'incrimination expresse de l'infraction 20
2.1.2.2. Au fond 22
2.1.2.2.1. Manœuvres frauduleuses 22
2.1.2.2.2. Emploi systématique 24
2.2. Fraude fiscale 24
2.2.1. Fraude fiscale consommée 24
2.2.2. Tentative de fraude fiscale 25
2.2.2.1. Incrimination de la tentative 25
2.2.2.2. Au fond 25
2.2.2.2.1. Résolution criminelle 26
2.2.2.2.2. Acte de commencement 26
2.2.2.2.3. Absence de désistement volontaire 27
2.2.2.3. Montant fraudé 28

V. RECAPITULATIF 29

VI. QUANT A LA PEINE 32

1. CONCOURS ET PEINES A ENCOURIR 32

2. PERSONNALISATION DE LA PEINE 33

Vu les rapports n° BABF/1551/07 du 15 janvier 2007 et n° BABF/1781/07 du 7 juin 2007 établis par la police grand-ducale, Service de Police Judiciaire, Section Banques, Assurances, Bourses et Fiscalité.

Vu la citation à prévenu du 23 février 2009 régulièrement notifiée à **X.)** .

Vu l'ordonnance de renvoi numéro 921/08 de la Chambre du Conseil du 22 mai 2008.

Vu l'instruction diligentée par le Juge d'Instruction.

Le Ministère Public reproche au prévenu **X.)** de s'être rendu coupable des infractions de faux, d'usage de faux, de fraude fiscale, sinon de tentative de fraude fiscale, ainsi que d'escroquerie fiscale, sinon de tentative d'escroquerie fiscale.

I. LES FAITS

Les éléments du dossier répressif, l'instruction à l'audience, les déclarations à l'audience des témoins **T2.)** et **T1.)** , ainsi que les déclarations du prévenu ont permis de dégager les faits suivants:

Le prévenu **X.)** , après avoir travaillé en tant qu'employé auprès d'une banque, s'est réinscrit au Barreau de Luxembourg en 1998 afin d'exercer la profession libérale d'avocat.

Aux dates respectives des 3 novembre 1999, 6 novembre 2000, 25 juin 2001 et 4 novembre 2002, le prévenu a remis à l'Administration ses déclarations fiscales pour les années 1998, 1999, 2000 et 2001. En annexe des déclarations, le prévenu a joint un relevé manuscrit récapitulant le total des recettes et des dépenses.

Lors de l'analyse des déclarations fiscales, les agents de l'Administration des Contributions Directes étaient suspicieux, notamment parce que le prévenu avait déclaré pendant plusieurs années successives d'importantes pertes. Dès lors, il a été enjoint au prévenu de verser des pièces justificatives à l'appui de sa déclaration pour l'année 1998. Après avoir reçu plusieurs rappels pour avoir laissé passer le délai qui lui avait été imparti, **X.)** a transmis en date du 24 mars 2003 des documents à l'Administration des Contributions Directes.

En raison d'incohérences constatées au niveau des pièces fournies, l'Administration des Contributions informe le prévenu par courrier du 27 mars 2003 qu'elle procèdera à un contrôle portant sur les exercices 1998 à 2001.

Ce contrôle fiscal a eu lieu en date du 24 avril 2003 dans les bureaux de l'étude du prévenu. Le prévenu **X.)** a déclaré aux contrôleurs qu'il ne tenait ni livre de caisse, ni listing des recettes. Son seul compte bancaire serait le compte ouvert auprès de la banque **BANQUE**, et il nia recevoir des paiements en liquide.

Le prévenu a remis aux contrôleurs une caisse contenant des documents, ainsi que les relevés de la banque **BANQUE**.

Les contrôleurs fiscaux ont constaté tout d'abord que les recettes et dépenses déclarées ne correspondaient pas aux chiffres résultant de l'analyse des extraits bancaires, les recettes étant supérieures et les dépenses inférieures.

Les contrôleurs ont également constaté des différences entre les originaux des factures et les copies qui leur avaient été adressées par le prévenu. Diverses factures avaient été altérées en ce sens que des chiffres avaient été ajoutés pour augmenter le total de la somme.

En date du 11 juin 2003, les contrôleurs fiscaux dressent leur rapport. Lors d'une réunion dans les locaux de l'Administration des Contributions en date du 13 juin 2003, le prévenu a été informé sur le résultat définitif du contrôle et de son droit de réagir jusqu'au 3 juillet 2003, droit qu'il n'a pas exercé.

Par courrier du 28 février 2005, l'Administration des Contributions Directes a transmis le dossier au Parquet du Tribunal d'Arrondissement.

II. RECEVABILITE DE L'ACTION PUBLIQUE

1. PRESCRIPTION

1.1. Arguments de défense

Le mandataire du prévenu soulève que l'action publique serait prescrite. Il fait valoir que le délai de prescription de 5 ans prévu par la Loi Générale sur les Impôts (*AO – Abgabenordnung*, ci-après « LGI »), introduite sous la période d'occupation allemande, résulte du droit allemand.

Il s'agirait d'une prescription sui generis dérogatoire au droit commun ; il ne serait pas établi que le droit allemand prévoit les mêmes causes interruptives de la prescription que le droit luxembourgeois. L'article 419 alinéa 2 LGI lierait l'interruption de la prescription à la « *Einleitung der Untersuchung* », laquelle n'aurait eu lieu en l'espèce qu'en mars 2005, donc à un moment où toutes les infractions auraient été prescrites.

Il souligne en particulier que les infractions fiscales seraient des infractions instantanées.

1.2. En droit

1.2.1. Prescription des infractions fiscales

Il convient de relever que l'Etat luxembourgeois a repris, par l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944 concernant les impôts, taxes, cotisations et droits, divers textes légaux d'origine allemande qui avaient été introduits sous la période d'occupation.

La loi générale sur les impôts fait dès lors partie de la législation luxembourgeoise, et non de la législation allemande.

Les règles de procédure, et notamment les règles relatives à la prescription, qui régissent les dispositions du LGI sont dès lors les règles luxembourgeoises et non les règles allemandes.

Si l'article 391 LGI précise : « *Das Strafgesetzbuch gilt, soweit die Steuergesetze nichts Abweichendes vorschreiben* », il renvoie non pas au *Strafgesetzbuch* allemand, mais au Code d'Instruction Criminelle luxembourgeois. L'article 100-1 du Code d'Instruction Criminelle confirme **: «** *Les dispositions du présent livre s'appliquent à toutes les infractions prévues par des lois spéciales pour autant que celles-ci ne prévoient pas de règles dérogatoires* ».

Les règles relatives à la prescription et à l'interruption de la prescription dont il convient de tenir compte en l'espèce sont dès lors celles que connaît la procédure pénale luxembourgeoise, pour autant que la LGI ne prévoie pas de règles dérogatoires.

L'article 419 (1) LGI dispose : *« Die Strafverfolgung von Steuervergehen verjährt in fünf Jahren* ».

Tel qu'il est détaillé ci-après, le prévenu se trouvait quant aux infractions fiscales 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 le prévenu destiné à perpétrer l'infraction.

Le prévenu a déposé la déclaration d'impôt pour l'année **1998** en date du 3 novembre 1999. Toutefois, à la demande de l'Administration des Contributions, il a versé à l'appui de cette déclaration fiscale des documents contenant des indications erronées, ces documents ayant été remis le 24 mars 2003. La remise des documents avait pour objectif de justifier les chiffres contenus dans la déclaration d'impôt de 1998, et de convaincre l'Administration des Contributions Directes de la réalité et du bienfondé des chiffres déclarés. Il s'agit ainsi d'un acte positif posé par le prévenu qui participe à la tentative de se procurer un avantage fiscal. La prescription commence dès lors à courir à compter de la date du **24 mars 2003**.

Les déclarations d'impôt des années suivantes ont été déposées aux dates suivantes :

- Déclaration de 1999 : le 6 novembre 2000
- Déclaration de 2000 : 25 juin 2001
- Déclaration de 2001 : 4 novembre 2002

Le dépôt de la déclaration d'impôt était le dernier acte posé par le prévenu pour se procurer un avantage fiscal injustifié. Le délai de prescription commence dès lors à courir à compter des dates de dépôt respectives.

La transmission des poursuites par l'Administration des Contributions Directes au Parquet est un acte interruptif de la prescription en matière fiscale (TA Lux. 14 février 2002, n° 253/2002, TA Lux. 24 avril 2008, n° 1344 /2008).

Cette transmission des poursuites a eu lieu le 28 février 2005. A cette date, la prescription quinquennale n'était acquise pour aucune des déclarations d'impôt.

