

1x ex.p./s

### AUDIENCE PUBLIQUE DU 2 AVRIL 2020

Le tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, seizième chambre, siégeant en matière correctionnelle, a rendu le jugement qui suit:

Dans la cause du ministère public contre

**P1**), né le (...) à Luxembourg,  
ayant élu domicile auprès de Maître Philippe PENNING,

**- p r é v e n u -**

en présence de :

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

comparant par Maître Claude SCHMARTZ, avocat à la Cour, demeurant à Bofferdange,

**partie civile** constituée contre **P1**), préqualifié ;

---

### **FAITS :**

Par citation du 24 juillet 2019 Monsieur le procureur d'Etat près le Tribunal d'arrondissement de Luxembourg a cité le prévenu à comparaître à l'audience publique du 14 octobre 2019 devant le Tribunal correctionnel de ce siège pour y entendre statuer sur les préventions suivantes:

- **principalement, escroquerie fiscale ;**
- **subsidiatement, tentative d'escroquerie fiscale ;**
- **plus subsidiatement, fraude fiscale intentionnelle ;**
- **en dernier ordre de subsidiarité, tentative de fraude fiscale intentionnelle ;**

A cette date, l'affaire fut contradictoirement remise aux audiences publiques des 13 et 14 janvier 2020.

A l'audience du 13 janvier 2020, Monsieur le vice-président constata l'identité du prévenu, lui donna connaissance des actes qui ont saisi le tribunal et l'informa de ses droits de garder le silence et de ne pas s'incriminer lui-même.

Maître Claude SCHMARTZ, avocat à la Cour, demeurant à Bofferdange, se constitua partie civile en ordre principal au nom et pour compte de Monsieur le Receveur, Préposé du Bureau de Recette des Contributions Directes de et à Luxembourg et, en ordre subsidiaire au nom et

pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, demandeurs au civil, contre **P1**), défendeur au civil. Il donna lecture des conclusions écrites qu'il déposa ensuite sur le bureau du tribunal et qui furent signées par le vice-président et par le greffier.

Les témoins **T1**), **T2**), **T3**), **T4**) et **T5**) furent entendus, chacun séparément, en leurs déclarations orales après avoir prêté le serment prévu par la loi.

A l'audience du 14 janvier 2020, l'affaire fut ensuite remise contradictoirement à l'audience publique du 11 février 2020 pour continuation des débats.

A l'audience du 11 février 2020, les témoins **T2**) et **T6**) furent entendus, chacun séparément, en leurs déclarations orales après avoir prêté le serment prévu par la loi.

**P1**) fut entendu en ses explications et moyens de défense.

L'affaire fut ensuite remise contradictoirement à l'audience publique du 25 février 2020 pour continuation des débats.

Maitre Nadège LE GOUELLEC, avocat, demeurant à Luxembourg, Maître Philippe PENNING et Maître Véronique HOFFELD, tous les deux avocats à la Cour, demeurant à Luxembourg, furent entendus en leurs moyens de défense.

Le représentant du ministère public, Monsieur Guy BREISTROFF, premier substitut du procureur d'Etat, 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 a été fixé,

## **LE JUGEMENT QUI SUIT :**

Vu l'ensemble du dossier répressif constitué par le Parquet sous la notice numéro 32017/11/CD à charge du prévenu.

Vu l'information menée par le juge d'instruction.

Vu l'ordonnance de renvoi numéro 281/19 du 6 février 2019 rendue par la chambre du conseil du tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, renvoyant **P1**) devant une chambre correctionnelle du même tribunal du chef d'escroquerie fiscale, subsidiairement de tentative d'escroquerie fiscale, plus subsidiairement de fraude fiscale intentionnelle et en dernier ordre de subsidiarité de tentative de fraude fiscale intentionnelle.

Vu la citation du 24 juillet 2019 régulièrement notifiée au prévenu.

### **AU PENAL :**

Aux termes de la citation, ensemble l'ordonnance de renvoi, le ministère public reproche à **P1**) :

depuis un temps non-prescrit, au bureau d'imposition X sis à L-(...),

en infraction aux articles 396 et 397 de la loi générale des impôts,

principalement, de s'être rendu coupable d'escroquerie fiscale (consommée),

en l'espèce, d'avoir, sciemment, par l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses tendant à dissimuler des faits pertinents à l'autorité ou à la persuader de faits inexacts, manœuvres ayant consisté notamment dans le fait d'avoir habituellement et de façon non-interrompue exercé sa profession libérale de médecin-dentiste et perçu des revenus au Luxembourg dans une base fixe établie à **LIEU2)** bien qu'il ait informé en 2003 deux fonctionnaires de l'Administration des Contributions Directes (**T2**) et **T7**) du fait qu'il n'avait plus de résidence au Luxembourg et qu'il avait transféré son domicile et sa résidence fiscale vers la Suisse dans l'intention de réduire sa présence au Luxembourg, suggérant ainsi une cessation imminente de ses activités professionnelles au Luxembourg, ainsi que dans le fait d'avoir mis en place/fait mettre en place et utilisé des structures juridiques destinées à éviter tout recouvrement des impôts dus, ainsi que finalement le fait de ne pas avoir tenu la comptabilité simplifiée, conformément à l'article 162 de la loi générale des impôts,

omis de déclarer à l'Administration des Contributions Directes et ainsi soustraire à l'impôt, pour les années fiscales 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 et 2012, des revenus imposables provenant de l'exercice de la profession libérale de médecin-dentiste, soit :

- pour l'année 2002 un montant total de 521.397,73 €
- pour l'année 2003 un montant total de 475.672,97 €
- pour l'année 2004 un montant total de 824.501,90 €
- pour l'année 2005 un montant total de 990.993 €
- pour l'année 2006 un montant total de 1.000.427,68 €
- pour l'année 2007 un montant total de 816.502,68 €
- pour l'année 2008 un montant total de 1.129.165,25 €
- pour l'année 2009 un montant total de 1.308.304,38 €
- pour l'année 2010 un montant total de 1.468.494,43 €
- pour l'année 2011 un montant total de 1.398.401,70 €
- pour l'année 2012 un montant total de 1.172.930,08 €

soit un total de revenus imposables de 11.106.791,80 €, et pour avoir ainsi fraudé les montants suivants en impôts sur le revenu, à savoir :

- pour l'année 2002 un montant total de 189.478 €
- pour l'année 2003 un montant total de 172.067 €
- pour l'année 2004 un montant total de 308.100 €
- pour l'année 2005 un montant total de 373.030 €
- pour l'année 2006 un montant total de 377.567 €
- pour l'année 2007 un montant total de 304.458 €
- pour l'année 2008 un montant total de 423.859 €
- pour l'année 2009 un montant total de 497.800 €
- pour l'année 2010 un montant total de 558.698 €
- pour l'année 2011 un montant total de 566.665 €
- pour l'année 2012 un montant total de 474.312 €

soit un montant total d'impôt éludé de 4.246.034 €, partant à se procurer indûment des avantages fiscaux injustifiés et à provoquer intentionnellement à son profit la réduction de recettes fiscales d'un montant significatif en rapport avec les montants annuels dus des années fiscales 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 et 2012,

subsidiarement, de s'être rendu coupable de tentative d'escroquerie fiscale,

en l'espèce, d'avoir, sciemment, par l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses tendant à dissimuler des faits pertinents à l'autorité ou à la persuader de faits inexacts,

manœuvres ayant consisté notamment dans le fait d'avoir habituellement et de façon non-interrompue exercé sa profession libérale de médecin-dentiste et perçu des revenus au Luxembourg dans une base fixe établie à L-LIEU2) bien qu'il ait informé en 2003 deux fonctionnaires de l'Administration des Contributions Directes (T2) et T7)) du fait qu'il n'avait plus de résidence au Luxembourg et qu'il avait transféré son domicile et sa résidence fiscale vers la Suisse dans l'intention de réduire sa présence au Luxembourg, suggérant ainsi une cessation imminente de ses activités professionnelles au Luxembourg, ainsi que dans le fait d'avoir mis en place/fait mettre en place et utilisé des structures juridiques destinées à éviter tout recouvrement des impôts dus, ainsi que finalement le fait de ne pas avoir tenu la comptabilité simplifiée, conformément à l'article 162 de la loi générale des impôts,

omis de déclarer à l'Administration des Contributions Directes et ainsi soustraire à l'impôt, pour les années fiscales 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 et 2012, des revenus imposables provenant de l'exercice de la profession libérale de médecin-dentiste, soit :

- pour l'année 2002 un montant total de 521.397,73 €
- pour l'année 2003 un montant total de 475.672,97 €
- pour l'année 2004 un montant total de 824.501,90 €
- pour l'année 2005 un montant total de 990.993 €
- pour l'année 2006 un montant total de 1.000.427,68 €
- pour l'année 2007 un montant total de 816.502,68 €
- pour l'année 2008 un montant total de 1.129.165,25 €
- pour l'année 2009 un montant total de 1.308.304,38 €
- pour l'année 2010 un montant total de 1.468.494,43 €
- pour l'année 2011 un montant total de 1.398.401,70 €
- pour l'année 2012 un montant total de 1.172.930,08 €

soit un total de revenus imposables de 11.106.791,80 €, et pour avoir ainsi tenté de frauder les montants suivants en impôts sur le revenu, à savoir :

- pour l'année 2002 un montant total de 189.478 €
- pour l'année 2003 un montant total de 172.067 €
- pour l'année 2004 un montant total de 308.100 €
- pour l'année 2005 un montant total de 373.030 €
- pour l'année 2006 un montant total de 377.567 €
- pour l'année 2007 un montant total de 304.458 €
- pour l'année 2008 un montant total de 423.859 €
- pour l'année 2009 un montant total de 497.800 €
- pour l'année 2010 un montant total de 558.698 €
- pour l'année 2011 un montant total de 566.665 €
- pour l'année 2012 un montant total de 474.312 €

soit un montant total d'impôt éludé de 4.246.034 €, partant à se procurer indûment des avantages fiscaux injustifiés et à provoquer intentionnellement à son profit la réduction de recettes fiscales d'un montant significatif en rapport avec les montants annuels dus des années fiscales 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 et 2012,

plus subsidiairement, de s'être rendu coupable de fraude fiscale (aggravée) consommée,

en l'espèce, d'avoir, sciemment et systématiquement omis de déclarer à l'Administration des Contributions Directes et ainsi soustraire à l'impôt, pour les années fiscales 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 et 2012, des revenus imposables provenant de l'exercice de la profession libérale de médecin-dentiste, soit :

- pour l'année 2002 un montant total de 521.397,73 €
- pour l'année 2003 un montant total de 475.672,97 €
- pour l'année 2004 un montant total de 824.501,90 €
- pour l'année 2005 un montant total de 990.993 €
- pour l'année 2006 un montant total de 1.000.427,68 €
- pour l'année 2007 un montant total de 816.502,68 €
- pour l'année 2008 un montant total de 1.129.165,25 €
- pour l'année 2009 un montant total de 1.308.304,38 €
- pour l'année 2010 un montant total de 1.468.494,43 €
- pour l'année 2011 un montant total de 1.398.401,70 €
- pour l'année 2012 un montant total de 1.172.930,08 €

soit un total de revenus imposables de 11.106.791,80 €, et pour avoir ainsi fraudé les montants suivants en impôts sur le revenu, à savoir :

- pour l'année 2002 un montant total de 189.478 €
- pour l'année 2003 un montant total de 172.067 €
- pour l'année 2004 un montant total de 308.100 €
- pour l'année 2005 un montant total de 373.030 €
- pour l'année 2006 un montant total de 377.567 €
- pour l'année 2007 un montant total de 304.458 €
- pour l'année 2008 un montant total de 423.859 €
- pour l'année 2009 un montant total de 497.800 €
- pour l'année 2010 un montant total de 558.698 €
- pour l'année 2011 un montant total de 566.665 €
- pour l'année 2012 un montant total de 474.312 €

soit un montant total d'impôt éludé de 4.246.034 €, partant à se procurer indûment des avantages fiscaux injustifiés et à provoquer intentionnellement à son profit la réduction de recettes fiscales d'un montant significatif en rapport avec les montants annuels dus des années fiscales 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 et 2012,

en dernier ordre de subsidiarité, de s'être rendu coupable de tentative de fraude fiscale (aggravée),

en l'espèce, d'avoir, sciemment et systématiquement omis de déclarer à l'Administration des Contributions Directes et ainsi soustraire à l'impôt, pour les années fiscales 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 et 2012, des revenus imposables provenant de l'exercice de la profession libérale de médecin-dentiste, soit :

- pour l'année 2002 un montant total de 521.397,73 €
- pour l'année 2003 un montant total de 475.672,97 €
- pour l'année 2004 un montant total de 824.501,90 €
- pour l'année 2005 un montant total de 990.993 €
- pour l'année 2006 un montant total de 1.000.427,68 €
- pour l'année 2007 un montant total de 816.502,68 €
- pour l'année 2008 un montant total de 1.129.165,25 €
- pour l'année 2009 un montant total de 1.308.304,38 €
- pour l'année 2010 un montant total de 1.468.494,43 €
- pour l'année 2011 un montant total de 1.398.401,70 €
- pour l'année 2012 un montant total de 1.172.930,08 €

soit un total de revenus imposables de 11.106.791,80 €, et pour avoir ainsi tenté de frauder les montants suivants en impôts sur le revenu, à savoir :

- pour l'année 2002 un montant total de 189.478 €
- pour l'année 2003 un montant total de 172.067 €
- pour l'année 2004 un montant total de 308.100 €
- pour l'année 2005 un montant total de 373.030 €
- pour l'année 2006 un montant total de 377.567 €
- pour l'année 2007 un montant total de 304.458 €
- pour l'année 2008 un montant total de 423.859 €
- pour l'année 2009 un montant total de 497.800 €
- pour l'année 2010 un montant total de 558.698 €
- pour l'année 2011 un montant total de 566.665 €
- pour l'année 2012 un montant total de 474.312 €

soit un montant total d'impôt élué de 4.246.034 €, partant à se procurer indûment des avantages fiscaux injustifiés et à provoquer intentionnellement à son profit la réduction de recettes fiscales d'un montant significatif en rapport avec les montants annuels dus des années fiscales 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 et 2012.

### Les faits :

Les faits tels qu'ils ressortent des éléments du dossier, de l'instruction et des débats à l'audience peuvent être résumés comme suit :

- Dénonciations de l'Administration des contributions directes

Par courrier du 7 décembre 2011, le bureau d'imposition « Luxembourg X » de l'Administration des contributions directes (ci-après : ACD ou l'Administration ou l'administration fiscale) a dénoncé au procureur d'Etat, en application des dispositions du § 425 de la loi générale des impôts (ci-après : AO), des faits et informations pouvant éventuellement donner lieu à des poursuites pénales, suite au constat que le Dr. **P1)** (ci-après : Dr. **P1)** ou **P1)**), qui s'était expatrié avec sa famille en Suisse en 2001 et qui, de ce fait, avait été rayé de la liste des personnes imposables à la suite d'une réunion du 8 juillet 2003 lors de laquelle il fut confirmé et acté que le Dr. **P1)** n'avait plus de résidence au Luxembourg, continuait néanmoins à exercer son activité de médecin-dentiste de manière ininterrompue et régulière dans un cabinet médical à **LIEU2)** et était de ce fait toujours imposable au Luxembourg pour le bénéfice provenant de l'exercice de cette profession libérale exercée au Luxembourg en vertu de la convention applicable en matière d'impôts entre la Suisse et le Luxembourg.

Or, le Dr. **P1)** n'avait remis aucune déclaration d'impôts pour les années 2002 à 2007 au Luxembourg et l'ACD a dès lors imposé le bénéfice provenant de l'exercice de sa profession libérale sur la seule base des relevés annuels établis par l'Union des caisses de maladie par voie de taxation.

A l'appui de sa dénonciation, l'ACD a versé un courrier du 22 juillet 2003 émanant de Monsieur **T4)** de la « **FIDUCIAIRE1)** » « *résumant l'entrevue du 8 juillet 2003* », un échange de correspondances avec le Collège Médical, les relevés établies par le Centre commun de la Sécurité sociale des années 2002 à 2007 et les impositions des années 2002 à 2007 établies en vertu du § 205 AO par voie de taxation sur base de ces relevés.

Par courrier du 20 mars 2012, le même bureau d'imposition X de l'ACD a encore dénoncé au procureur d'Etat les mêmes faits en relation avec les années d'imposition 2008 et 2009 et a précisé les montants des impôts non déclarés, fixés par voie de taxation et impayés à ce jour, à savoir :

- 189.478,00 € pour l'année 2002,
- 172.067,00 € pour l'année 2003,

- 308.100,00 € pour l'année 2004,
- 373.030,00 € pour l'année 2005,
- 377.567,00 € pour l'année 2006,
- 304.458,00 € pour l'année 2007,
- 423.859,00 € pour l'année 2008 et
- 497.800,00 € pour l'année 2009.

Par jugement du 23 octobre 2013 de la première chambre du Tribunal administratif de Luxembourg, coulé en force de chose jugée en l'absence de tout appel, le recours du Dr. **P1**) contre les impositions forfaitaires par voie de taxation des années 2002 à 2007 a été déclaré non fondé.

Par courrier du 17 août 2015 en réponse à une demande d'information du procureur d'Etat relative aux bulletins d'imposition des années 2002 à 2009, la division juridique de la Direction de l'ACD a encore transmis au procureur d'Etat les bulletins d'impositions du Dr. **P1**) se rapportant aux années d'imposition 2002 à 2012, faisant encore état d'impôts non déclarés et établis en conséquence par voie de taxation sur base des relevés de l'Union des caisses de maladie de :

- 558.698,00 € pour l'année 2010,
- 566.665,00 € pour l'année 2011 et
- 474.312,00 € pour l'année 2012.

Suivant plainte avec constitution de partie civile du 15 novembre 2016 pour fraude et escroquerie fiscale de Maître **PC1**), l'ACD a fait état de manœuvres frauduleuses du Dr. **P1**) visant à faire échapper à tout recouvrement forcé de ses biens mobiliers et immobiliers au Luxembourg, causant ainsi un préjudice à l'ACD dont elle réclame l'indemnisation.

Suivant courrier du 25 avril 2017, l'ACD a encore dénoncé au procureur d'Etat ces manœuvres abusives déployées par le Dr. **P1**) pour échapper au recouvrement forcé des impôts dus, la dette d'impôt du Dr. **P1**) s'élevant au 21 avril 2017 à 7.025.205,04 € en principal et intérêts.

- Enquête policière

Dans le cadre d'un premier rapport de police du 25 janvier 2017, il a été établi que les déclarations d'impôts des années 2002 à 2012 n'ont pas fait l'objet d'une révision vu que le Dr. **P1**) n'a pas remis de déclarations fiscales pour ces années et qu'il a été en conséquence soumis à une imposition par voie de taxation, le bureau d'imposition se basant sur les relevés des prestations remboursées par la Caisse Nationale de Santé (ci-après : CNS) et en déduisant un montant forfaitaire à hauteur de 2.970,00 € relatif aux charges annuelles éventuellement encourues, les responsables de la taxation ayant été **T2**) pour les années 2002 à 2007 et **T8**) pour les années 2008 à 2012.

Lors de son audition par la police en date du 6 février 2017, **T2**) a précisé avoir été en charge du dossier d'imposition du Dr. **P1**) à partir de mars 2003. Au vu du fait qu'il venait juste d'être affecté au bureau d'imposition en question et qu'il n'avait pas encore le temps de se familiariser avec l'imposition des professions libérales, **T2**) a fait appel à son Préposé Monsieur **T7**) (ci-après : **T7**) ou le Préposé **T7**)) pour préparer et mener la réunion avec le Dr. **P1**) en juillet 2003.

Par rapport aux raisons pour lesquelles ce dernier n'a pas établi de déclarations fiscales pour les années 2002 à 2012, **T2**) a indiqué que le Dr. **P1**) avait pris rendez-vous auprès de son bureau pour se renseigner sur sa situation fiscale étant donné qu'il avait son domicile à Monaco et une deuxième résidence en Suisse, **T2**) précisant ne plus être sûr concernant la deuxième résidence en Suisse. Le Dr. **P1**), ou son comptable qui l'a accompagné lors de la prédite réunion, aurait ainsi informé **T2**) et **T7**) qu'il travaillait pour une société suisse dans le

domaine de la technologie dentaire, mais il ne les aurait pas renseignés sur le fait qu'il avait un cabinet dentaire à Luxembourg.

Sur base de ces informations, desquelles il aurait été retenu que le Dr. **P1**) n'aurait pas eu de base fixe au Luxembourg, il y aurait eu un accord que le Dr. **P1**) ne devrait pas être imposé au Grand-Duché de Luxembourg. **T2**) a encore précisé et confirmé qu'**T7**) a noté cet accord de manière manuscrite et qu'ils n'ont pas fait de recherches supplémentaires, les déclarations du Dr. **P1**) ayant été crédibles.

En 2011, Madame **T9**) du Service Inspection de l'ACD a pris contact avec la nouvelle Préposée du bureau d'imposition X, **T10**), afin de se renseigner sur les raisons qui justifiaient la non-imposition du Dr. **P1**). **T2**) a alors expliqué à **T10**) que le Dr. **P1**) n'avait pas été imposé parce qu'il n'avait pas de base fixe au Luxembourg. Par la suite Madame **T9**) a donné instruction à **T10**) de l'imposer, raison pour laquelle **T2**) a imposé le Dr. **P1**) de manière rétroactive sur base des relevés de l'Union des caisses de maladie pour les années 2002 à 2007.

**T2**) a encore précisé ignorer qui a pris la décision que le Dr. **P1**) avait une base fixe au Luxembourg et qu'il fallait dès lors l'y imposer. Il a de même précisé ignorer si le Dr. **P1**) ait déclaré ses revenus luxembourgeois en Suisse.

Lors de son audition auprès de la police en date du 8 février 2017, **T8**) a précisé avoir été chargée en 2012 avec le dossier d'imposition du Dr. **P1**) pour les années d'imposition commençant en 2008 et que le Dr. **P1**) a été imposé sur base des seuls relevés de la CNS étant donné qu'il n'a jamais envoyé de déclaration d'impôts pour les années 2002 à 2012 et qu'il a donc fallu procéder par voie de taxation.

Elle a encore précisé que pour chaque année d'imposition à partir de 2008, l'ACD a envoyé des rappels au mois de septembre à trois adresses différentes (**LIEU1**) (CH) ; **LIEU2**) (L) et **LIEU3**) (CH)), tous les courriers étant restés sans suites jusqu'en 2015 où le Dr. **P1**) a remis la déclaration d'impôts pour l'année d'imposition 2013.

Lors de son audition auprès de la police en date du 10 février 2017, **T10**) a indiqué que durant l'année 2011, le chef-adjoint de l'Inspection des bureaux d'imposition, Madame **T9**), l'avait contactée pour s'informer au sujet de la non-imposition du Dr. **P1**). **T10**) est alors allée voir **T2**) qui lui a expliqué que suite à l'entrevue qu'il a eue ensemble avec le Préposé **T7**), le Dr. **P1**) et son comptable Monsieur **T4**), il aurait été décidé que le Dr. **P1**) n'était pas redevable au Luxembourg comme il n'y avait pas de base fixe, les déclarations du Dr. **P1**) n'ayant pas été mises en doute vu qu'il aurait cédé son immeuble d'exploitation et l'installation de son cabinet d'implantologie à un jeune médecin.

En octobre 2011, Madame **T9**) a informé **T10**) que le Dr. **P1**) aurait toujours une base fixe au Luxembourg comme les relevés de la CNS lui parvenus le prouveraient, ces relevés renseignant comme adresse du cabinet du Dr. **P1**) celle à L-**LIEU2**) et portant sur des montants élevés de recettes. D'après **T10**), c'est alors qu'il a été décidé de procéder à une imposition par voie de taxation rétroactivement à partir de l'année 2001. Sur question comment le Dr. **P1**) a fait pour éluder un montant si important d'impôts, **T10**) a estimé qu'il aurait fait croire au Préposé de l'époque **T7**) qu'il n'aurait pas de base fixe, alors qu'il en avait une au Luxembourg.

**T10**) a encore précisé que pour les années d'imposition 2008 à 2012, des courriers ont été envoyés au Dr. **P1**) afin de lui rappeler de déposer des déclarations fiscales pour ces années, mais que celui-ci n'a donné aucune suite aux nombreux rappels qu'il a cependant dû recevoir au vu du fait que son avocat de l'époque, Maître Arsène KRONSHAGEN, a demandé des délais de paiement à la suite de ces courriers. Les premiers courriers de rappel ont, d'après

**T10**), été envoyés en 2011, mais le Dr. **P1**) n'a remis sa première déclaration fiscale pour l'année d'imposition 2013 qu'en 2015.

Lors de son audition auprès des enquêteurs en date du 7 mars 2017, **T6**), directeur-adjoint de l'ACD, a précisé avoir été en charge de la coordination entre le service de révision, le bureau d'imposition, le service recouvrement et les autorités judiciaires dans le cadre du dossier du Dr. **P1**) après le jugement du tribunal administratif du 23 octobre 2013.

**T6**) a encore indiqué que l'ACD a été informée par le Collège médical en date du 22 juin 2011, sur invitation du procureur d'Etat dans le cadre d'une enquête dirigée contre le Dr. **P1**) pour violation du Code de déontologie, que ce dernier pratiquait toujours en tant que médecin sur le territoire du Luxembourg, en contradiction à ses affirmations faites en 2003 lors desquelles il aurait déclaré ne plus avoir de résidence fiscale au Luxembourg et aurait fait croire à la cessation de ses activités au Luxembourg. Le Dr. **P1**) aurait donc sciemment dissimulé son activité professionnelle sur le territoire luxembourgeois et les revenus y afférents auraient dû être imposés par voie de taxation d'office, les montants taxés n'ayant toujours pas été réglés.