Par la suite, de nombreux autres actes interruptifs ont été posés, notamment l'ouverture d'une instruction judiciaire en date du 4 novembre 2005, l'interrogatoire du 8 mai 2007 et le renvoi par la chambre du conseil prononcé en date du 22 mai 2008.

La prescription quinquennale n'était dès lors acquise à aucun moment.

1.2.2. Prescription des infractions de faux

La fabrication ou la falsification d'une pièce, et l'usage de la pièce falsifiée, ne constituent qu'une même et seule infraction, si le fait d'usage émane de l'auteur de la falsification; il s'en suit que, dans ce cas, le délai de la prescription de l'action publique ne commence à courir qu'à partir du jour où le faussaire a fait usage de la pièce fabriquée ou falsifiée (CSJ, cassation, 10 juillet 1891, Pas 3, 199).

Les infractions de faux et d'usage de faux reprochées au prévenu **X.)** ont été commises, en ce qui concerne les factures altérées, en date du 24 mars 2003, et en ce qui concerne les relevées des recettes et dépenses, aux dates respectives du 3 novembre 1999, du 6 novembre 2000, du 25 juin 2001 et du 4 novembre 2002.

L'article 640-1 alinéa 1er du Code d'Instruction Criminelle, introduit par une loi du 15 janvier 2001, précise que si un fait qualifié crime est, par application de circonstances atténuantes, reconnu de nature à être puni de peines correctionnelles, la prescription de l'action publique est celle applicable à un crime. Or, en vertu de l'article 637 alinéa 1er du même Code, la prescription applicable aux crimes est de 10 ans.

La modification introduite par la loi du 15 janvier 2001 est « *une modification qui touche au fond du droit et qui ne saurait s'appliquer qu'aux infractions commises après l'entrée en vigueur de la future loi* » (Document parlementaire n° 4400/02, avis du Conseil d'Etat du 15 février 2000, page 9).

Pour les relevés de recettes et de dépenses introduits en date du 3 novembre 1999 et du 6 novembre 2000, la prescription de trois ans a dès lors commencé à courir à ces dates respectives. Aucun acte interruptif de prescription n'est venu interrompre le délai de prescription de trois ans.

En outre, dès la remise des relevés à l'Administration des Contributions Directes, ceux-ci étaient rendus publics et contrôlables par les pouvoirs publics, de sorte que leur caractère occulte a cessé.

L'action publique relative à ces infractions est dès lors prescrite.

Pour les autres infractions reprochées au prévenu, le délai de prescription est de 10 ans.

Ce délai de prescription n'étant à ce jour pas expiré, l'action publique n'est donc pas prescrite.

2. DEPASSEMENT DU DELAI RAISONNABLE

Le mandataire du prévenu fait valoir que le délai raisonnable, tel que prévu par l'article 6 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme, serait dépassé en l'espèce. L'affaire ne présenterait pas une complexité telle qu'elle justifie le retard pris par l'action publique.

Il déduit du dépassement du délai raisonnable que l'action publique serait des lors irrecevable et que le Tribunal pourrait prononcer tout au plus une simple déclaration de culpabilité. A l'appui de son raisonnement, il renvoie à un arrêt de la Cour d'Appel n° 486/07 du 23 octobre 2007.

Aux termes de l'article 6-1 de la CEDH « *Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable par un tribunal indépendant et impartial établi par la loi…* » et l'article 14 (3) c. du Pacte international relatif aux droits civils et politiques dispose que toute personne accusée d'une infraction pénale a droit, en pleine égalité, au moins aux garanties suivantes…à être jugée sans retard excessif.

Il incombe à la juridiction de jugement d'apprécier, à la lumière des données de chaque affaire, si la cause est entendue dans un délai raisonnable, et, dans la négative, de déterminer les conséquences qui pourraient en résulter.

2.1. Quant au dépassement

2.1.1. En droit

Le caractère raisonnable de la procédure s'apprécie suivant les circonstances de la cause et non in abstracto. Trois critères se sont dégagés de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'Homme, pour apprécier le délai raisonnable d'un procès, aucun n'étant toutefois prédominant : 1) la complexité de l'affaire en fait et en droit, en nombre de parties, en difficultés de preuves, etc, 2) le comportement du prévenu (sans aller à exiger qu'il facilite la preuve des accusations portées contre lui) et enfin 3) le comportement des autorités nationales compétentes (S. GUINCHARD et J. BUISSON, Procédure pénale, n° 376, p. 263).

Le point de départ du délai se situe à la date où une personne se trouve accusée, cette date pouvant être suivant le cas celle de l'ouverture des enquêtes préliminaires, de l'inculpation ou de l'arrestation (Cour d'Appel, 12 juillet 1994, arrêt n° 273/94).

La question de savoir si le « délai raisonnable » a été dépassé dépend, dans de nombreux cas, d'un examen attentif des circonstances et des causes de tout retard et non pas simplement de la prise en considération de la durée du laps de temps

en question (F. QUILLERE-MAZOUP, La Défense du Droit à un Procès Equitable, p. 233 – 239, éd. Bruyland 1999).

2.1.2. Appréciation en fait

Aux dates respectives des 3 novembre 1999, 6 novembre 2000, 25 juin 2001 et 4 novembre 2002, le prévenu a remis à l'Administration des Contributions ses déclarations fiscales pour les années 1998, 1999, 2000 et 2001.

Par courrier de l'Administration des Contributions Directes du 11 novembre 2002, le prévenu a été invité à fournir le détail des frais d'obtention relatifs à la déclaration d'impôt de 1998.

Un premier délai jusqu'au 2 décembre 2002 avait été accordé au prévenu, puis ce délai a été prorogé au 13 janvier 2003. Par courrier du 14 mars 2003, un dernier rappel a été adressé au prévenu et un délai expirant le 31 mars 2003 lui a été accordé.

Les pièces, donc les factures, sont parvenues à l'Administration des Contributions Directes en date du 24 mars 2003.

Par courrier du 27 mars 2003, l'Administration des Contributions informe le prévenu qu'elle procèdera à un contrôle portant sur les exercices 1998 à 2001.

Le contrôle fiscal dans les bureaux de l'étude du prévenu a eu lieu en date du 24 avril 2003.

En date du 11 juin 2003, les contrôleurs fiscaux dressent leur rapport.

Par plusieurs courriers du 13 juin 2003, remis en mains propres lors d'une entrevue qui se tenait à la même date, le prévenu **X.)** et son épouse ont été informés des modifications décidées par l'Administration des Contributions en ce qui concerne les exercices 1998 à 2001.

Par courrier du 28 février 2005, l'Administration des Contributions directes a transmis le dossier au Parquet du Tribunal d'Arrondissement.

Par réquisitoire du Ministère Public du 4 novembre 2005, une instruction judiciaire fut ouverte.

Par courrier du 14 novembre 2006, le Ministère Public prit position au sujet d'une éventuelle prescription de l'action publique et conclut à l'absence de prescription.

En date du 27 novembre 2006, les services de police ont procédé à la saisie du dossier fiscal auprès de l'Administration des Contributions directes.

La Police Judiciaire a procédé à l'audition des contrôleurs fiscaux en date du 5 décembre 2006, et du prévenu en date du 15 décembre 2006.

En date du 15 janvier 2007, le Service de Police Judiciaire dressa un premier rapport.

Le premier interrogatoire du prévenu devant le Juge d'Instruction a eu lieu le 8 mai 2007.

En date du 7 juin 2007, le Service de Police Judiciaire a dressé un rapport complémentaire.

Par ordonnance du Juge d'Instruction du 4 juillet 2007, l'instruction judiciaire a été clôturée.

La Chambre du Conseil du Tribunal d'Arrondissement a été saisie par réquisitoire du 21 mars 2008.

La Chambre du Conseil a ordonné le renvoi de l'affaire devant une chambre correctionnelle par ordonnance du 22 mai 2008.

Par acte du 30 mai 2008, le prévenu interjeta appel contre cette ordonnance.

Par arrêt n° 463/08 du 26 septembre 2008, la Chambre du Conseil de la Cour d'Appel déclara l'appel non fondé.

Par citation du 23 février 2009, le prévenu a été cité de comparaître à l'audience du 30 mars 2009.

Il convient de relever que l'article 6 CEDH ne concerne que les poursuites pénales. Le retard pris par l'Administration des Contributions Directes entre la date de dépôt des déclarations fiscales et la date du contrôle de ces déclarations n'est pas à prendre en considération.

Le Tribunal constate cependant que le dossier relève plusieurs périodes d'inactivité prolongée, notamment entre le réquisitoire du Ministère Public et le début de l'instruction judiciaire, de même qu'entre la clôture de l'instruction judiciaire et la saisine de la Chambre du Conseil. Ces retards ne s'expliquent par aucun élément du dossier, ce d'autant plus que les faits étaient établis dès le contrôle (24 avril 2003) et le rapport dressé par l'Administration des Contributions Directes (11 juin 2003).