**T6**) a estimé que le Dr. **P1**), d'après la législation en vigueur et les éléments du dossier fiscal, a exercé une activité professionnelle imposable au Luxembourg et avait l'obligation légale de déclaration y relative. Malgré des promesses de régularisation de la situation émises lors de réunions avec la direction de l'ACD, le Dr. **P1**) n'aurait jamais réservé de suites à ses propos. Lors d'une entrevue, le Dr. **P1**) aurait qualifié la taxation d'office comme étant excessive vu que différentes prestations auraient été effectuées à titre gratuit pour des connaissances et que les mémoires d'honoraires afférents n'auraient été établis qu'à la seule fin de permettre aux clients de se faire rembourser par la CNS, **T6**) qualifiant cette pratique d'infraction pénale supplémentaire.

Finalement, **T6**) a estimé que le Dr. **P1**) s'est soustrait de manière systématique, voire frauduleuse, au recouvrement forcé de l'impôt dû que ses services étaient obligés de mettre en œuvre.

Lors d'une deuxième audition en date du 21 avril 2017, **T6**) a été confrontée avec l'affirmation du Dr. **P1**) selon laquelle il aurait eu une entrevue avec le Préposé **T7**) de l'ACD en juillet 2003 et que ce dernier aurait affirmé qu'il n'avait plus besoin de déclarer ses revenus au Luxembourg. **T6**) a contesté la version déclarée de **P1**) et s'est référée au jugement du tribunal administratif du 23 octobre 2013, coulé en force de chose jugée, duquel il découle que les affirmations du Dr. **P1**), contestées par l'ACD, n'ont pas été retenues par les juges administratifs qui les ont considérées comme de simples allégations non prouvées.

**T6**) a estimé, sur base des faits à sa connaissance, que le Dr. **P1**) aurait tout mis en œuvre pour que le bureau d'imposition soit induit en erreur et qu'il clôturerait le dossier, en suggérant au bureau d'imposition la cessation de ses activités au Luxembourg à partir de 2002, ce qui pourrait également expliquer le remboursement par l'ACD des avances fiscales payées par le Dr. **P1**) pour l'année 2002.

Lors de sa première audition auprès de la police judiciaire, **P1**) a précisé qu'il n'a jamais habité au Luxembourg, ayant passé sa jeunesse à (...) et fait ses études aux Etats-Unis. En 1994 il aurait commencé à développer ses activités de formateur de chirurgiens et commencé ses activités en matière d'implantologie à Luxembourg. En 1996 il aurait déménagé à (...) en France, tout en continuant ses activités au Luxembourg et en commençant ses activités professionnelles en Suisse. En 1999 il se serait installé à Monaco où son épouse aurait déjà exercé son activité. Dès 2001, il aurait entamé des transactions relatives à la vente de son cabinet médical qui auraient été finalisées en 2005 et en 2003, il aurait déménagé en Suisse pour des raisons professionnelles et privées.

**P1)** a indiqué qu'en juillet 2003, il aurait pris rendez-vous auprès de l'Administration des contributions afin de clarifier sa situation fiscale, réunion qui aurait été résumée dans un courrier du 22 juillet 2003 adressé par son comptable **T4)** à l'Administration des contributions. Suite à cette entrevue, le Préposé **T7)** aurait affirmé qu'il n'avait plus besoin de déclarer ses revenus au Luxembourg et qu'il devait négocier sa situation fiscale avec les autorités suisses. Comme il n'aurait pas disposé d'autorisation de pratiquer comme médecin en Suisse, il aurait été convenu avec les autorités suisses un forfait d'impôts pour ses activités au Luxembourg évalué sur base des revenus en résultant en 2001.

**P1)** a confirmé pratiquer toujours au Luxembourg dans un centre spécialisé en implantologie situé **LIEU2)** et toucher un revenu approximatif de 300.000,00 € par an de cette activité. Etant résident en Suisse pendant les années 2003 à 2012 et y ayant déposé ses déclarations d'impôts, il n'aurait pas déposé de déclarations de revenus au Luxembourg pour ces années et ceci suite à l'information précitée du Préposé **T7)** qu'il n'avait plus besoin de déclarer ses revenus luxembourgeois à partir de l'année 2002. Le fait que les avances de l'année 2002 lui auraient été remboursées, aurait d'ailleurs confirmé qu'il n'était plus redevable de l'impôt au Luxembourg à partir de 2002. Il n'aurait d'ailleurs reçu les années suivantes, ni formulaire pour la déclaration de ses revenus de la part de l'Administration des contributions, ni rappel.

Le Dr. **P1)** a encore précisé n'avoir eu aucun contact avec un représentant de l'Administration des contributions entre l'entrevue du 8 juillet 2003 et une réunion avec le directeur Monsieur **T12)** en 2013 lors de laquelle il aurait été question des frais professionnels dont il n'avait pas été tenu compte dans le cadre de la taxation d'office. Il a indiqué ne pas avoir été d'accord avec le redressement fiscal pour les années 2002 à 2012 comme il s'agissait d'une taxation d'office qui n'avait pas tenu compte des frais réels. Il a confirmé ne pas pouvoir payer ses dettes fiscales en raison de la somme dont il ne disposerait pas. Il n'aurait d'ailleurs pas fait appel contre la décision du tribunal administratif qui aurait rejeté ses moyens, mais aurait contacté Monsieur **T12)** afin de trouver un arrangement.

Finalement, il a précisé aimer résoudre le problème dans les meilleurs délais et proposer son entière coopération, mais ne pas être en mesure de payer la dette fiscale à hauteur de 7.000.000,00 €.

Dans le cadre d'un rapport du 18 mai 2017, les enquêteurs ont fait état de leurs recherches effectuées en vue de la détermination du patrimoine immobilier et mobilier du Dr. **P1)**. Il en résulte que les époux **P1/T11)** sont actionnaires d'une société civile immobilière de droit luxembourgeois **SOC1)** créée en 1999, propriétaire de deux immeubles à **LIEU4)** et que le Dr. **P1)** fait partie du conseil d'administration d'une association sans but lucratif **SOC2)** constituée le 12 décembre 2002. En juin 2008, la société anonyme de droit suisse **SOC3)** SA, ayant comme représentant le Dr. **P1)**, a constitué en tant qu'actionnaire unique les sociétés de droit luxembourgeois **SOC4)** SA, **SOC5)** SA, **SOC6)** SA, **SOC7)** SA et **SOC8)** SA (anciennement **SOC3')** SA), toutes administrées par un administrateur unique, en l'occurrence **T11)**, l'épouse de **P1)**, sociétés présentant des valeurs relativement conséquentes dans les rubriques de l'actif immobilier, faisant présumer l'existence d'immeubles dans le patrimoine de ces mêmes.

Il résulte du rapport du 29 juin 2017 dressé par les enquêteurs du service de police judiciaire et des pièces y visées, que la société anonyme de droit suisse **SOC3)** SA a été fondée par le Dr. **P1)** qui a souscrit la totalité du capital social de 100.000 francs suisses, divisé en 100 actions au porteur détenus par lui et que ce dernier est partant le bénéficiaire économique de cette société, elle-même actionnaire unique des sociétés luxembourgeoises précitées. Il résulte d'ailleurs du rapport subséquent du 10 août 2017 que le Dr. **P1)** était encore le bénéficiaire économique d'un compte bancaire de la **BANQUE1)** ouvert au nom de la société **SOC3')** SA.

Dans le cadre de son audition du 27 juillet 2017, **T4**, ancien expert-comptable, a précisé qu'il était en charge de l'établissement des bilans de la société du Dr. **P1**) dont l'objet était la fabrication d'implants. En outre, il assistait **P1**) lors de l'entrevue auprès de l'Administration des contributions dont l'objet aurait été de s'informer si le Dr. **P1**) était redevable d'impôts au Luxembourg, alors qu'il habitait à l'étranger et qu'il avait une activité professionnelle au Luxembourg. Monsieur **T4**) s'est dit surpris que, suite aux informations données aux responsables de l'Administration, le Préposé **T7**) aurait pris la décision que **P1**) ne disposait pas de base fixe au Luxembourg et qu'il n'y était pas redevable d'impôts. Il aurait difficilement pu s'imaginer que l'Administration des contributions estime que le Dr. **P1**) n'ait pas de base fixe au Luxembourg, alors qu'il y disposait d'un cabinet médical avec une clientèle importante. Il a encore confirmé avoir rédigé le courrier du 22 juillet 2003 afin d'avoir une trace écrite du contenu de l'entretien.

D'après **T4**), les responsables de l'Administration des contributions auraient dû recueillir d'avantage d'informations avant de prendre une décision sur le sort fiscal du Dr. **P1**). Il a précisé et insisté qu'il n'aurait donné aucune information à l'Administration laissant présumer que le Dr. **P1**) n'avait pas de base fixe au Luxembourg. Cependant, il pense avoir informé le Dr. **P1**) que sa position pourrait être contestée. Il a encore précisé que les informations à sa disposition qui l'auraient mené à dire que le Dr. **P1**) n'était pas redevable d'impôts au Luxembourg auraient été sa résidence et son activité professionnelle à l'étranger. Il n'aurait pas été au courant du nombre de jours exacts passés par le Dr. **P1**) au Luxembourg et se serait basé uniquement sur les dires du Dr. **P1**).

Lors de son audition du 2 octobre 2017, **T5**) a précisé avoir été en charge de l'établissement de la comptabilité ainsi que des déclarations fiscales en relation avec les sociétés **SOC9**) et **SOC10**) du Dr. **P1**) à partir de 2008. Suite à des divergences avec ses collaborateurs travaillant pour ces deux sociétés, le Dr. **P1**) aurait quitté les locaux à **LIEU4**) pour aller s'installer **LIEU2**), dans des locaux appartenant à la société **SOC4**) précitée. A cette époque, le Dr. **P1**) aurait eu l'intention de créer plusieurs centres dentaires à travers le Luxembourg qui auraient dû fonctionner suivant le même schéma, une deuxième société **SOC7**), dont les locaux se seraient trouvés à **LIEU5**), ayant d'ailleurs été créée, mais ce projet ne se serait jamais réalisé en raison de l'opposition du Collège médical. Il a encore précisé que la société **SOC3'**) SA (précitée) aurait alors été fondée et que cette société aurait détenu toute l'installation et tout le matériel du cabinet à **LIEU2**) et aurait également engagé tout le personnel, à l'exception des médecins qui, eux, auraient rétribué la mise à disposition du cabinet et du personnel à ladite société.

**T5**) a encore précisé ne jamais avoir conseillé le Dr. **P1**) en matière d'optimisation fiscale et ne pas être au courant de tractations avec l'Administration des contributions. Selon ses informations, le Dr. **P1**) exercerait son activité professionnelle à **LIEU2**) à raison de 3 à 4 jours toutes les 2 semaines, exerçant ses activités, selon ses propres déclarations, les autres jours en Suisse.

Dans le cadre de son audition du 30 octobre 2017, **T11**) a précisé que le Dr. **P1**) a toujours travaillé en tant que personne physique au Luxembourg. Il n'aurait ni connaissance de structures de sociétés au Luxembourg en rapport avec l'activité professionnelle du Dr. **P1**), ni lui donné de conseil dans ce contexte. A son avis, le Dr. **P1**) n'aurait jamais eu l'intention de cacher son activité professionnelle au Luxembourg parce qu'il avait obtenu un accord fiscal en Suisse qui était son centre d'intérêt et familial, l'Administration fiscale luxembourgeoise lui ayant par ailleurs remboursé les avances payées pour 2002, ce fait prouvant à suffisance que l'Administration des contributions considérait que le Dr. **P1**) n'était plus redevable d'impôts au Luxembourg.

Finalement, **T11**) a estimé, d'un côté, que les impôts infligés au Dr. **P1**) lui sembleraient exorbitants et inéquitables dans la mesure où l'Administration aurait refusé une approche de

calcul objective et équitable de la marge, mais, d'un autre côté, que selon le droit fiscal, le Dr. **P1)** avait bien un établissement fixe au Luxembourg, le fait de faire des implants dentaires exigeant sa présence physique au Luxembourg, et de ce fait il était redevable d'impôts au Luxembourg. Il a encore estimé qu'il était néanmoins difficile de définir où se trouve finalement le siège principal de l'activité professionnelle du Dr. **P1)**.

- Information judiciaire

Le dossier d'information Not. 31798/16/CD ouvert suite à la plainte avec constitution de partie civile de l'ACD a été joint suivant ordonnance de jonction du 6 mars 2017 au présent dossier Not. 32017/11/CD.

Dans le cadre de son audition de première comparution auprès du juge d'instruction, **P1)** a confirmé ne pas avoir déposé de déclarations d'impôt sur le revenu pour les années 2003 à 2012, estimant que son comptable **T4)** en aurait déposé une pour l'année 2002. Il a précisé que lors de l'entrevue du 8 juillet 2003, le préposé **T7)** aurait dit qu'il y avait une convention de double imposition avec la Suisse et il aurait expliqué que s'il n'y avait pas de base fixe au Luxembourg, il ne serait pas nécessaire de payer des impôts au Luxembourg. Monsieur **T7)** et **T4)** auraient commencé à en discuter pendant une bonne demi-heure et après la réunion, **T4)** n'aurait pas voulu accepter tout de suite la décision du fisc et aurait annoncé lui envoyer un courrier pour confirmer ce qui avait été dit.

Le Dr. **P1)** a encore confirmé qu'il a été taxé pour les années 2002 à 2012 sur base des seuls relevés de l'Union des caisses de maladie. Il aurait travaillé chaque deuxième semaine les mardis, mercredis et jeudis jusqu'en 2010 au cabinet à **LIEU4)**, et à partir de novembre 2008 au cabinet à **LIEU2)**. **P1)** a précisé avoir déposé chaque année une déclaration fiscale en Suisse basée sur le revenu gagné au Luxembourg. Il aurait d'ailleurs utilisé son temps en Suisse pour préparer son travail qu'il prestait au Luxembourg sur le patient. En Suisse, il aurait négocié un forfait de revenus pour son travail au Luxembourg de 185.000 francs suisses qui n'aurait pas été ajusté chaque année et aurait été maintenu jusqu'en 2012.

**P1)** a ensuite confirmé ne pas avoir interjeté appel contre le jugement du 23 octobre 2013 du tribunal administratif au sujet de la taxation d'office pour les années fiscales 2002 à 2007. Pour les années fiscales 2008 à 2012, également taxées d'office, il a indiqué que son épouse et lui-même n'auraient plus voulu se disputer et qu'il aurait essayé de trouver un arrangement avec la direction de l'Administration des contributions.

Par rapport aux rappels envoyés en 2011 par le fisc pour les déclarations d'impôts des années 2008 et 2009, **P1)**, sans contester la réception des rappels, a dit ne pas savoir pourquoi il ne les a pas déposées. Il aurait essayé de les faire, mais il n'aurait pas gardé toutes ses pièces et factures dans la mesure où il n'en avait pas besoin, étant en forfait en Suisse. Parallèlement il aurait fait une réclamation, puis un recours contre les décisions de taxation d'office.

En ce qui concerne les manœuvres frauduleuses lui reprochées, le Dr. **P1)** a précisé ne jamais avoir envisagé d'arrêter son activité au Luxembourg et que son intention était de continuer à travailler au Luxembourg pour y faire des implants et poser des prothèses dentaires, ce qu'il aurait dit aux fonctionnaires de l'administration fiscale. Il a confirmé qu'en 2003 il était en train de vendre son cabinet, décision qu'il aurait déjà prise en 2000, mais il n'aurait pas tout de suite trouvé un repreneur. Au moment de l'entrevue avec le fisc en 2003, un projet de reprise de son cabinet à **LIEU4)** par le Dr. **B)**, qui travaillait avec lui, aurait été en place. En 2003, le projet aurait été que le Dr. **B)** lui rachète l'immeuble et l'équipement du cabinet.

A ce sujet, **P1)** a encore précisé que pendant que le Dr. **B)** travaillait dans son cabinet, il aurait commencé à réduire sa présence au Luxembourg en ne venant travailler plus que deux fois

par mois pendant 3 jours par semaine au Luxembourg au lieu de chaque semaine trois jours et demi par semaine.

**P1)** a ensuite confirmé avoir résidé au moment de l'entrevue du 8 juillet 2003 à Monaco, mais d'avoir prévu d'aller s'installer en Suisse où il ne pouvait cependant pas exercer en tant que médecin. Monaco n'ayant pas eu d'accord de double imposition avec le Luxembourg à l'époque, il aurait été clair qu'il devait payer ses impôts au Luxembourg pour les revenus y gagnés. La Suisse ayant cependant déjà à cette époque une convention visant à éviter la double imposition avec le Luxembourg, sa situation aurait changé, raison pour laquelle il aurait demandé l'entrevue du 8 juillet 2003 à l'Administration des contributions pour savoir quel montant il fallait payer au Luxembourg et quel montant était dû en Suisse.

Lors de la réunion du 8 juillet 2003, à laquelle il s'était rendu avec son comptable **T4)**, Monsieur **T7)** les aurait complètement surpris en leur expliquant que le Dr. **P1)** devrait tout payer en Suisse pour y habiter plus de 180 jours par an. **P1)** a précisé ne plus savoir s'il a insisté pour dire qu'il allait quand-même continuer à travailler au Luxembourg, mais se rappeler que Monsieur **T7)** a longtemps discuté de la question de la base fixe ou de l'établissement stable au Luxembourg et qu'il a retenu qu'étant donné que l'immeuble appartenait à une société et qu'il allait de toute façon être vendu, le Dr. **P1)** n'aurait plus de base fixe au Luxembourg. **P1)** a dès lors retenu que c'étaient les fonctionnaires de l'administration fiscale qui lui ont dit qu'il devait payer ses impôts en Suisse.

Par rapport aux manœuvres lui reprochées, **P1)** a indiqué que pour lui il était clair qu'ils avaient bien informé les deux fonctionnaires de l'administration fiscale du fait qu'il allait continuer à travailler au Luxembourg, mais qu'il allait réduire sa présence ici. Le Préposé **T7)** aurait déclaré tout de suite, au moment même où ils sont entrés en salle de réunion, qu'il avait une mauvaise nouvelle pour eux et qu'il devrait dorénavant payer ses impôts en Suisse. La réunion aurait été très courte parce que pour les fonctionnaires, il aurait été clair que l'administration fiscale luxembourgeoise n'était plus compétente pour imposer **P1)**. [Le tribunal relève dès à présent la contradiction flagrante avec ses déclarations en début d'audition ci-dessus où il a fait valoir que le Préposé **T7)** et **T4)** auraient discuté pendant une bonne demi-heure du problème de la base fixe avant la prise de décision] Par ailleurs, Monsieur **T2)** n'aurait pas du tout participé à cette discussion.

**P1)** a encore précisé avoir définitivement cédé son immeuble d'exploitation et son cabinet d'implantologie le 1<sup>er</sup> janvier 2005 au Dr. **B)** à travers la société **SOC10)** SA. Il a confirmé avoir eu un contrat avec cette même société jusqu'en 2010 sur base duquel il devait travailler 25 semaines par an. Sur question, il a aussi précisé que l'immeuble et l'équipement ne lui appartenaient pas en nom personnel, mais étaient la propriété de la société **SOC11)** dont lui-même était quand-même le bénéficiaire économique.

Finalement, le Dr. **P1)** a insisté pour dire qu'il n'avait jamais l'intention de faire croire au fisc luxembourgeois qu'il allait arrêter l'exercice de sa profession de dentiste au Luxembourg, puis de venir quand-même gagner l'argent au Grand-Duché sans le déclarer et sans payer d'impôts au Luxembourg. Il a précisé que le chiffre d'affaires a continuellement augmenté parce qu'il s'est spécialisé uniquement en implants dont les prestations sont devenues plus rapides et plus chères et qu'il a travaillé au Luxembourg uniquement sur les patients, mais qu'il a préparé tout le travail en Suisse.

- Instruction à l'audience

#### Audience du 13 janvier 2020

A cette audience, le mandataire du prévenu, Maître Philippe PENNING, a soulevé en premier lieu un problème de prescription des faits pour les années d'imposition 2002 à 2008, dans la

mesure où l'administration fiscale aurait reçu chaque année un relevé des honoraires facturés au Luxembourg par le Dr. **P1)** par l'Union des caisses de maladie et aurait donc su qu'il travaillait toujours au Luxembourg. En second lieu, il a fait état d'un dépassement du délai raisonnable, tout en précisant vouloir développer ces deux moyens en détail lors des plaidoiries à la fin de l'instruction à l'audience.

Ensuite, Maître Claude SCHMARTZ s'est constitué partie civile, en ordre principal au nom et pour compte du Receveur, Préposé du Bureau de Recette des Contributions Directes de et à Luxembourg, Monsieur **A)** et, en ordre subsidiaire, au nom et pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg contre **P1)** et s'est réservé le droit de développer ses conclusions à la fin de l'instruction à l'audience.

L'enquêteur de la police judiciaire, **T1)** a, sous la foi du serment, résumé l'enquête policière. Elle a estimé que lors d'une entrevue avec le Préposé **T7)** de l'ACD en 2003, le Dr. **P1)** aurait dit qu'il allait vendre son cabinet au Luxembourg, qu'il n'aurait jamais résidé au Luxembourg, mais qu'il y serait venu régulièrement pour y travailler et que le Dr. **P1)** aurait établi des notes d'honoraires au Luxembourg et les aurait transmises à la caisse de maladie. Elle a indiqué que le comptable aurait précisé que le Dr. **P1)** aurait été 3 à 4 jours par semaine au Luxembourg.

D'après le témoin, le Dr. **P1)** aurait par la suite en 2011 été informé au moyen de plusieurs courriers de l'administration fiscale qu'il devrait remettre ses déclarations fiscales pour les années 2003 à 2008 immédiatement et que Maître Arsène KRONSHAGEN aurait alors demandé des délais de paiement. Une taxation d'office ne serait dès lors intervenue qu'en 2011.

Sur question du tribunal si, lors de la réunion de 2003, il n'aurait pas été uniquement question pour le Dr. **P1)** de réduire son activité au Luxembourg, le témoin **T1)** a estimé qu'il résulterait de l'audition de Monsieur **T2)** que l'administration fiscale n'aurait jamais remboursé les avances de 2002 au Dr. **P1)** si celui-ci n'avait pas dit qu'il allait arrêter toute activité au Luxembourg.

Suite au constat du tribunal qu'il ne résulte pas de façon définitive du dossier pénal sur quelle base le Préposé **T7)** avait pris la décision de rembourser les avances de 2002, respectivement ce qui, pour le même Préposé, était à considérer comme base fixe, le témoin a confirmé que la police n'a pas reçu de compte-rendu de l'administration fiscale de la réunion de 2003.

Le témoin a ensuite précisé qu'il résulte du compte-rendu de la réunion de **T4)** que le Dr. **P1)** travaillait, respectivement allait travailler, 90 à 100 jours par an au Luxembourg. **T1)** a encore déclaré que le même compte-rendu précisait que l'immeuble avait déjà été vendu, ce qui n'aurait cependant pas été exact. Ainsi, elle a estimé qu'il était possible que le prévenu et son comptable ont voulu déformer les faits, ce qui aurait constitué un indice pour une escroquerie fiscale.

**T1)** a encore précisé qu'aucune des personnes entendues n'aurait dit qu'il n'y avait plus de base fixe au Luxembourg en raison du fait que le cabinet médical appartenait à une société commerciale.

Sur question du tribunal si, pour être considéré comme base fixe, un médecin doit exercer toujours au même endroit ou dans un endroit lui appartenant et si le Dr. **P1)** avait volontairement omis d'indiquer aux fonctionnaires de l'administration fiscale qu'il était bénéficiaire économique de la société commerciale propriétaire du cabinet médical, le témoin a estimé qu'il était un fait que les honoraires auraient été payés en 2013 et 2014 sur un compte à Luxembourg où ils sont restés pendant 1 à 2 jours, pour, ensuite, être transférés en Suisse.

Le témoin **T1**) a encore confirmé que le Préposé **T7**) n'a pas été entendu, mais qu'elle ne se rappelle plus de la raison [Note du tribunal : il est décédé en 2007, ce que l'enquêteur ne semble pas avoir vérifié]. De même, elle ne s'est plus rappelée du moment exact où elle a commencé avec l'enquête, tout en estimant qu'elle-même aurait commencé avec l'enquête en 2017, mais que l'enquête aurait déjà débutée en 2015, Monsieur **T2**) n'ayant été entendu qu'en 2017.

Sur question s'il a été essayé de vérifier le contenu du courrier de **T4**), notamment les 90 à 100 jours ou le chiffre d'affaires, l'enquêteur a répondu par la négative, estimant que cela n'était plus possible. Le témoin a encore précisé que cela n'a pas non plus été possible pour l'administration fiscale, mais que celle-ci avait à sa disposition les décomptes de l'Union des caisses de maladie.

Sur question s'il y avait des éléments dans le dossier pénal que le Dr. **P1**) aurait voulu cacher son activité au Luxembourg de 2003 à 2012, s'il avait été vérifié s'il était inscrit dans l'annuaire téléphonique en tant que médecin pendant cette période, respectivement si des vérifications ont été faites auprès de l'AMMD ou du Collège médical, le témoin a de nouveau répondu par la négative, estimant qu'il ne pouvait plus vérifier cela, mais que des notes d'honoraires avaient quand-même été émises.

Le mandataire du prévenu a remis au tribunal une pièce établissant qu'en date du 3 novembre 2008, le Dr. **P1**) a annoncé officiellement dans le journal qu'il avait dorénavant son cabinet à **LIEU2**).

Sur question, le témoin a finalement confirmé ne pas avoir vérifié si le Dr. **P1**) disposait d'un site internet.