L'affaire n'a pas présenté un degré de complexité tel qu'il justifie ces retards subis par l'action publique.

Le Tribunal retient dès lors qu'il y a dépassement du délai raisonnable tel que prévu à l'article 6.1. précité.

2.2. Conséquences en droit

Ni l'article 6.1. de ladite Convention ni une loi nationale ne précisent les effets que le juge du fond doit déduire d'un dépassement du délai raisonnable qu'il constaterait.

Les conséquences doivent être examinées sous l'angle de la preuve d'une part et sous l'angle de la sanction d'autre part. En effet, la durée anormale de la procédure peut avoir pour résultat la déperdition des preuves en sorte que le juge ne pourrait plus décider que les faits sont établis. Le dépassement du délai raisonnable peut aussi entraîner des conséquences dommageables pour le prévenu (Cass. Bel, 27 mai 1992, R.D.P. 1992, 998).

Le mandataire du prévenu renvoie en particulier à un arrêt n°486/07 V rendu par la Cour Supérieure de Justice en date du 23 octobre 2007, lequel conclut à l'irrecevabilité des poursuites pénales en raison d'une violation de l'article 6 CEDH pour dépassement du délai raisonnable.

L'arrêt du 23 octobre 2007 invoqué par le prévenu conclut certes à l'irrecevabilité des poursuites pénales, mais analyse en détail les circonstances spécifiques de l'espèce qui imposent cette conclusion.

La Cour a conclu que l'irrecevabilité des poursuites pénales s'impose lorsque le dépassement du délai raisonnable compromet irrémédiablement les droits de la défense notamment parce qu'en raison de l'écoulement du temps, il n'est plus possible de compléter et redresser des lacunes qui s'étaient revélées au cours de l'instruction.

Dès lors, l'irrecevabilité des poursuites ne saurait être retenue comme sanction d'un dépassement du délai raisonnable que s'il est constant que l'exercice de l'action publique devant les juridictions de jugement s'avère totalement inconciliable avec un exercice valable des droits de la défense.

En l'espèce toutefois, le prévenu **X.)** est, au cours de la procédure ainsi qu'à l'audience, en aveu des faits (abstraction faite de leur qualification pénale). Le prévenu n'a présenté à aucun moment un quelconque moyen de défense au fond dont la preuve ou l'établissement pourrait souffrir du fait de l'écoulement du temps. En effet, les arguments développés sont des arguments de pur droit dont la pertinence n'est pas atteinte par l'écoulement du temps.

Il convient de relever également que les témoins se sont souvenus de tous les détails essentiels de l'affaire.

Le délai qui s'est écoulé entre les faits et l'audience correctionnelle n'a dès lors eu aucune incidence sur les moyens de défense du prévenu.

Si, comme en l'espèce, l'ancienneté des faits n'a pas eu d'influence sur l'administration de leur preuve, il convient cependant d'alléger la peine à prononcer contre le prévenu, alors qu'il a dû accepter l'incertitude quant au sort de l'action publique pendant une période d'une dizaine d'années. En effet, il y a lieu de relever que, mis à part le principe de l'opportunité des poursuites dont est investi le Parquet, notre Code d'instruction criminelle ne permet qu'à la seule juridiction d'instruction de décider qu'il n'y a pas lieu de poursuivre un individu, et ceci dans l'hypothèse précise de l'article 128 du Code d'instruction criminelle. Il en découle que la juridiction de jugement ne saurait retenir, dans le cas où elle retiendrait le

dépassement du délai raisonnable, qu'un allègement de la peine à prononcer en cas de condamnation.

Le moyen d'irrecevabilité des poursuites pénales est dès lors à rejeter.

Il s'ajoute qu'en l'espèce les faits présentent en raison de leur ampleur et répétition une certaine gravité, de sorte que même au regard du dépassement du délai raisonnable, il ne peut être fait entièrement abstraction d'une condamnation. Il n'y a dès lors pas lieu d'analyser si le système pénal luxembourgeois autorise les juridictions à se limiter à prononcer une condamnation par déclaration de culpabilité.

Le Tribunal tiendra compte du dépassement du délai raisonnable dans le cadre de la peine prononcée à l'encontre du prévenu.

III. DEMANDES DE RENVOI

Le mandataire du prévenu **X.)** sollicite le renvoi à titre préjudiciel de deux questions d'ordre constitutionnel auprès de la Cour Constitutionnelle.

Il fait valoir dans un premier temps que l'escroquerie fiscale est consommée non seulement lorsque l'impôt fraudé est significatif en montant absolu, mais également lorsqu'il est simplement significatif en rapport avec l'impôt annuel dû. Dès lors, un contribuable pauvre risquerait plus facilement, pour des sommes moindres, d'être accusé d'escroquerie fiscale qu'un contribuable fortuné. Il y aurait violation du principe d'égalité des citoyens devant la loi.

Il critique dans un second temps la légalité de l'infraction d'escroquerie fiscale au regard du principe « pas de peine sans texte ». La formulation de l'infraction d'escroquerie fiscale serait trop vague et imprécise pour satisfaire aux exigences de ce principe constitutionnel.

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.

Or, tel qu'il sera développé ci-après, ni l'escroquerie fiscale, ni la tentative d'escroquerie fiscale ne sont retenues à charge du prévenu **X.)** , un acquittement intervenant à cet égard.

Dès lors, une décision sur la constitutionnalité soulevée n'est pas nécessaire pour rendre le jugement.

Il n'y a dès lors pas lieu de faire droit aux demandes de renvoi préjudiciel.

IV. AU PENAL

1. FAUX ET USAGE DE FAUX

Le Ministère Public reproche au prévenu **X.)** les infractions de faux et d'usage de faux d'un côté à l'égard des relevés des recettes et dépenses joints aux déclarations d'impôts, et d'un autre côté à l'égard des copies de factures communiquées à l'Administration des Contributions.

L'infraction de faux telle que libellée à l'article 196 du Code pénal suppose la réunion de quatre éléments constitutifs:

a) Une écriture prévue par la loi pénale
b) Une altération de la vérité
c) Une intention frauduleuse ou une intention de nuire
d) Un préjudice ou une possibilité de préjudice

1.1. Relevés des recettes et dépenses

Le Ministère Public reproche au prévenu **X.)** d'avoir délibérément et systématiquement fait de fausses inscriptions sur les relevés des recettes et dépenses joints aux déclarations d'impôts, relatives aux exercices des années fiscales 1998, 1999, 2000 et 2001, à savoir :

- pour l'année 1998 : 164.734 LUF au lieu de 219.454 LUF
- pour l'année 1999 : 350.000 LUF au lieu de 718.789 LUF
- pour l'année 2000 : 360.000 LUF au lieu de 1.007.665 LUF
- pour l'année 2001 : 621.463 LUF au lieu de 1.661.243 LUF

Le Ministère Public reproche encore au prévenu de s'être rendu coupable de l'infraction d'usage de faux en présentant ces relevés à l'appui de ses déclarations d'impôts.

Pour les exercices de 1998 et de 1999, l'action publique est prescrite, tel que détaillé ci-avant.

Il argumente par ailleurs qu'il n'y aurait aucun faux en l'espèce. Les relevés des recettes et dépenses seraient à considérer comme une partie de la déclaration fiscale. Or, une déclaration fiscale n'aurait, au regard des tiers, aucune valeur probante, étant donné qu'il s'agit d'une affirmation unilatérale, régulièrement sujette à suspicion et à contrôle de la part de l'Administration des Contributions.

La représentante du Ministère Public fait valoir lors de son réquisitoire que les avocats peuvent opter en matière fiscale pour une imposition sur base de leurs recettes et dépenses. Le relevé comparatif des recettes et dépenses constituerait pour l'avocat l'équivalent des livres de commerce pour le commerçant. Or, il serait

admis en jurisprudence que les livres de commerce constituent des écrits protégés au sens de l'article 196 du Code pénal.

Le faux visé à 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, Pas. 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).

Le crime de faux n'existe ainsi que si l'écrit faussé a une force probante certaine.

Les relevés des recettes et dépenses n'ont en l'espèce été établis qu'en vue de la déclaration fiscale et n'ont pas servis à d'autres fins. Il s'agit d'un document établi unilatéralement par le contribuable.

Contrairement aux commerçants et aux livres de commerce, aucun texte de loi n'oblige les professions libérales à tenir des relevés des recettes et dépenses, ni ne règlemente le contenu de ces relevés. La non-tenue ou la tenue irrégulière de relevés de recettes et dépenses n'est sanctionnée par aucun texte légal.