Le témoin **T2**) a, sous la foi du serment, précisé qu'il n'a commencé à travailler au bureau d'imposition X qu'en 2003 et qu'il n'était dès lors pas du tout familiarisé avec l'imposition des non-résidents au moment où **T4**), au nom du Dr. **P1**), a demandé une entrevue, de sorte qu'il a demandé au Préposé **T7**) d'assister à cette réunion.

Le témoin a ensuite précisé savoir de manière sûre et certaine que le Préposé **T7**) a rédigé une note manuscrite des tenants et aboutissants de la réunion du 8 juillet 2003 et que cette note manuscrite a été classée au dossier fiscal du Dr. **P1**).

D'après les souvenirs du témoin, le Dr. **P1**) aurait dit habiter à Monaco et travailler en Suisse pour une société qui vendrait un produit au Luxembourg. Il aurait alors été retenu que cela ne serait pas à considérer comme base fixe.

Sur question s'il a reçu le courrier de **T4**) du 22 juillet 2003 résumant l'entrevue, le témoin a indiqué ne plus savoir s'il a reçu cette note. Après lecture du courrier par le tribunal, le témoin a précisé qu'il est possible que cela a été dit comme ça, mais qu'il ne se rappelle plus des termes exacts employés et qu'il n'a pas répondu à ce courrier.

**T2**) a encore précisé qu'il n'a pas quitté la salle de réunion avec le Préposé **T7**) pendant la réunion qui, selon lui, a duré une demi-heure. Il a aussi précisé que c'était **T4**) qui parlait au nom du Dr. **P1**).

Sur question du tribunal ce qui est à considérer comme une base fixe pour un indépendant, le témoin a indiqué que si l'indépendant loue un local ou en est propriétaire et s'y rend de manière régulière, alors cela est à considérer comme une base fixe. **T2**) a estimé que le fait de travailler pendant 3 jours toutes les deux semaines dans un cabinet pour faire des implants devrait être considéré comme une base fixe étant donné que le fait de le faire de manière régulière est aussi pris en compte.

Sur question s'il était clair en 2003 que le Dr. **P1**) allait de façon régulière venir au Luxembourg pour procéder à cette activité de faire des implants, le témoin a répondu qu'il ne le sait plus de manière exacte. D'après le témoin, ce que le Dr. **P1**) avait indiqué lors de l'interrogatoire auprès du juge d'instruction que le Préposé **T7**) aurait longuement parlé de la base fixe était tout-à-fait possible, mais le témoin a indiqué aussi ne pas comprendre pourquoi il a été décidé d'annuler le dossier s'il avait été dit clairement que l'activité du Dr. **P1**) allait continuer au Luxembourg.

D'après les souvenirs du témoin, il aurait été dit que le Dr. **P1**) allait venir au Luxembourg, mais plutôt pour vendre les objets de la société suisse et qu'il allait travailler surtout pour cette société suisse.

**T2**) a ensuite indiqué qu'à un certain moment la question lui aurait été posée pourquoi **P1**) n'avait pas été imposé au Luxembourg et qu'il aurait répondu que c'était en raison de l'absence de base fixe. Il lui aurait alors été dit que le Dr. **P1**) avait bien une base fixe au Luxembourg et il aurait dû procéder à l'imposition des années 2003 à 2008 sur base des relevés de l'Union des caisses de maladie.

Le témoin a précisé qu'il travaille actuellement toujours à l'ACD et qu'il n'aurait pas connu le dossier fiscal du Dr. **P1**) avant la réunion de 2003. Le dossier de **P1**) aurait été traité par le bureau X des non-résidents au vu du domicile du Dr. **P1**) à Monaco, pays avec lequel il n'existait pas de traité évitant la double imposition, de sorte que le Dr. **P1**) aurait payé à l'époque ses impôts au Luxembourg, ce qui expliquerait également le paiement des avances pour l'année 2002.

Concernant la réunion du 8 juillet 2003, le témoin a précisé ne pas avoir préparé cette réunion étant donné qu'il venait de commencer au bureau X et qu'il était clair que le Préposé **T7**) allait diriger cette entrevue. Le témoin a précisé qu'il n'était pas question du fait que le Dr. **P1**) aurait un accord en Suisse avec l'administration fiscale suisse.

Sur questions, le témoin a indiqué ne pas avoir vu la note manuscrite du Préposé **T7**) de manière consciente au moment où il lui a été demandé pourquoi le Dr. **P1**) n'avait pas été imposé. Le Préposé **T7**) aurait pris la décision de ne pas imposer. Le témoin a dit ne pas se rappeler si le jour de la réunion, le Dr. **P1**) ou son comptable, ont voulu remettre la déclaration fiscale pour l'année 2002. Le dossier fiscal aurait été clôturé de façon informatique. D'après **T2**), **T4**) et **P1**) n'auraient pas essayé de manipuler le Préposé **T7**) et la décision de ce dernier ne l'aurait pas choqué. Le témoin a dit ne rien savoir d'un contrat **SOC12**) et ne pas se rappeler des termes exacts employés lors de la réunion, respectivement s'il avait été dit clairement que le Dr. **P1**) allait arrêter son activité au Luxembourg. Le témoin a néanmoins encore indiqué que bizarrement le dossier fiscal aurait été annulé rétroactivement.

Encore sur questions, **T2**) a précisé ne pas avoir reçu l'accord fiscal du Dr. **P1**) avec la Suisse et d'avoir probablement montré le courrier de **T4**) au Préposé **T7**) qui lui aurait alors demandé de le classer au dossier fiscal du Dr. **P1**). Il a encore confirmé que le bureau concerné de l'Administration des contributions, c'est-à-dire en l'espèce le bureau X des non-résidents, recevait chaque année le relevé des honoraires facturés par les médecins de la part de l'Union des caisses de maladie, mais qu'en raison de la décision de 2003 que le Dr. **P1**) n'avait pas de base fixe, il n'aurait pas été imposé.

Sur base de ces déclarations du témoin, le représentant du ministère public a estimé que le comportement de l'ACD était totalement incohérent dans la mesure où pendant des années ils recevaient le décompte des honoraires du Dr. **P1**) facturés au Luxembourg sans rien faire pour estimer en fin de compte qu'il s'agit d'une escroquerie fiscale.

Finalement, le témoin **T2)** a estimé qu'il n'avait, à l'époque, pas l'impression que le Dr. **P1)** ou **T4)** auraient tenté de les induire en erreur.

Le témoin **T3)** a, sous la foi du serment, déclaré avoir travaillé à l'ACD et avoir été, pendant des années, responsable pour les médecins. Au début, **P1)** aurait été considéré comme résident parce qu'il avait une adresse de son cabinet au Luxembourg, mais par la suite sa situation aurait changé et le bureau d'imposition aurait également changé.

D'après le témoin, du moment que le Dr. **P1)** a transféré sa résidence en Suisse, un établissement stable à Luxembourg aurait été nécessaire pour qu'il soit imposable au Luxembourg en tant que non-résident, c'est-à-dire qu'il aurait dû avoir un cabinet fixe au Luxembourg. Le témoin a estimé qu'au vu du fait que le cabinet appartenait à une société qui elle, certes, appartenait au Dr. **P1)**, la solution n'aurait pas été si simple.

**T3)** a précisé qu'il n'a jamais travaillé au bureau des non-résidents, mais que d'après lui, les collègues de ce bureau auraient dû faire les vérifications nécessaires et réévaluer la situation chaque année du moment qu'ils avaient connaissance de revenus générés au Luxembourg. Il a encore précisé que l'Union des caisses de maladie envoie effectivement tous les ans les relevés des honoraires des médecins facturés au Luxembourg à l'ACD. Au vu des montants élevés de 500.000 € à 1.000.000 € renseignés sur les relevés du Dr. **P1)**, le témoin a estimé qu'il aurait appartenu aux fonctionnaires du bureau concerné de vérifier s'il n'y avait pas d'établissement stable au Luxembourg.

Sur questions, le témoin a encore précisé qu'un médecin résident en Suisse, mais exerçant sa profession au Luxembourg, est en principe imposable au Luxembourg en tant que non-résident. Lui-même aurait connu le Préposé **T7)** qui serait cependant décédé il y a 10 à 15 ans. Le témoin a encore confirmé que si l'ACD recevait un document avec des informations inexactes au sujet d'une réunion antérieure, alors elle réagirait sur ce document. Finalement, le témoin a précisé que les dossiers fiscaux sont archivés et gardés, ensembles avec- et de même que- les notes des agents.

Le témoin **T4)** a, sous la foi du serment, déclaré être expert-comptable et avoir établi, antérieurement à 2003, les déclarations d'impôts du Dr. **P1)**. Il a confirmé avoir eu une réunion, ensemble avec son client, le Dr. **P1)**, auprès de l'ACD en 2003 pour discuter des questions de savoir si son client était toujours à considérer comme résident fiscal au Luxembourg, respectivement si son client avait toujours une base fixe en tant qu'indépendant au Luxembourg.

**T4)** a précisé avoir avancé des arguments en faveur de son client lors de cette réunion, arguments qui lui auraient été indiqués auparavant par le Dr. **P1)**. Il a estimé n'avoir rien écrit d'autre dans son résumé du 22 juillet 2003 que ce qui avait été effectivement dit lors de la réunion du 8 juillet 2003. Il n'aurait pas dit à son client qu'il avait ou non une base fixe au Luxembourg, mais il aurait demandé la prédite réunion pour que l'Administration des contributions leur donne la réponse. Le témoin a estimé que la question de la base fixe aurait dû être réévaluée d'année en année.

Le témoin **T4)** a encore confirmé avoir envoyé son compte-rendu à l'administration fiscale, mais ne jamais avoir eu de réponse. Par la suite, il n'aurait plus travaillé pour le Dr. **P1)** et n'aurait rien su d'un accord fiscal avec les autorités fiscales suisses.

Sur questions, le témoin a déclaré ne pas avoir eu d'injonctions de la part du Dr. **P1)** de présenter intentionnellement des faits inexacts lors de la réunion du 8 juillet 2003. Il aurait cependant été surpris qu'il n'y ait eu aucune réaction de la part de l'ACD sur son courrier/résumé du 22 juillet 2003, estimant qu'il aurait, lui, réclamé des précisions.

Finalement, le témoin a précisé qu'il n'a, sciemment, introduit aucun fait inexact dans son résumé précité.

Le témoin **T5**) a, sous la foi du serment, déclaré que le Dr. **P1**), dont il avait fait la connaissance en 2008, était client de sa fiduciaire et qu'il s'occupait à l'époque de deux sociétés desquelles le Dr. **P1**) s'est retiré par la suite. Leur relation professionnelle se serait nouée grâce à la société **SOC8**) qui aurait exploitée un laboratoire pour implants dentaires et il aurait établi la comptabilité et les bilans de cette société. A ce moment le Dr. **P1**) se serait établi à **LIEU2**), tandis qu'auparavant il aurait eu un cabinet avec deux collègues à **LIEU4**). La société **SOC8**) aurait effectué des prestations pour plusieurs médecins et aurait, par la suite, facturé ces prestations aux mêmes médecins.

Le témoin a précisé que dans une deuxième phase, il se serait également occupé de sociétés immobilières, mais que pour les années jusqu'en 2012, ces sociétés ne seraient pas en cause.

Finalement, sur question si le Dr. **P1**) a essayé depuis 2008 de cacher ses activités au Luxembourg, le témoin a répondu par la négative, estimant que cela était quasiment impossible en raison du fait qu'en tant que médecin il devait être inscrit auprès des caisses de maladie.

#### Audience du 14 janvier 2020

Suite à la demande de la veille du tribunal au mandataire de la partie civile de demander à l'ACD de rechercher l'accord fiscal avec la Suisse, de même que la note manuscrite du Préposé **T7**), Maître Claude SCHMARTZ a informé le tribunal que l'accord fiscal du Dr. **P1**) avec les autorités suisses a bien été trouvé, mais qu'il n'a pas été possible de trouver une quelconque note manuscrite du Préposé **T7**) dans le dossier fiscal du Dr. **P1**).

Le mandataire du Dr. **P1**), Maître Philippe PENNING, a demandé acte qu'il souhaitait la production de la note manuscrite du Préposé **T7**) dont avait fait état le témoin **T2**) aussi bien lors de son audition par la police qu'à l'audience.

Le mandataire de la partie civile, Maître Claude SCHMARTZ, a déclaré demander la communication du dossier fiscal original du Dr. **P1**) à l'ACD.

Sur ce, le tribunal a demandé que le dossier soit déposé au Parquet de Luxembourg où il pourrait être consulté par toutes les parties au procès et a refixé l'affaire pour continuation des débats au 11 février 2020.

#### Audience du 11 février 2020

Toutes les parties au procès, y compris le tribunal, ont pris connaissance du dossier fiscal « original » du Dr. **P1**) tel qu'il a été mis à disposition des autorités judiciaires par l'ACD et ont pu constater qu'il ne contient aucune note manuscrite du Préposé **T7**).

Le tribunal a par ailleurs informé les parties au procès que la partie importante dans le cadre de la dénonciation pour escroquerie fiscale de ce dossier fiscal qui concerne l'année 2003 et qui aurait dû contenir ladite note manuscrite, porte un tampon « copie » avec l'information que l'original a été transmis fin 2011 à la direction de l'ACD, tandis qu'il avait été clairement demandé au mandataire de la partie civile et par ce-même à l'Administration de remettre au tribunal l'original du dossier fiscal.

Le témoin **T2**) a été réentendu sous la foi du serment et a précisé que la réunion du 8 juillet 2003 a eu lieu entre lui-même, le Préposé **T7**), le comptable **T4**) et le Dr. **P1**). Le Préposé **T7**) aurait mené la réunion et aurait rédigé une note manuscrite, soit pendant la réunion-même,

soit par après, étant donné qu'il avait l'habitude de rédiger toujours une note manuscrite en cas de réunion avec un contribuable.

Le témoin a ensuite déclaré avoir téléphoné récemment à son ancien supérieur hiérarchique, Madame **T10**), pour la questionner au sujet de cette note manuscrite. Elle lui aurait précisé se rappeler parfaitement de cette note manuscrite qui se serait trouvée dans une farde en plastique transparente dans le dossier fiscal du Dr. **P1**). Elle aurait rajouté qu'au moment où la question aurait été posée pourquoi le Dr. **P1**) n'était pas imposé au Luxembourg, la réponse aurait été que c'était sur base de la note du préposé **T7**) rédigée après la réunion de 2003. D'après le témoin, Madame **T10**) aurait précisé se souvenir encore aujourd'hui de cette note manuscrite parce que la note se serait encore trouvée au dossier fiscal en 2011.

**T2**) a ensuite confirmé avoir reçu tous les ans les relevés de l'Union des caisses de maladie et les avoir simplement classés au dossier du Dr. **P1**). Après coup il se rendrait compte aujourd'hui que les montants significatifs y figurant auraient certainement dû l'interpeller et être imposés au Luxembourg, mais à l'époque il serait toujours parti du point de vue que le Dr. **P1**) n'était pas à imposer au Luxembourg sur base de la réunion du 8 juillet 2003.

Par rapport au courrier du comptable **T4**), le témoin a confirmé y avoir lui-même indiqué de manière manuscrite déjà en 2003 les noms des personnes ayant participé à ladite réunion. Concernant le contenu de la note manuscrite du Préposé **T7**), le témoin a indiqué ne plus s'en souvenir.

Sur question du représentant du ministère public comment et pourquoi, en 2011, il y aurait tout d'un coup eu du mouvement dans le dossier fiscal du Dr. **P1**), le témoin a répondu que la direction de l'ACD (Madame **T9**)) aurait demandé pourquoi le Dr. **P1**) n'avait pas été imposé au Luxembourg et il aurait répondu que c'était sur base de la réunion de 2003 et de la note du Préposé **T7**). Le témoin a précisé que Madame **T10**) aurait alors emporté le dossier fiscal du Dr. **P1**) pour le montrer à Madame **T9**) qui, elle, aurait dit que sur base des relevés « CNS » le Dr. **P1**) aurait toujours eu une activité au Luxembourg et une base fixe, de sorte qu'on lui aurait ensuite dit qu'il faudrait immédiatement et en urgence procéder à une imposition rétroactive au vu du fait que le Dr. **P1**) avait toujours un cabinet au Luxembourg.

Sur question pourquoi, selon les pièces soumises au tribunal, déjà en 2008 il y aurait eu un envoi d'une demande de déposer une déclaration d'impôts au Dr. **P1**), mais que par la suite il n'y aurait plus eu de suivi jusqu'en 2011, **T2**) a estimé qu'il n'y avait pas eu un bon suivi interne.

Sur question du représentant du ministère public pourquoi, en 2011, l'administration fiscale n'avait accordé qu'un délai minimal de cinq jours au Dr. **P1**) pour remettre les déclarations d'impôts pour les années 2002 à 2008 avant de procéder à la taxation d'office, le témoin a indiqué ne plus s'en souvenir, mais qu'en principe le délai accordé serait de 2 à 3 semaines. Le témoin a dit se rappeler qu'ils en avaient parlé et que c'était urgent puisque l'année 2001 était également encore en cause et qu'il y avait dès lors un risque de prescription.

Sur question du tribunal à quelle adresse étaient adressés les courriers au vu du fait que suivant les pièces soumises au tribunal il semblerait que l'administration fiscale envoyait même en 2018 encore des courriers à des adresses invalidées depuis longtemps, le témoin a précisé que l'on prenait l'adresse se trouvant dans le système informatique interne.

Sur question de la défense si le témoin savait ce qu'il y avait dans la farde rouge se trouvant parmi les documents du dossier fiscal du Dr. **P1**), le témoin a répondu l'ignorer, mais qu'il se pourrait que le service révision de l'administration fiscale ait fait des recherches.

Le mandataire du prévenu a précisé que son client est d'avis qu'il avait préparé lui-même cette farde rouge contenant notamment des bilans de son cabinet et de l'avoir remise au Collège Médical.

Finalement, le témoin a déclaré que la cause « émigration » figurait uniquement sur le dossier fiscal du Dr. **P1**) parce qu'au moment d'annuler de manière informatique un dossier, il fallait indiquer une de quatre causes prédéfinies.

Le témoin **T6**), sous-directrice de l'ACD, a, sous la foi du serment, confirmé ses déclarations antérieures faites dans le cadre de l'enquête policière. Elle a affirmé n'avoir eu véritablement connaissance du dossier du Dr. **P1**) qu'après le jugement de première instance du tribunal administratif cité ci-dessus, même si elle en avait certes eu connaissance auparavant en sa qualité de Déléguée du Gouvernement, mais sans en connaître les détails.

Sur question du tribunal où se trouverait la note manuscrite du Préposé **T7**) qui, selon des déclarations d'un témoin faites sous la foi du serment, se serait encore trouvée au dossier fiscal du Dr. **P1**) en 2011, tandis qu'elle ne se trouvait manifestement plus dans le dossier soi-disant « original » soumis par son Administration aux autorités judiciaires, le témoin **T6**) a précisé que le dossier remis au tribunal serait le seul dossier fiscal qui existerait au bureau d'imposition X, mais qu'il existerait encore d'autres dossiers du Dr. **P1**), notamment au service contentieux de son Administration, respectivement au tribunal administratif. **T6**) a cependant affirmé n'avoir jamais vu cette note manuscrite.

Sur question si la note avait été cherchée dans tous les dossiers du Dr. **P1**), le témoin **T6**) a répondu par l'affirmative.

Par rapport au tampon « originaux transmis à la direction » se trouvant sur les copies transmises au tribunal et sur question du tribunal qui aurait alors eu le dossier original en mains en 2011, le témoin a expliqué que le dossier aurait été transmis au secrétariat du service contentieux de la Direction et aurait ensuite été retourné au bureau d'imposition. En raison du recours devant le tribunal administratif, le dossier aurait ensuite été transmis au Délégué du Gouvernement. A une certaine époque le dossier original aurait été transmis au tribunal administratif, mais puisqu'il arrivait que le dossier ne soit pas retourné, cette pratique n'aurait plus été employée à l'époque qui nous concerne. Le témoin a encore confirmé que le dossier du Dr. **P1**) serait dès lors passé par beaucoup de mains et qu'il serait tout-à-fait possible que quelque chose se soit égaré.

Par rapport aux dates, le tribunal, ensemble avec toutes les parties au procès, a constaté que le dossier a été transmis en date du 25 mars 2012 à la Direction en raison du recours gracieux du Dr. **P1**) et qu'il n'est pas certain que la note s'y trouvait encore en décembre 2012 au moment de la procédure devant le tribunal administratif.

Le témoin **T6**) a ensuite confirmé que le Dr. **P1**) a remis des déclarations d'impôts pour les années 2013 et 2014 et qu'il a demandé des réunions auprès de son Administration. **T6**) a précisé qu'il y a eu plusieurs réunions au niveau de la Direction et qu'elle a certainement participé à l'une d'elles, mais qu'il y en a eu d'autres avec le directeur Monsieur **T12**). Elle a affirmé que lors de ces réunions, le Dr. **P1**), qui aurait toujours été accompagné, mais pas toujours par la même personne, aurait à chaque fois confirmé qu'il allait payer, mais que cela n'aurait pas été le cas et qu'elle aurait eu l'impression que le Dr. **P1**) leur racontait des histoires. Son Administration aurait dès lors dû avoir recours au recouvrement forcé, étant donné que le Dr. **P1**) n'aurait rien payé de lui-même.

D'après le témoin, ils auraient fait procéder dans le cadre du recouvrement forcé à des saisies auprès des banques, mais il y aurait eu des oppositions étant donné que les comptes bancaires appartenaient à des sociétés commerciales. L'ACD aurait dès lors déposé plainte

pour escroquerie fiscale. Quant au recouvrement en Suisse, il serait impossible en raison de l'absence d'une convention entre le Luxembourg et la Suisse en matière de recouvrement fiscal. Le témoin **T6**) a encore précisé que pour certaines sociétés commerciales le Dr. **P1**) était propriétaire, respectivement bénéficiaire économique et que soudainement son épouse est devenue propriétaire, respectivement bénéficiaire économique.

Sur question du représentant du ministère public, le témoin a confirmé que pour une personne physique exerçant une profession libérale la dette fiscale en l'espèce est une dette fiscale très élevée.

Sur question de la défense, **T6**) a encore confirmé que le Dr. **P1**) a payé une partie de cette dette, mais que depuis un certain temps il n'aurait plus rien payé, le mandataire du Dr. **P1**), Maître Véronique HOFFELD, confirmant le paiement d'un montant total d'environ 1.600.000 €.

Le Dr. **P1**) a ensuite été entendu en ses explications et moyens de défense. Il a expliqué avoir eu une offre en 2003 de travailler en Suisse dans la recherche et d'avoir eu depuis toujours l'intention d'y habiter. A cette époque, il n'aurait cependant pas encore pu y exercer en tant que médecin et les autorités suisses lui auraient dit de prendre un rendez-vous auprès de l'administration fiscale au Luxembourg pour voir comment il devrait alors être imposé, ce qu'il aurait fait après en avoir discuté avec son comptable de l'époque **T4**). Lors de l'entrevue de 2003, il n'aurait lui-même pas compris grand-chose et après la réunion **T4**) aurait adressé le courrier du 22 juillet 2003 à l'Administration. Par la suite, il aurait eu un remboursement final de la part de l'ACD et il serait dès lors parti de l'idée qu'à partir de ce moment il n'avait plus qu'à payer des impôts en Suisse, ce qu'il aurait fait. Il aurait eu cette vue des choses jusqu'en 2013. Ensuite, il aurait fait tous les mois plusieurs virements à l'administration fiscale pour rembourser sa dette.

Le Dr. **P1**) a encore précisé que depuis 2003 il aurait travaillé de moins en moins au Luxembourg, mais que son revenu aurait augmenté de plus en plus. Depuis 2004, il ne serait venu au Luxembourg que chaque 2<sup>ème</sup> semaine et il aurait toujours figuré comme médecin à l'annuaire téléphonique. **T4**) ne lui aurait pas expliqué en 2003 ce qui est une base fixe. Sur question, il a encore indiqué ne rien avoir reçu de l'ACD qui aurait confirmé qu'il n'avait pas de base fixe. Par rapport aux cessions de ses actions des sociétés commerciales à son épouse, le Dr. **P1**) a précisé que c'était déjà en 2010 et non pas au moment du recouvrement forcé initié par l'administration fiscale.

#### Audience du 25 février 2020

Le mandataire de la partie civile, Maître Claude SCHMARTZ, a estimé qu'il appartenait au tribunal de trouver le but derrière l'entrevue du 8 juillet 2003, c'est-à-dire de savoir si l'intention du prévenu avait été de s'informer sur son imposition au Luxembourg en raison du transfert de son domicile en Suisse et de la réduction de son activité au Luxembourg ou si l'intention du prévenu avait été de disparaître du radar de l'administration fiscale luxembourgeoise, lui-même étant d'avis que c'est cette deuxième raison qu'il faudrait retenir. Il reproche notamment au prévenu, de même qu'à **T4**), d'avoir intentionnellement caché des informations à l'administration fiscale pour l'amener à clôturer le dossier fiscal du Dr. **P1**) et à ce dernier seul de ne pas avoir averti l'administration fiscale des changements de revenus.

Sur question du tribunal, le mandataire de la partie civile a encore estimé que les manœuvres frauduleuses systématiques du Dr. **P1**) consisteraient non seulement dans les omissions précitées, mais aussi dans une présentation truquée de la situation, de sorte qu'il y aurait une tentative d'escroquerie par la façon dont la situation a été présentée.