Eu égard à ces différences, une assimilation entre les relevés des recettes et dépenses et les livres de commerce ne se justifie pas, ces relevés n'étant pas encadrés par la loi pour garantir leur force probante.

Les relevés ne constituent en l'espèce qu'une annexe à la déclaration, ventilant les chiffres unilatéralement déclarés par le contribuable. Ils ne documentent ni ne prouvent les chiffres figurant dans la déclaration, mais les détaillent simplement.

Les relevés sont soumis à la même suspicion et au même contrôle que la déclaration fiscale.

Les relevés ne bénéficient ainsi pas, dans le regard de la collectivité, d'une force probante certaine.

Les relevés ne constituent dès lors pas des écrits protégés au sens de l'article 196 du Code pénal.

Il y a dès lors lieu d'**acquitter** le prévenu **X.)** des infractions de faux et d'usage de faux en ce qui concerne les relevés de recettes et dépenses des exercices fiscaux 2000 et 2001.

1.2. Factures

Le Ministère Public reproche au prévenu **X.)** d'avoir falsifié diverses factures en y ajoutant des chiffres et en augmentant les montants. Le Ministère Public vise plus particulièrement 6 factures relatives à de la documentation professionnelle, 5

factures représentant des frais de bureau et de réparation et 2 factures relatives à des frais de congrès et de séminaires.

Le Ministère Public reproche encore au prévenu d'avoir fait usage de ces documents en les présentant à l'Administration des Contributions Directes à l'appui de sa déclaration d'impôts relative à l'exercice de 1998.

1.2.1. Les faits

Il résulte d'une comparaison des documents originaux trouvés dans les locaux du prévenu et des copies que le prévenu avait adressées à l'Administration des Contributions Directes, que certaines factures ont été altérées en ce sens que des chiffres ont été ajoutés à la main pour augmenter le montant total.

A titre d'illustration, le prévenu a versé une facture de la « *Akademische Buchandlung Interbook GmbH* » documentant l'acquisition d'un ouvrage « *Schwarzgeld – was tun* ». Le montant indiqué sur la facture originale est de « 78 » DM. Par l'ajout des chiffres « 4 » et « 0 », la copie de la facture remise à l'Administration des Contributions indique un prix de « 4078 » DM.

Le prévenu est en aveu d'être à l'origine de ces altérations.

Lors de son interrogatoire en date du 8 mai 2007 devant le Juge d'Instruction, le prévenu avait déclaré : « *Je reconnais avoir altéré certaines données figurant sur certaines factures. Je dois quand même ajouter que j'ai mes doutes quant aux factures que j'ai remises, alors qu'il ne s'agit pas d'écrits tels que prévus à l'article 196 du Code pénal* ».

A l'audience, le prévenu admet : « *ech hun e puer Factüren geännert* ».

1.2.2. En droit

ad a). Ecriture prévue par la loi

• Le mandataire du prévenu **X.)** fait valoir dans un premier temps que les factures ne pourraient pas être considérées comme étant des « écrits de commerce » au sens de l'article 196 du Code pénal, puisque l'activité d'un avocat n'est pas commerciale.

Or, les factures ont été émises par des sociétés commerciales, de sorte qu'elles constituent des écrits de commerce, même si leur destinataire n'a pas la qualité de commerçant.

• Le mandataire du prévenu **X.)** estime que les factures ne constitueraient pas des faux. Seule une facture acceptée pourrait constituer un faux, une facture simple ne constituant pas une preuve parfaite de son contenu et ne bénéficierait pas de la confiance collective.

Le crime de faux n'existe que si l'écrit faussé a une force probante certaine. Les factures sont des notes détaillées des marchandises vendues ou des travaux

exécutés et de leur prix et elles n'acquièrent de force probante que pour autant qu'elles ont été acceptées par leur destinataire. En effet, dans les rapports entre parties, la facture ne bénéficie pas de la présomption de vérité et n'est que l'énoncé des affirmations du créancier, sujette à vérification de la part de celui à qui elle est adressée. Elle n'est protégée par la loi pénale que si elle devient un instrument de preuve, ce qui est le cas lorsque les allégations mensongères sont destinées à un tiers ou à une administration ou lorsque la facture a été acceptée par le débiteur et constitue elle-même la cause d'un préjudice à la suite de ses effets juridiques (HOORNAERT, Faux en écritures et faux bilans, éd. 1945, No 126; DONNEDIEU DE VABRES, Essai sur la notion de préjudice dans la théorie générale du faux documentaire, éd. 1943, p. 71; Les Novelles, Droit pénal, tome II, n° 2008 et ss; RIGAUX et TROUSSE, éd. 1957, tome III, n° 115).

S'il est vrai que dans les rapports entre parties, les factures ne bénéficient pas de la présomption de vérité, et qu'elles ne sont que l'énoncé des prestations des créanciers, sujettes à vérification de la part de celui à qui elles sont adressées, la raison de l'indifférence pénale des fausses mentions de la facture disparaît cependant lorsque la facture a été acceptée, lorsque le faux est l'œuvre du débiteur ou, enfin, lorsque les fausses factures ont été établies dans le but de **tromper les tiers** (RIGAUX et TROUSSE, Les Crimes et les délits du Code pénal. t. III, p. 100 et 101 notamment; Encycl. Dalloz. Dr. Pénal, vo Faux en écritures, nos 1, 8, 29; Bull. crim.1966, n° 130; 1977, n° 344; 1967, n° 269; 1987, n° 125).

Dès lors, s'il est vrai que dans la relation entre le prévenu et ses fournisseurs, les factures n'ont pas de force probante certaine, il en est cependant autrement à l'égard de l'Administration des Contributions Directes. Celle-ci est en effet une personne tierce par rapport à la relation contractuelle documentée par la facture.

A l'égard de l'Administration des Contributions Directes, la facture documente l'existence et la réalité d'une transaction pécuniaire, portant sur une marchandise ou un service. Dans ce cadre, elle a dès lors une force probante.

• Le mandataire du prévenu soulève en outre que les avocats sont soumis au régime de caisse, c'est-à-dire que leur déclaration fiscale se fait sur base de la différence entre recettes et dépenses. L'avocat ne pourrait ainsi déduire à titre de frais que ce qu'il a réellement payé. La facture en soi ne constituerait pas une preuve suffisante, seule une preuve du décaissement serait pertinente à l'égard de l'Administration, tel un extrait bancaire. Il estime qu'un avocat pourrait rajouter autant de zéros qu'il le souhaite sur les factures adressées à l'Administration des Contributions Directes, sans pour autant commettre de faux, puisque des factures ne seraient pas susceptibles de constituer une preuve en matière fiscale pour une profession libérale.

Le Tribunal observe dans un premier temps que l'Administration des Contributions Directes a enjoint au prévenu **X.)** de fournir des documents justificatifs à l'appui de sa déclaration d'impôts et que c'est suite à cette demande que **X.)** a transmis une copie des factures. En agissant de la sorte, **X.)** a jugé lui-même que les factures constituaient une pièce probante et pertinente pour l'Administration des Contributions Directes, ce qu'il vient actuellement contester à la barre.

Il s'ajoute en outre qu'en transmettant les factures à l'Administration des Contributions Directes dans le but de documenter ses dépenses, il a implicitement mais nécessairement versé ces pièces pour faire croire à un décaissement correspondant.

En outre, pour qu'une dépense puisse venir en déduction du revenu imposable d'un avocat, il ne faut pas seulement qu'il l'ait effectivement décaissée, mais il faut en outre que la dépense soit en relation avec sa profession, c'est-à-dire qu'il s'agisse de frais professionnels. Pour justifier une dépense professionnelle, une double preuve est donc requise, à savoir d'un côté le décaissement d'un certain montant en soi, et d'un autre côté, la cause du décaissement de ce montant.

Les factures adressées à l'Administration des Contributions Directes documentaient à l'égard de celle-ci l'existence de frais professionnels susceptibles de venir en déduction des recettes. Il relevait du libre choix de l'Administration de croire le prévenu sur parole qu'un décaissement afférent a eu lieu ou d'exiger des pièces supplémentaires. En tout état de cause, les factures étaient des preuves pertinentes et probantes pour convaincre l'Administration de l'existence de dépenses professionnelles d'un certain montant.

Les factures constituent en l'espèce un des deux éléments de preuve pertinents, à savoir la preuve de la cause du décaissement d'un certain montant (c'est-à-dire que l'achat porte sur un livre de droit). Même si elles ne documentent pas tous les éléments requis (à savoir le décaissement en soi, c'est-à-dire que le livre a réellement été payé), elles en constituent néanmoins une preuve indispensable.

Les factures constituent ainsi une preuve en matière fiscale pour une profession libérale.

Enfin, les factures émanant de commerçants et de sociétés commerciales, il s'agit d'écritures de commerce.

Il s'agit dès lors d'un écrit protégé au sens de l'article 196 du Code pénal.

ad b). Altération de la vérité

Il est constant en cause que le prévenu a augmenté, par voie d'adjonction de chiffres, les montants documentés par les factures.

Il y a dès lors eu altération de la vérité par addition et altération de faits que les factures avaient pour objet de constater.

ad c). Intention frauduleuse ou intention de nuire

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

L'élément moral est dès lors caractérisé si le prévenu « *était au couran »* 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.).

En l'espèce, en ajoutant des chiffres aux factures, le prévenu **X.)** avait nécessairement conscience d'altérer leur contenu dans un sens qu'il espérait favorable pour lui. Il estimait en effet que cette altération allait induire l'Administration des Contributions Directes en erreur et l'amènerait à valider les dépenses professionnelles qu'il avait déclarées. Il agissait dans l'objectif de payer un impôt moindre à celui qu'il aurait été redevable s'il s'était limité à déclarer ses dépenses réelles.

Le prévenu a dès lors agi dans une intention frauduleuse.

ad d). Préjudice ou 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 (NYPELS, Code pénal interprété, art. 193 s., 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).

En l'espèce, les fausses factures auraient pu avoir pour conséquence que l'Administration des Contributions Directes valide les déclarations fiscales du prévenu, et fixe par conséquent sa dette fiscale à un montant inférieur à celui qui était réellement redû. Il y avait dès lors une possibilité de préjudice pour les intérêts financiers publics.

Les éléments constitutifs de l'infraction de faux étant réunis en l'espèce, le prévenu est **convaincu** de l'infraction de faux qui lui est reprochée par le Ministère Public en ce qui concerne les factures.

En versant les factures altérées à l'Administration des Contributions Directes en date du 24 mars 2003, le prévenu a fait usage des faux qu'il a confectionnés.

Dès lors, le prévenu **X.)** est également **convaincu** de l'infraction d'usage de faux qui lui est reprochée par le Ministère Public.

2. INFRACTIONS FISCALES

Le Ministère Public reproche au prévenu **X.)** de s'être rendu coupable, en ce qui concerne les exercices 1998, 1999, 2000 et 2001, de fraude et d'escroquerie fiscale, sinon d'une tentative de ces délits.

Concernant l'infraction de *fraude fiscale*, il est reproché au prévenu d'avoir sciemment et systématiquement omis de déclarer à l'Administration des Contributions Directes et soustrait à l'imposition pour les années fiscales 1998, 1999, 2000 et 2001 des revenus imposables, et d'avoir fraudé des impôts sur le revenu qui se ventilent comme suit :

exercice fiscal	revenus soustraits à l'imposition	impôts fraudés
1998	492243 LUF	151289 LUF
1999	355747 LUF	56744 LUF
2000	1037709 LUF	257480 LUF
2001	1190488 LUF	358524 LUF
Total	**3076187 LUF**	**824037 LUF**

Concernant l'infraction *d'escroquerie fiscale*, il est reproché au prévenu d'avoir fraudé un montant significatif d'impôts par l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses. Le Ministère Public estime que les manœuvres frauduleuses systématiques résident dans la fabrication des faux relevés de recettes et dépenses et des fausses factures tendant à dissimuler des faits pertinents à l'Administration des contributions directes ou à la persuader de faits inexacts.

La fraude et l'escroquerie fiscale sont prévues par l'article 396 LGI dans les termes suivants :

(1) Wer zum eigenen Vorteil oder zum Vorteil eines anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erschleicht oder vorsätzlich bewirkt, dass Steuereinnahmen verkürzt werden, wird wegen Steuerhinterziehung mit Geldstrafe bestraft ….

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

Le Tribunal relève que l'infraction d'escroquerie fiscale prévue au paragraphe 5 de l'article 396 renvoie expressément à la notion de fraude employée au paragraphe 1er (« *Si la fraude porte sur un montant significatif »*). Le paragraphe 5 n'institue donc pas une infraction nouvelle, mais une forme aggravée de l'infraction de fraude fiscale.

Dès lors, à l'égard d'une même somme fraudée, il y a soit fraude fiscale, soit escroquerie fiscale, mais les deux infractions ne sauraient être retenues simultanément à charge du prévenu.

Contrairement au libellé des réquisitions du Ministère Public repris par la Chambre du Conseil, il n'y a dès lors pas lieu d'analyser ces deux infractions comme des infractions distinctes, mais, eu égard à la hiérarchie existant entre la forme de base et la forme aggravée, il convient d'envisager à titre principal l'escroquerie fiscale et à titre subsidiaire la fraude fiscale.

2.1. Escroquerie fiscale

2.1.1. Escroquerie fiscale consommée

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.

L'infraction d'escroquerie étant une forme aggravée de la fraude fiscale intentionnelle, elle suppose une insuffisance d'impôt. Elle 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, il est constant que l'Administration des Contributions Directes n'a pas procédé à une imposition sur base des fausses déclarations.

Il y a dès lors lieu d'**acquitter** le prévenu **X.)** de l'infraction d'escroquerie fiscale.

2.1.2. Tentative d'escroquerie fiscale

2.1.2.1. Incrimination de la tentative

Le mandataire de **X.)** fait valoir que la tentative d'escroquerie fiscale ne serait pas punissable. A l'appui de cet argument, il développe plusieurs moyens.

2.1.2.1.1. Infraction de résultat

Dans un premier temps, il fait valoir qu'il serait « *de toute façon impossible de commettre une tentative d'une infraction de résultat, alors que l'issue demeure à jamais incertaine* ».

Cet argument est à rejeter, au vu du simple constat que la loi incrimine la tentative de bon nombre d'infractions de résultat, tels que par exemple l'homicide, les coups et blessures ou le vol. En outre, le fait que l'issue d'une tentative soit incertaine ne fait pas en sorte qu'elle ne soit pas punissable ; le tentative, même impossible, est punie dès lors que le prévenu, par les moyens qu'il a mis en œuvre, pouvait raisonnablement estimer parvenir au but, donc au résultat recherché.

2.1.2.1.2. Nature de l'infraction

Dans un second temps, le mandataire du prévenu fait valoir que l'article 396-1 LGI ne prévoit pas de peine minimale. Or, l'article 16 du Code pénal exigerait pour les amendes correctionnelles un minimum de 251 euros. L'article 396-1 ne serait ainsi « pas compatible avec le droit existant » ; il s'agirait non pas d'un délit mais d'une contravention, de sorte que la tentative ne serait pas punissable.

Le Tribunal constate que l'article 396-1 LGI est relatif à la fraude fiscale et non à l'escroquerie fiscale. Eu égard aux plaidoiries à l'audience et à la structure de la note de plaidoiries, il paraît cependant que le mandataire de **X.)** a voulu étendre ce moyen de droit également à l'escroquerie fiscale.

Il faut relever que l'escroquerie fiscale est punie non seulement d'une amende, mais également d'un emprisonnement d'un mois à cinq ans. Or, l'emprisonnement n'existe pas en matière contraventionnelle, ce qui exclut la qualification de contravention.

Lors de son audition en date du 15 décembre 2006 par la police, le prévenu **X.)** avait par ailleurs expliqué : « *D'autre part je veux que vous reteniez, qu'il s'agit dans mon cas d'une tentative d'escroquerie fiscale … Je mets votre attention sur le fait qu'une tentative en matière de délit n'est punissable que dans le cas où la tentative est expressément punissable d'après la loi. Or l'article 396 alinéa 5 ne prévoit pas la tentative. L'article 397 qui prévoit la tentative ne s'applique qu'à l'article 396 alinéa 1er qui prévoit une contravention* ». Il avait ainsi admis lui-même que l'escroquerie fiscale est un délit.

Le moyen soulevé n'est dès lors pas fondé.

2.1.2.1.3. Absence d'incrimination expresse de l'infraction

Dans un troisième temps, le mandataire de **X.)** fait valoir qu'il ne résulterait d'aucun élément du texte, ni des travaux préparatoires que la disposition exceptionnelle de l'article 397 LGI devrait s'étendre à l'article 396-5 LGI.

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 de l'article 396 LGI 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* ».

L'article 397 alinéa 1er LGI 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 de l'article 396 LGI 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 l'article 397 LGI incrimine la tentative de la « Steuerhinterziehung », il vise à la fois la forme de base de 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.

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

2.1.2.2. Au fond

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)

2.1.2.2.1. 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 déterminantes 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 Jurisclasseur 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 d'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 constituant dans ce cas les manœuvres frauduleuses (Trib. arr. Luxembourg 1er février 1984, n° 180/84).

Il a été développé ci-avant que les relevés des recettes et dépenses erronés ne constituent pas des faux. Il s'agit d'une simple fausse déclaration, et non d'une manœuvre appuyée par les éléments extérieurs.