Le mandataire du Dr. **P1**), Maître Nadège LE GOUELLEC, a donné lecture d'une note de plaidoiries suivant laquelle elle a demandé l'acquittement du prévenu de toutes les préventions mises à sa charge en raison de l'absence de réunion des éléments constitutifs des infractions d'escroquerie fiscale et de fraude fiscale aggravée, les reproches de mensonge par omission, de non-tenue d'une comptabilité simplifiée et de non-dépôt de déclarations fiscales motivés par une intention frauduleuse étant infondés, ceux d'utilisation de structures juridiques destinées à éviter tout recouvrement des impôts dus étant non-pertinents et infondés, le Dr. **P1**) n'ayant eu nulle intention de tromper l'administration fiscale luxembourgeoise et de se soustraire par des manœuvres frauduleuses à ses obligations fiscales. Par ailleurs, la fraude fiscale aggravée n'ayant été introduite en droit luxembourgeois que par une loi du 23 décembre 2016 et à compter de l'année d'imposition 2017, elle ne saurait être retenue en l'espèce en raison de l'interdiction de l'application rétroactive d'une infraction pénale.

Par rapport au moyen de la prescription, Maître Philippe PENNING a estimé que la prescription commencerait à courir à partir du moment que l'infraction est consommée, c'est-à-dire à partir du dernier acte posé qui, en l'espèce, aurait été posé en 2003, le Dr. **P1**) n'ayant plus posé d'acte pouvant être considéré comme constitutif de l'infraction d'escroquerie par après. Au vu du fait que l'administration fiscale recevait chaque année de l'Union des caisses de maladie un relevé des honoraires du Dr. **P1**) facturés au Luxembourg, l'infraction d'escroquerie, si infraction il y avait, aurait par ailleurs pu et dû être remarquée dès la première année suivant la réunion de juillet 2003 et ne serait donc, ni une infraction clandestine, ni une infraction continuée, de sorte que toute infraction antérieure de plus de 5 ans de la dénonciation des faits en décembre 2011 serait dès lors prescrite.

Quant au dépassement du délai raisonnable, Maître Philippe PENNING a plaidé qu'il aurait commencé à courir le 21 octobre 2011 au moment où son mandant, le Dr. **P1**), a reçu 16 courriers de l'administration fiscale lui réclamant les déclarations fiscales à partir de l'année 2001, étant à ce moment dans l'obligation de se défendre, et qu'en raison du dépérissement des preuves en l'espèce, le Préposé **T7**) étant décédé et sa note manuscrite ayant disparu après 2011, les témoins **T2**) et **T4**) ne pouvant pour le surplus plus se rappeler exactement des faits de 2003 et le Dr. **P1**) ayant lui-même détruit entretemps grand nombre de documents qui auraient pu le décharger, il y aurait lieu de déclarer les poursuites pénales irrecevables à titre principal, respectivement de tenir compte d'un dépassement du délai raisonnable à titre subsidiaire dans le cadre de la fixation de la peine.

Maître Philippe PENNING a encore insisté sur le fait que la décision qu'il n'y avait pas de base fixe aurait été une décision prise par le Préposé **T7**) de sa propre initiative et que le Dr. **P1**) n'aurait pas parlé beaucoup lors de la réunion de 2003 en raison du fait qu'il ne connaissait pas grand-chose au droit fiscal, laissant donc la parole à **T4**). Il a précisé que le témoin **T2**) a déclaré ne pas avoir eu l'impression que le Dr. **P1**) et son comptable auraient eu l'intention de tromper l'administration fiscale et que ce même témoin a même dit avoir commis une faute en ne procédant pas à la taxation au Luxembourg des revenus résultant des relevés annuels de l'Union des caisses de maladie lui envoyés.

Au vu des déclarations des témoins **T3**) et **T4**), le mandataire du prévenu a encore estimé qu'il n'était pas si simple de déterminer ce qui est une base fixe et ce qui ne l'est pas et qu'en tout cas le témoin **T4**) aurait confirmé ne rien avoir écrit d'incorrect dans son courrier du 22 juillet 2003 et qu'il aurait de toute façon appartenu à l'ACD de réagir au courrier si elle n'avait pas été d'accord avec son contenu. Si le tribunal était d'avis que le Dr. **P1**) aurait gagné plus après 2003, alors Maître Philippe PENNING demande une expertise de ces revenus afin de les comparer aux revenus moyens d'un implantologue pour les mêmes actes.

D'après le mandataire du Dr. **P1**), ce dernier ne se serait pas caché au Luxembourg étant donné qu'il figurait à l'annuaire en tant que médecin, qu'il avait ouvertement annoncé l'ouverture du cabinet à **LIEU2**) et qu'il s'était même frotté au Collège Médical. Le Dr. **P1**)

n'aurait donc pas cherché à escroquer l'administration fiscale, mais il aurait simplement cherché à obtenir un « Ruling fiscal ».

A titre subsidiaire, Maître Philippe PENNING a encore invoqué l'erreur de fait invincible étant donné que l'administration fiscale aurait dit elle-même au prévenu qu'il n'avait plus à payer d'impôts au Luxembourg. A titre encore plus subsidiaire, il a finalement invoqué le principe de droit dit de l'estoppel.

Le mandataire du Dr. **P1**), Maître Véronique HOFFELD, a finalement résumé les moyens de la défense en insistant sur le fait que l'implantologie était un domaine d'activité bien plus profitable que la simple activité de médecin-dentiste, ce qui expliquerait le maintien des revenus, voire une augmentation, malgré une réduction de la présence au Luxembourg et que les faits retenus dans le courrier de **T4**) n'auraient jamais été contestés par l'Administration. En fin de compte, Maître Véronique HOFFELD a encore expliqué qu'en 2011 son confrère de l'époque, Maître Arsène KRONSHAGEN, a demandé des délais de paiement, non pas parce que les taxations n'auraient pas été contestées, mais parce que le principe en droit fiscal est bien qu'il faut d'abord payer avant de pouvoir contester et qu'il fallait faire arrêter le cours des intérêts par ce moyen de la demande de délais de paiements.

Le représentant du ministère public a tout d'abord précisé que l'enquête contre le Dr. **P1**) a été initiée par le Collège Médical par un courrier adressé par ce dernier au procureur d'Etat en date du 9 février 2011. Le procureur d'Etat a ensuite chargé le Service de police judiciaire d'une enquête préliminaire et dans un rapport du 12 avril 2011, il a été retenu que le Dr. **P1**), bien que rayé de la liste des contribuables en 2001 au motif d'émigrer, exerçait toujours son métier de médecin-dentiste **LIEU2**), de sorte qu'il se trouverait en situation irrégulière en matière d'imposition. En date du 7 décembre 2011, l'ACD a effectué une première dénonciation des faits susceptibles de constituer une escroquerie fiscale au procureur d'Etat de Luxembourg.

Quant au moyen de la prescription, le représentant du ministère public a fait valoir que les infractions reprochées au prévenu, consistant notamment à ne pas déposer de déclaration d'impôt en relation avec les revenus générés pour les années 2002 à 2012, seraient à considérer comme une infraction continue, l'ensemble des actes individuels ayant servi à une finalité et un but unique, à savoir l'enrichissement personnel du prévenu par un anéantissement de sa dette fiscale. En l'espèce, la transmission des poursuites au ministère public du 7 décembre 2011 serait à considérer comme premier acte interruptif de la prescription, des actes de poursuite posés par le ministère public et le juge d'instruction ayant par la suite valablement interrompu la prescription jusqu'à la clôture de l'instruction en date du 24 septembre 2018, de sorte que le moyen serait à déclarer non fondé, l'action publique n'ayant pas été éteinte par la prescription.

Quant au moyen du dépassement du délai raisonnable, le représentant du ministère public a contesté tout dépassement du délai raisonnable en faisant valoir que le point de départ du délai raisonnable était à fixer en l'espèce à l'audition de **P1**) par les enquêteurs en date du 22 mars 2017, moment où le suspect a été informé officiellement qu'en raison des soupçons qui pèsent sur lui, une procédure a été ouverte à sa charge.

Par rapport au fond, le représentant du ministère public a demandé de retenir le Dr. **P1**) dans les liens de la prévention d'escroquerie fiscale, tous les éléments constitutifs de cette infraction étant remplies et a requis sa condamnation à une peine d'emprisonnement de 18 mois assortie du sursis probatoire avec la condition de rembourser la dette fiscale, ainsi qu'à une amende de 500.000 €.

En guise de réplique, le mandataire du prévenu, Maître Nadège LE GOUELLEC, a encore fait état des jurisprudences au sujet de la confiance légitime du contribuable en un courrier de

l'Administration, confiance qui devrait s'appliquer jusqu'en 2011, mais dont le moyen n'avait pas été retenu par le tribunal administratif en 2013 au motif que le contribuable n'aurait pas rapporté la preuve d'une décision de non-imposition prise par l'ACD. Par rapport au reproche de l'absence d'une comptabilité simplifiée, Maître Nadège LE GOUELLEC a fait valoir que d'un côté la profession de médecin ne pouvait s'exercer sous forme d'une société commerciale et que d'un autre côté le Dr. **P1**) aurait pensé qu'il n'était plus assujetti à l'impôt au Luxembourg.

Maître Philippe PENNING a finalement demandé au tribunal de ne pas prononcer de sursis probatoire, mais, le cas échéant, un sursis simple en ce qui concerne la peine d'emprisonnement et a insisté encore sur le fait qu'au niveau financier le Dr. **P1**) était déjà suffisamment puni par l'obligation de rembourser une dette fiscale s'élevant à 7.000.000 € en principal et intérêts.

### **En droit :**

Au vu des contestations du prévenu, il incombe au ministère public de rapporter la preuve de la matérialité des infractions lui reprochées, tant en fait qu'en droit.

Dans ce contexte, le tribunal relève que le Code de procédure pénale adopte le système de la libre appréciation de la preuve par le juge qui forme son intime conviction librement sans être tenu par telle preuve plutôt que par telle autre. Il interroge sa conscience et décide en fonction de son intime conviction (cf. FRANCHIMONT, Manuel de procédure pénale, p. 764).

Le juge répressif apprécie souverainement, en fait, la valeur probante des éléments sur lesquels il fonde son intime conviction (cf. Cass. Belge, 31 décembre 1985, Pas. Belge 1986, I, 549).

Cependant, si le juge pénal peut fonder sa décision sur l'intime conviction, il faut que cette conviction résulte de moyens de preuve légalement admis et administrés en la forme. En d'autres termes, sa conviction doit être l'effet d'une conclusion, d'un travail préliminaire de réflexion et de raisonnement, ne laissant plus de doute dans l'esprit d'une personne raisonnable.

D'emblée, le tribunal tient à relever que la question litisdécisoire à résoudre est en effet celle posée par le mandataire de la partie civile, c'est-à-dire la question de savoir pourquoi et dans quelle intention le Dr. **P1**) et son comptable **T4**) ont demandé en 2003 une réunion avec le Préposé **T7**) et Monsieur **T2**) de l'ACD. Était-ce dans une intention frauduleuse, à savoir celle de disparaître du radar de l'administration fiscale luxembourgeoise, tel que soutenu par le représentant du ministère public et la partie civile, ou dans une intention de s'informer sur la suite de sa situation fiscale au Luxembourg étant donné qu'il allait déménager en Suisse, voire dans une simple intention d'optimisation fiscale (« Hien wollt e Ruling » dicit Maître Philippe PENNING), tel que soutenu par les mandataires du Dr. **P1**) ?

Au vu des révélations intervenues dans le cadre du scandale « (...) », il est dorénavant de notoriété publique que pendant une certaine période, notamment en 2003, l'ACD procédait à des « Rulings » avec de nombreux contribuables, c'est-à-dire accordait des optimisations fiscales, mais surtout à de nombreuses sociétés générant d'importants revenus imposables au Luxembourg. Le tribunal en tire la conclusion que la simple intention d'obtenir de la part de l'ACD un « Ruling », respectivement l'intention d'obtenir une optimisation fiscale, ne saurait, à elle-seule, être considérée comme une intention frauduleuse. Il appartient dès lors au ministère public de rapporter la preuve d'autres éléments frauduleux ayant rendu l'intention de procéder à une optimisation fiscale frauduleuse.

## A) Quant à la prescription

La question de la prescription ne se pose en l'espèce que dans la mesure où une intention frauduleuse est établie dans le chef du Dr. **P1**) par rapport à la réunion du 8 juillet 2003. Sans préjuger au fond, le tribunal retient dès lors comme hypothèse de travail que l'intention frauduleuse du Dr. **P1**) aurait été « *de disparaître du radar de l'administration fiscale luxembourgeoise* » en vue d'analyser le moyen. Dans ce contexte, le fait que l'administration fiscale aurait pu/dû se rendre compte chaque année, au moment de recevoir le relevé de l'Union des caisses de maladie, de l'escroquerie commise à son égard est impertinent dans la mesure où, d'un côté, l'intention frauduleuse à retenir serait celle de l'intention de faire clôturer le dossier fiscal dans le but de ne plus devoir payer d'impôts au Luxembourg à l'avenir et, d'un autre côté, ce fait n'a de toute façon été révélé au prévenu qu'en cours de l'instruction à l'audience.