Toutefois, il a été retenu que le prévenu a commis un faux en écritures en altérant plusieurs factures. Ces factures documentaient des frais professionnels réels dont le montant avait été altéré. Les originaux retrouvés au domicile du prévenu n'étaient pas altérés.

Le prévenu **X.)** a dès lors dû réaliser une première copie, changer le montant à la main, puis réaliser une seconde copie.

Ce procédé a dû être répété plusieurs fois, individuellement pour chacune des 13 factures.

Ensuite, le prévenu a présenté les copies à l'Administration des Contributions Directes à titre de justificatifs de ses dépenses.

Ces démarches dépassent le simple mensonge. La confection de fausses pièces justificatives est ainsi constitutive de manœuvres frauduleuses.

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

Tel est également le cas en l'espèce. Par le fait d'avoir communiqué les fausses factures à la demande de l'Administration des Contributions Directes, le prévenu leur a donné une forme extérieure.

La démarche du prévenu avait pour but d'abuser de la confiance de l'Administration des Contributions afin de la déterminer à valider ses déclarations fiscales.

Le prévenu a dès lors eu recours à des manœuvres frauduleuses.

2.1.2.2.2. Emploi systématique

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

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

La représentante du Ministère Public estime que le caractère systématique résulte du fait que le prévenu a répété ses agissements pour les années 1998, 1999, 2000 et 2001.

Il convient cependant de rappeler que la confection et la remise des relevés des recettes et dépenses erronées ne constituent pas des faux, ni l'usage de faux, ni par conséquence des manœuvres frauduleuses.

Par ailleurs, ce n'est pas la répétition de fraudes fiscales en soi qui peut dégénérer en escroquerie fiscale. En effet, ce n'est pas la fraude d'impôt qui doit être systématique, mais les manœuvres employées pour y parvenir.

Les seules manœuvres frauduleuses mises en œuvre par **X.)** sont les fausses factures qu'il a établies et qu'il a remises à l'Administration des Contributions Directes.

Cette confection de faux justificatifs a eu lieu une seule fois et vise une seule année fiscale.

Ces manœuvres n'ont donc pas été appliquées avec cohérence ni de manière continue.

Le caractère systématique des manœuvres n'est dès lors pas donné en l'espèce.

Il y a dès lors lieu d'**acquitter** le prévenu **X.)** de l'infraction de tentative d'escroquerie fiscale.

2.2. Fraude fiscale

2.2.1. Fraude fiscale consommée

L'article 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.

Tel que développé ci-avant, la fraude fiscale intentionnelle exige comme élément matériel un fait qui cause une insuffisance d'impôt.

En l'espèce, il est constant que l'Administration des Contributions Directes n'a pas procédé à une imposition sur base des fausses déclarations.

Il y a dès lors lieu d'**acquitter** le prévenu **X.)** de l'infraction de fraude fiscale.

2.2.2. Tentative de fraude fiscale

2.2.2.1. Incrimination de la tentative

Le prévenu souligne à l'audience que l'infraction de fraude fiscale ne prévoit pas de taux minimal pour l'amende. Il serait ainsi incertain s'il s'agit d'une contravention ou d'un délit, de sorte que le caractère punissable de la tentative ne serait pas donné.

Le Tribunal relève que l'article 397 al. 1er LGI précise expressément que la tentative de la fraude fiscale est punissable.

Une analyse de la nature de l'infraction de fraude fiscale n'est dès lors pas requise pour déterminer si la tentative est punissable ou non. En effet, même en matière contraventionnelle, la tentative peut être incriminée en présence d'un texte explicite.

2.2.2.2. Au fond

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.

2.2.2.2.1. Résolution criminelle

Le prévenu et son mandataire font valoir qu'il n'y aurait pas eu d'intention frauduleuse, ni en ce qui concerne la fausse déclaration des dépenses, ni en ce qui concerne la fausse déclaration des recettes.

• Concernant les **dépenses,** le prévenu fait valoir qu'il aurait simplement souhaité déduire des frais réels qu'il avait engagés antérieurement.

Ainsi, lors de son audition en date du 15 décembre 2006 par la police, le prévenu **X.)** explique : « *J'avais déjà fait des acquisitions comme par exemple un ordinateur et des livres pour une certaine somme en 1997 dont je ne disposais plus des factures et dont je ne savais pas comment je pourrais déduire ces frais de mon revenu alors que l'imposition pour un avocat est faire par comparaison des recettes et dépenses au début et à la fin de l'année* », « *Je peux vous dire qu'il n'y avait pas une intention frauduleuse de faire ces changements mais seulement le désir de pouvoir déduire les frais que j'avais déjà investis dans ma nouvelle carrière professionnelle* ».

A l'audience, **X.)** réitère que le système fiscal ne permettrait pas de reporter des pertes ; or, avant de s'établir comme avocat, il aurait eu d'importants frais qu'il voulait ainsi récupérer.

Le prévenu, par son argumentation même, démontre qu'il était parfaitement au courant des règles fiscales régissant la déduction des dépenses, et qu'il a volontairement cherché à les contourner, donc à se procurer un avantage fiscal injustifié.

• Concernant les **recettes,** le prévenu fait plaider qu'il s'agirait d'une simple omission involontaire ou négligente lors de l'établissement des relevés.

Lors de son interrogatoire en date du 8 mai 2007 par le Juge d'Instruction, le prévenu avait expliqué : « *Si je n'ai pas déclaré certaines recettes qui sont arrivées sur mon compte … je l'ai certainement pas fait dans une intention frauduleuse. Je dois vous dire que je suis mal organisé, je ne dispose pas d'employé dans mon étude et je n'avais pas de comptable pour faire les déclarations fiscales* ».

La différence entre les recettes réelles et les recettes déclarées est toutefois trop considérable pour permettre de conclure à une simple omission ou erreur.

En outre, les relevés annexés aux déclarations fiscales montrent que le prévenu n'avait pas un nombre élevé de dossiers et de factures, de sorte qu'il devait nécessairement avoir une vue d'ensemble des recettes de son étude.

Le Tribunal retient dès lors pour établi que le prévenu a volontairement omis de déclarer l'intégralité de ses recettes, de sorte qu'il a agi dans l'intention de se procurer un avantage injustifié, donc dans une intention frauduleuse.

2.2.2.2.2. Acte de commencement

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.

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 **(a)** cause une insuffisance d'impôt, peut consister, …, **(b)** en une déclaration inexacte (ex. revenus insuffisants, modérations demandées à tort) … en une auto-imposition inexacte, même le cas échéant en un défaut de paiement ponctuel » (Trav.parl. 3478 Projet de loi – commentaire des articles page 2).

ad a). En l'espèce, **X.)** a remis à l'Administration des Contributions pour les années 1998 à 2001 des déclarations fiscales ne mentionnant pas l'intégralité des ses revenus dans l'espoir de les voir validées par celle-ci.

L'élément constitutif d'une déclaration inexacte est ainsi consommé en l'espèce par le prévenu.

ad b). L'Administration des Contributions ne procédant pas systématiquement à un contrôle détaillé des déclarations qui lui sont faites par les contribuables, **X.)** avait une grande chance d'atteindre son objectif consistant à obtenir 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, **X.)** a 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.

2.2.2.2.3. Absence de désistement volontaire

Il n'y a tentative punissable que si l'acteur 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, la tentative du prévenu n'a pas abouti parce que l'Administration des Contributions Directes, alertée par diverses incohérences, a décidé d'elle-même de procéder à un contrôle et a ainsi découvert le caractère erroné des chiffres déclarés par le prévenu.

Il n'y a dès lors pas eu de désistement volontaire de la part du prévenu.

Les éléments constitutifs de l'infraction de tentative de fraude fiscale étant réunis en l'espèce, le prévenu **X.)** est **convaincu** de l'infraction qui lui est reprochée par le Ministère Public.

2.2.2.3. Montant fraudé

Enfin, dans le but d'apprécier la gravité des faits et de déterminer le taux maximal de l'amende encourue du chef de fraude fiscale, il convient de déterminer le montant d'impôts que le prévenu a tenté de frauder.

Lors de son audition par les agents de police, le contrôleur fiscal **T2.)** s'était exprimé comme suit : « *M. **X.)** a reçu pour les années de 1998 à 2001 un remboursement total s'élevant à environ 15000.- Euro. Si nous avions retenu ses déclarations comme il les a remises initialement, il aurait encore bénéficié d'un montant de 20.400.- Euro en plus à ce remboursement* ».

A l'audience, le témoin **T2.)** explique que l'épouse du prévenu travaille en tant que salariée et est dès lors sujette à la retenue d'impôt. En déclarant des pertes plus élevées, le prévenu pouvait ainsi espérer récupérer une somme plus élevée des retenues prélevées sur le salaire de son épouse.

Le prévenu de son côté explique qu'en tout, son épouse avait payé des avances à hauteur de 12.129,47 euros. Suite au recalcul par l'Administration des Contributions Directes, la somme de 9.251,43 euros lui a été restituée. Tout au plus, il aurait donc pu obtenir remboursement du solde restant de 2.878,04 euros, étant donné que même en présence d'un déficit plus élevé, il n'y aurait pas d'impôt négatif, en ce sens que l'Administration ne procède pas à un paiement en présence de déficits. Le prévenu en conclut que le préjudice que les finances publiques auraient encouru n'aurait donc pu dépasser la somme de 2.878,04 euros sur 4 ans.

Les montants avancés par le prévenu en ce qui concerne les avances et remboursement sont confirmés par un décompte de l'Administration des Contributions Directes du 10 juillet 2003 figurant au dossier répressif.

Le Tribunal relève toutefois que les mécanismes liés aux avances d'impôt et aux remboursements d'impôts relèvent de la liquidation de l'impôt dû, et non de sa fixation.

En outre, le prévenu ne pouvait savoir d'avance quelles sommes son épouse allait gagner, ni quelles avances allaient être payées à l'Administration des Contributions Directes.

La tentative de fraude fiscale ne sanctionne pas un préjudice causé aux finances publiques (qui est inexistant), mais l'énergie criminelle manifestée par le prévenu qui a souhaité causer un tel préjudice. Doit donc être pris en compte à titre d'impôts éludés le montant que le prévenu aurait pu économiser en impôts grâce à ses agissements.

Il convient dès lors de se référer aux tableaux dressés par l'Administration des Contributions Directes qui documentent qu'abstraction faite de l'incidence du statut matrimonial du prévenu, les fausses déclarations de ce dernier auraient pu lui faire économiser un total de 824.037 LUF d'impôts.

C'est ce montant qui reflète en effet l'intensité de la résolution criminelle du prévenu dans le cadre de sa tentative de déclarer de faux revenus et de fausses dépenses. Le fait que des circonstances et mécanismes extérieurs et imprévisibles pour le prévenu aient fait en sorte que l'impôt qu'il pouvait frauder était finalement moindre ne diminue pas la portée de la tentative.

V. RECAPITULATIF

Sur base du dossier répressif, des déclarations des témoins et du prévenu, ainsi qu'au regard des développements qui précèdent, le prévenu **X.)** est **convaincu** :

« comme auteur ayant lui-même exécuté les infractions

I)

a) depuis un temps non-prescrit, et notamment jusqu'au 24 mars 2003, dans l'arrondissement judiciaire de Luxembourg et notamment à L-(…)***,*** (…)***,***

dans une intention frauduleuse, d'avoir commis un faux en écritures de commerce par altération d'écritures,

en l'espèce, dans une intention frauduleuse, d'avoir falsifié les documents suivants (versés à l'appui de la déclaration d'impôts relative à l'exercice de 1998)

- ***Livres professionnels :***

    1) la photocopie d'une facture no 22030, émise par L.G.D.J. Editions juridiques associées, datée du 13 novembre 1998 pour un montant de 237, 50 FF en augmentant le montant facturé à la somme de 36.250,- FF par le fait d'ajouter une mention « autres livres 36.000,- FF » ;

    2) la photocopie d'une facture no 21510, émise par L.G.D.J. Editions juridiques associées, datée du 21 septembre 1998 pour un montant total de 850,25 FF en augmentant le montant facturé à la somme de 6.850,25,- FF par le fait d'ajouter le chiffre 3 devant le montant de 290,- FF pour en faire le montant de 3.290,- FF et par le fait d'ajouter

le chiffre 3 devant le montant de 250,- FF pour en faire le montant de 3.250,- FF ;

3) *la photocopie d'une facture émise par l'Akademische Buchhandlung Interbook GmbH datée du 6 novembre 1998 pour un montant de 88,- DM en augmentant le montant facturé à la somme de 988,- DM par le fait d'ajouter le chiffre 9 devant le montant de 88,- DM ;*

4) *la photocopie d'une facture émise par l'Akademische Buchhandlung Interbook GmbH datée du 13 décembre 1998 pour un montant de 78,- DM en augmentant le montant facturé à la somme de 4.078,- DM par le fait d'ajouter les chiffres 4 et 0 devant le montant de 78,- DM ;*

5) *la photocopie d'une facture no 49, émise par le MPK shops. s.àr.l. datée du 25 février 1998 pour un montant de 1.230,- LUF en changeant le chiffre 1 en un chiffre 4 pour en faire le montant de 4.230,- LUF ;*

6) *la photocopie d'une facture no 4310 émise par la Librairie um Fieldgen pour un montant de 8123,95 LUF ;*

- *Frais de bureau et de réparation :*

7) *la photocopie d'une facture no 50072102 émise par la société anonyme des anciens magasins Jules Neuberg datée du 18 avril 1998 pour un montant de 89 €, en enlevant ce montant et en le remplaçant par le montant de 3.000,- LUF ;*

8) *la photocopie d'un document intitulé « bon de commande/facture », émis par Auchan Kirchberg, en date du 16 mai 1998 pour un montant de 7.990,00 LUF en enlevant tous les montants y figurant en les remplaçant par le montant de 17.990,- LUF ;*

9) *la photocopie d'un bon de commande, émis par Mister Minit, 159, City Concorde, en date du 14 mars 1998 pour un montant de 1.751,- LUF en y ajoutant le chiffre 0 pour en faire le montant de 17.510,- LUF ;*

10) *la photocopie d'une facture émise par HIFI Connection pour le montant de 35.000,- LUF ;*

11) *la photocopie d'une facture émise par Canon Luxembourg S.A. pour un montant de 36.535,11 LUF ;*

- *Frais de congrès, séminaires*

12) *une facture no 151103 0036.61732.5, relative à la participation à un séminaire, émise par I.F. Executives s.àr.l., datée du4 janvier 1999 pour un montant de 29.664 LUF, en enlevant la date d'émission de la facture ainsi que la date de tenue du séminaire*

13) une facture no 151 040 023.61732, relative à la participation à un séminaire, émise par I.F. Executives s.àr.l., datée du 22 février 1999 pour un montant de 29.664 LUF, en enlevant la date d'émission de la facture et la date de tenue du séminaire et en altérant la date à laquelle cette facture a été certifiée conforme à l'original ;

b) en date du 24 mars 2003, dans l'arrondissement judiciaire de Luxembourg et notamment dans les bureaux de l'Administration des Contributions Directes, sis à L-2982 Luxembourg, 111, rue de Hollerich,

dans une intention frauduleuse, d'avoir fait usage d'un faux commis en écritures de commerce par altération d'écritures,

en l'espèce, dans une intention frauduleuse, d'avoir fait usage des faux en écritures privées sous I a), en les présentant à l'Administration des Contributions Directes, Section personnes physiques, Bureau d'imposition Luxembourg II, à l'appui de la déclaration d'impôts relative à l'exercice de 1998;

II) dans la période du 3 novembre 1999 au 4 novembre 2002, dans l'arrondissement judiciaire de Luxembourg, et notamment à (…)**,** (…) ***sinon dans les bureaux de l'Administration des Contributions Directes, sis à L-2982 Luxembourg, 111, rue de Hollerich,***

en infraction à l'article 396 (1) de la Loi générale des impôts

d'avoir sciemment et systématiquement omis de déclarer à l'Administration des Contributions Directes et soustrait à l'imposition, pour les années fiscales 1998, 1999, 2000 et 2001 des revenus imposables d'un montant total de 3.076.187,- LUF, provenant de l'exercice de l'activité d'avocat, soit :

pour l'année 1998	***492.243,- LUF***
pour l'année 1999	***355.747,- LUF***
pour l'année 2000	***1.037.709,- LUF***
pour l'année 2001	***1.190.488,- LUF***

et d'avoir ainsi tenté de frauder un montant total de 824.037 LUF en impôts sur le revenu, à savoir :

pour l'année 1998	***151.289,- LUF (46 % des impôts dus)***
pour l'année 1999	***56.744,- LUF (89 % des impôts dus)***
pour l'année 2000	***257.480,- LUF (90 % des impôts dus)***
pour l'année 2001	***358.524,- LUF (79 % des impôts dus)***

partant,

d'avoir intentionnellement tenté de provoquer la réduction de recettes fiscales à son profit, en ce qui concerne les revenus imposables des années 1998, 1999, 2000 et 2001,

la résolution de commettre le délit s'étant manifestée par des actes extérieurs qui formaient un commencement d'exécution de ce délit et qui n'ont été suspendus ou qui n'ont manqué leur effet que par des circonstances indépendantes de la volonté de l'auteur. »

VI. QUANT A LA PEINE

1. CONCOURS ET PEINES A ENCOURIR

• **Absorption.** 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).

• **Concours idéal.** Les différents faux commis et utilisés par le prévenu ont été confectionnés dans une intention délictueuse unique, et dans un même laps de temps. Les faux commis à l'égard des différentes factures sont donc en concours idéal entre elles, de sorte qu'il y a lieu d'appliquer l'article 65 du Code pénal.

• **Concours réel.** Si les faux commis par le prévenu avaient pour objectif de conforter la fraude fiscale, il n'en s'agit pas moins d'actes distincts. L'atteinte par les deux types d'infractions à l'ordre public protégé est également différente, la fraude fiscale protégeant les intérêts financiers du Trésor Public et le faux protégeant la foi publique dans les documents écrits.

Dès lors, les infractions de faux et les tentatives de fraude fiscale retenues à charge du prévenu **X.)** sont en **concours réel** entre elles. De même, les différentes tentatives de fraude fiscale pour les exercices 1998, 1999, 2000 et 2001 sont en concours réel entre elles, puisqu'elles sont séparées dans le temps et ont requis annuellement une nouvelle résolution criminelle de la part du prévenu.

En application de l'article 60 du Code pénal, la peine la plus forte sera dès lors seule prononcée ; cette peine pourra même être élevée au double du maximum, sans toutefois pouvoir excéder la somme des peines prévues pour les différents délits.

- En vertu de l'article 397 al. 2 LGI, la tentative du délit de fraude fiscale est punie des mêmes peines que l'infraction consommée. En application de l'article 396 al. 1er LGI, la peine encourue pour **tentative de fraude fiscale** est dès lors une amende pouvant atteindre le quadruple des impôts éludés.

  L'amende encourue du chef de l'inculpation de fraude fiscale se détermine comme suit :

Année	Impôt éludé	Taux	Montant
1998	151289	x 4	605156 LUF
1999	56744	x 4	226976 LUF
2000	257480	x 4	1029920 LUF
2001	358524	x 4	1434096 LUF
Total	824037		**3296148 LUF = 81.709,37 Euros**

- En vertu de l'article 196 du Code pénal, ensemble l'article 214 du même Code, la peine encourue pour l'infraction de faux et d'usage de faux est la réclusion de 5 à 10 ans et une amende de 251 à 125.000 euros. Suite à la correctionnalisation décidée par la Chambre du conseil et en application de l'article 74 al. 5 du Code pénal, la peine encourue est un emprisonnement de trois mois au moins.

  Si l'article 74 alinéa 5 du Code pénal s'est limité à préciser que la réclusion de cinq à dix ans est commuée en peine d'emprisonnement de trois mois au moins, sans préciser le maximum, le maximum à retenir est le maximum ordinaire applicable à défaut de dispositions légales spécifiques pour les peines correctionnelles, soit en application de l'article 15 du Code pénal, un emprisonnement de 5 ans.

  La peine encourue est donc un emprisonnement de trois mois à cinq ans. En vertu de l'article 77 du Code pénal, le prévenu peut en outre être condamné à une amende facultative de 251 euros à 10.000 euros.

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

C'est donc l'infraction de faux, punie d'une peine privative de liberté, qui constitue la peine la plus forte.

Le prévenu **X.)** encourt dès lors une peine d'emprisonnement de 3 mois à 5 ans ainsi qu'une amende facultative de 251 euros à 20.000 euros.

2. PERSONNALISATION DE LA PEINE

Dans l'appréciation de la peine, le Tribunal prend en l'espèce en considération la gravité objective des faits. Le prévenu a cherché à contourner la loi fiscale en voulant intégrer des dépenses professionnelles qu'il ne pouvait légalement déduire. Il a ainsi voulu se faire justice à soi-même, jugeant le régime de déduction des frais professionnels inapproprié pour lui. Il a en outre cherché à se procurer un avantage fiscal injustifié en ne déclarant pas l'intégralité de ses recettes.

Lorsque l'Administration des Contributions Directes a relevé des incohérences au niveau des pièces fournies par **X.)** , ce dernier n'a pas fait l'aveu des déclarations inexactes, mais au contraire, il n'a pas hésité à commettre des faux en écritures en

altérant des factures pour maintenir l'avantage fiscal illégitime, donc à commettre une infraction que le législateur classe parmi les crimes.

Le fait qu'au final le prévenu n'ait pas obtenu l'avantage fiscal espéré, et qu'en raison de circonstances qui étaient imprévisibles pour lui, l'impôt qu'il aurait pu frauder était relativement limité, ne diminue pas l'énergie criminelle dont le prévenu a fait preuve.

Le Tribunal tient également compte de la profession exercée par le prévenu, qui lui procure une bonne connaissance des règles de droit à observer et exige une probité certaine.

De même, ni lors de l'enquête de police, ni lors de l'instruction judiciaire, ni à l'audience, le prévenu n'a manifesté le moindre regret ou présenté une quelconque excuse, mais s'est limité à invoquer des moyens de droit. Il n'a pas semblé mesurer la gravité des faux qu'il a commis, ni des fausses déclarations d'impôt établies.

Tel que détaillé ci-dessus, il convient cependant de tenir compte du dépassement du délai raisonnable inscrit à l'article 6 CEDH.

Il y a dès lors lieu de condamner le prévenu à une peine d'emprisonnement ainsi qu'à une amende appropriée.

Le mandataire du prévenu fait finalement valoir qu'il faudrait tenir compte du fait que le prévenu risque de subir des sanctions disciplinaires, voire de perdre son statut d'avocat. Il s'agirait d'une peine et de conséquences supplémentaires dont le Tribunal devrait tenir compte.

Or, le Tribunal est appelé à connaître des faits dans leur qualification pénale et à prononcer une peine reflétant la gravité des faits. Il ne saurait tenir compte des conséquences autres que les mêmes faits peuvent entraîner pour le prévenu, qui restent en outre purement hypothétiques.

Eu égard à l'absence d'antécédents judiciaires spécifiques, **X.)** ne semble cependant pas indigne de la clémence du Tribunal. Il y a partant lieu d'assortir l'intégralité de la peine d'emprisonnement à prononcer du sursis.

PAR CES MOTIFS :

le Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, **dix-huitième chambre**, siégeant en matière correctionnelle, statuant **contradictoirement**, le prévenu et son mandataire entendus en leurs explications et moyens de défense et la représentante du Ministère Public entendue en ses réquisitions,

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

d i t que l'action publique est éteinte par **prescription** en ce qui concerne les infractions de faux et d'usage de faux portant sur les relevés des recettes et dépenses pour les années 1998 et 1999,

a c q u i t t e X.) des infractions non retenues à sa charge,

c o n d a m n e X.) du chef des infractions retenues à sa charge à une peine d'emprisonnement de **NEUF (9) mois** et à une amende de **CINQ MILLE (5.000)** euros, ainsi qu'aux frais de sa poursuite pénale, ces frais liquidés à 44,50 euros,

f i x e la durée de la contrainte par corps en cas de non-paiement de l'amende à 100 (CENT) jours,

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

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

o r d o n n e la confiscation des fausses factures saisies suivant procès-verbal de saisie n° BABF/1483/06 du 27 novembre 2006 dressé par la police grand-ducale – Service de Police Judiciaire,

o r d o n n e pour le surplus la restitution des documents, et notamment des déclarations fiscales relatives aux années 1998, 1999, 2000 et 2001, saisis suivant procès-verbal n° BABF/1483/06 n° BABF/1483/06 du 27 novembre 2006 dressé par la police grand-ducale – Service de Police Judiciaire, à l'Administration des Contributions Directes.

En application des articles 14, 15, 16, 28, 29, 30, 31, 32, 44, 51, 53, 60, 65, 66, 74, 77, 193, 196 et 214 du Code pénal, des articles 100-1, 155, 179, 182, 184, 189, 190, 190-1, 191, 194, 195, 196, 626, 627, 628, 628-1, 637, 638, 640-1 du Code d'Instruction Criminelle, des articles 391, 396, 397 et 419 de la Loi Générale sur les Impôts, de l'article 6 de la loi du 27 juillet 1997 et de l'article 6 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme, dont mention a été faite.

Ainsi fait et jugé par Elisabeth CAPESIUS, vice-présidente, Elisabeth EWERT et Jean-Luc PÜTZ, juges, et prononcé en audience publique le jeudi, 30 avril 2009, au Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg par Elisabeth CAPESIUS, vice-présidente, assistée du greffier Mike SCHMIT, en présence de Sandra KERSCH, premier substitut du Procureur d'Etat, qui à l'exception de la représentante du Ministère Public ont signé le présent jugement.