Dans cette hypothèse, et tel que relevé par le représentant du ministère public, il y a lieu de faire application de la notion d'infraction continuée qui vise le maintien d'une situation délictueuse.

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

En l'espèce, les infractions reprochées au Dr. **P1**) ont trait aux exercices fiscaux de 2002 à 2012. Il est reproché au prévenu d'avoir, après avoir d'abord amené l'ACD par des mensonges et contrevérités à clôturer le dossier fiscal en 2003 rétroactivement avec l'année 2001, ensuite procédé systématiquement d'année en année selon un même mode opératoire consistant à ne pas déposer de déclaration d'impôt en relation avec ses importants revenus générés dans une base fixe au Luxembourg.

Ces actes ne sauraient en effet être considérés individuellement, ni exercice par exercice, le caractère systématique des actes reprochés au prévenu dénotant une intention globale de commettre une fraude, voire une escroquerie fiscale unique s'étirant sur une période prolongée, les actes préparatoires de 2003 n'ayant pas connu d'interruption notoire, mais s'inscrivant dans un flux continu d'actes, confirmés d'année en année par le non-dépôt de déclaration fiscale.

L'ensemble de ces actes individuels, à les supposer commis dans l'intention frauduleuse de l'hypothèse précitée, auraient alors servi une finalité et un but unique, à savoir l'enrichissement personnel du Dr. **P1**) par l'anéantissement de sa dette fiscale au Luxembourg.

*En matière de fiscalité directe, 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)

En raison des larges pouvoirs d'enquête et de sanction attribués en matière de délits fiscaux suivant les §§ 421 et suivants de l'Abgabenordnung (ci-après : AO) à l'ACD, lui attribuant une compétence concurrente à celle du ministère public, l'Administration est à considérer comme autorité qualifiée pour la recherche et la poursuite d'infractions et ses actes sont donc susceptibles d'interrompre la prescription.

En l'espèce, la transmission des poursuites au ministère public en date du 7 décembre 2011, prévue par le § 425 AO, constitue dès lors le premier acte interruptif de la prescription. Par la suite, des actes de poursuite posés par le ministère public, notamment les échanges de courriers entre le procureur d'Etat et l'Administration entre 2012 et 2015 en vue de la

continuation des poursuites et le réquisitoire d'ouverture d'une information judiciaire en date du 9 mars 2016, les procès-verbaux des enquêteurs de la police judiciaire et les actes du juge d'instruction ont valablement interrompu la prescription jusqu'à la clôture de l'instruction en date du 24 septembre 2018.

Les infractions telles que reprochées au prévenu ne sont dès lors pas encore prescrites et le moyen est partant à rejeter comme non-fondé.

#### B) Quant au dépassement du délai raisonnable

L'article 6, alinéa 1 de la convention de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales, telle qu'amendée par les Protocoles n° 11 et 14 (4 novembre 1950) dispose que « *Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, [...]* ». Ce texte constitue une règle impérative, directement applicable en droit interne.

En l'absence d'une définition du délai raisonnable, consacré à l'article 6.1 précité, il convient de déterminer *in concreto* au cas par cas s'il y a ou non violation du délai raisonnable. Pour rechercher s'il y a eu dépassement du délai raisonnable, il y a lieu d'avoir égard aux circonstances de la cause et aux critères consacrés par la jurisprudence de la Cour européenne des Droits de l'Homme, en particulier :

- la complexité de l'affaire, tant en fait qu'en droit,
- le comportement de ceux qui se prévalent d'un dépassement du délai raisonnable et
- le comportement des autorités compétentes.

S'agissant du point de départ du délai raisonnable dans lequel le prévenu doit être jugé, il est admis qu'en matière pénale, c'est la date à laquelle l'accusation a été formulée par l'autorité compétente.

Dès lors, il ne s'agit ni du jour où l'infraction a été commise, ni de celui de la saisine de la juridiction de jugement, mais bien du jour où la personne poursuivie s'est trouvée dans l'obligation de se défendre ; cela peut être le jour de l'ouverture d'une information ou de l'inculpation officielle, c'est-à-dire le moment où le suspect est informé officiellement qu'en raison de soupçons qui pèsent sur lui, une procédure est ouverte à sa charge, mais également la date à laquelle l'intéressé peut légitimement déduire de certains événements qu'il est soupçonné d'avoir commis certaines infractions et qu'une procédure est susceptible d'être conduite contre lui. (cf. M. FRANCHIMONT, Manuel de procédure pénale, 3<sup>ème</sup> édition, p.1160)

En l'espèce, la défense a soutenu que le point de départ du délai raisonnable serait le moment où l'ACD a envoyé au prévenu 16 courriers réclamant la remise des déclarations d'impôts pour les années 2002 à 2007. Il ne résulte cependant pas de cet envoi en masse de courriers de l'Administration une intention d'engager des poursuites pénales du chef d'escroquerie fiscale à l'encontre du Dr. **P1**), mais uniquement une intention de réclamer le paiement des impôts pour les années en question, de sorte que cette date n'est pas à retenir comme point de départ.

Au vu des recours gracieux et devant le tribunal administratif contre les taxations et des nombreuses réunions avec la direction de l'ACD en vue de trouver un arrangement, respectivement des délais de paiement, le tribunal a acquis l'intime conviction que pendant toute cette période de 2011 à 2014, le Dr. **P1**) n'avait pas encore connaissance de l'instance pénale somnolente et que ce n'est que lors de son audition en date du 22 mars 2017, suivie de son inculpation en date du 4 juillet 2017, qu'il a eu connaissance des poursuites pénales engagées contre lui et que l'accusation a été formulée contre lui. Le tribunal retient donc le 22 mars 2017 comme date de départ du délai raisonnable.

Depuis cette date, l'instruction judiciaire, la procédure de renvoi et la procédure de citation à l'audience ont été suivies de manière continue et sans qu'il n'y ait eu de longues périodes d'inaction entre les différents actes de la procédure, le dossier revêtant quand-même une certaine complexité nécessitant une analyse profonde des pièces et déclarations et partant certains délais de réflexion. Le tribunal retient dès lors qu'en l'espèce il n'y a pas eu de dépassement du délai raisonnable.

Le moyen est partant à rejeter comme non-fondé.

### C) Quant au fond

Il est donc reproché au prévenu **P1)** d'avoir fraudé un montant significatif d'impôts, principalement, par l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses (escroquerie fiscale) et, subsidiairement, sans l'emploi de telles manœuvres (fraude fiscale intentionnelle).

Le ministère public estime que les manœuvres frauduleuses systématiques résident dans le fait d'avoir habituellement et de façon non-interrompue exercé sa profession libérale de médecin-dentiste et perçu des revenus au Luxembourg dans une base fixe établie à **LIEU2)**, 80, route d'Arlon, bien qu'il ait informé en 2003 deux fonctionnaires de l'ACD (**T2)** et **T7))** du fait qu'il n'avait plus de résidence au Luxembourg et qu'il avait transféré son domicile et sa résidence fiscale vers la Suisse dans l'intention de réduire sa présence au Luxembourg, suggérant ainsi une cessation imminente de ses activités professionnelles au Luxembourg, ainsi que dans le fait d'avoir mis en place/fait mettre en place et utilisé des structures juridiques destinées à éviter tout recouvrement des impôts dus, ainsi que finalement le fait de ne pas avoir tenu la comptabilité simplifiée, conformément à l'article 162 AO.

Le ministère public reproche au prévenu d'avoir, en tout état de cause, sciemment et systématiquement omis de déclarer à l'ACD et soustrait à l'imposition pour les années fiscales 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 et 2012 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
2002	521.397,73 €	189.478,00 €
2003	475.672,97 €	172.067,00 €
2004	824.501,90 €	308.100,00 €
2005	990.993,00 €	373.030,00 €
2006	1.000.427,68 €	377.567,00 €
2007	816.502,68 €	304.458,00 €
2008	1.129.165,25 €	423.859,00 €
2009	1.308.304,38 €	497.800,00 €
2010	1.468.494,43 €	558.698,00 €
2011	1.398.401,70 €	566.665,00 €
2012	1.172.930,08 €	474.312,00 €
<b>Total</b>	<b>11.106.791,80 €</b>	<b>4.246.034,00 €</b>

La fraude et l'escroquerie fiscale sont prévues par l'article 396 AO 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. »*

L'escroquerie fiscale est donc en fait 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. Le caractère supplémentaire de gravité que représente l'escroquerie fiscale par rapport à la fraude fiscale au sens strict du terme tient à l'astuce qui doit accompagner la tromperie.

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

- une fraude fiscale caractérisée au sens du § 396 de l'AO
- réalisée par l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses
- et portant sur un montant significatif d'impôt.

#### 1) Quant à la fraude fiscale caractérisée

L'article 396 (1) AO dans sa version applicable au moment des faits définit et punit 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, wird wegen Steuerhinterziehung mit Geldstrafe bestraft. Le maximum de l'amende est fixé au quadruple des impôts éludés.* », 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.

Par rapport aux faits reprochés au Dr. **P1**), il a été tenu compte des modifications introduites par la loi du 23 décembre 2016 portant introduction de la réforme fiscale en ce sens que les infractions renvoyées au titre de fraude fiscale intentionnelle (ancien § 396 (1) AO applicable au moment des faits) par l'ordonnance de renvoi de la chambre du conseil du 6 février 2019 remplissent les critères de la nouvelle qualification de « *fraude fiscale aggravée* » réprimée par l'article 396(5) nouveau de l'AO et libellée comme suit : « (5) *Si la fraude porte sur un montant d'impôt supérieur au quart de l'impôt annuel effectivement dû sans être inférieur à 10.000 euros ou sur un remboursement indu supérieur au quart du remboursement annuel effectivement dû sans être inférieur à 10.000 euros ou si le montant d'impôt annuel éludé ou le remboursement annuel à opérer est supérieur à la somme de 200.000 euros, elle sera punie comme fraude fiscale aggravée d'un emprisonnement d'un mois à trois ans et d'une amende de 25.000 euros à un montant représentant le sextuple des impôts éludés ou du remboursement indûment obtenu.* »

Les faits incriminés qui constituaient au moment de leur commission l'infraction de fraude fiscale intentionnelle prévue par l'article 396 (1) AO constituent donc toujours au jour d'aujourd'hui une infraction pénale, mais comme la loi antérieure est plus douce, celle-ci devra être appliquée le cas échéant pour la détermination des peines.

La fraude fiscale caractérisée suppose donc la réunion des 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'élément matériel de la fraude, à savoir le fait qui cause une insuffisance d'impôt peut consister en une déclaration inexacte, voire en l'absence de déclaration, ou en un renseignement inexact. En tout cas, il faut que le fait ou l'omission constitue une violation d'une obligation fiscale.

En l'espèce, il n'est pas contesté que le prévenu n'a pas remis du tout de déclarations d'impôts pour les années 2002 à 2012 à l'ACD, malgré le fait qu'il a touché des revenus d'un montant total de 11.106.791,80 € pendant cette période au Luxembourg dans le cadre de son activité de médecin-dentiste/implantologue exercée d'abord dans un cabinet à **LIEU4**) et ensuite dans un cabinet à **LIEU2**).

Au vu des revenus importants générés par son activité d'indépendant dans des cabinets médicaux situés au Luxembourg, le Dr. **P1**) avait pendant toute la période concernée une base fixe au Luxembourg et ses revenus d'indépendant y générés étaient de ce fait imposables au Luxembourg en vertu des dispositions de la convention évitant la double imposition applicable entre le Luxembourg et la Suisse, pays de la résidence fiscale, et donc le prévenu avait l'obligation de déclarer ses revenus générés au Luxembourg par des déclarations annuelles à l'ACD, peu importe par ailleurs la périodicité réelle de la présence du Dr. **P1**) au Luxembourg, ce dernier ne contestant pas être venu de manière régulière chaque deuxième semaine pendant trois jours au Luxembourg à partir de 2004 et l'avoir fait en 2002 et 2003 même à raison de trois jours et demi par semaine.

L'élément matériel de la fraude fiscale est dès lors établi.

Par rapport à l'élément moral, il est de jurisprudence que « *l'élément moral de l'infraction consiste dans la transgression matérielle de la disposition légale, commise librement et consciemment. L'auteur est présumé se trouver en infraction par suite du seul constat de cette transgression, sauf à lui de renverser cette présomption en faisant valoir qu'il n'a pas agi librement et consciemment, c'est-à-dire en rendant crédible une cause de justification.* » (Cass., n°170/2019 du 19 décembre 2019, n°CAS-2019-00012 du registre ; dans le même sens : Cass., 25 février 2010 (deux arrêts), Pas.35, p.135)

Le Dr. **P1**) fait valoir que l'ACD, par l'intermédiaire du Préposé **T7**), aurait décidé elle-même en 2003 d'annuler son dossier fiscal rétroactivement à 2001 en raison de son déménagement en Suisse et lui aurait d'ailleurs remboursé les avances payées pour 2002, de sorte qu'il n'aurait plus eu d'obligations fiscales au Luxembourg à partir de ce moment et qu'il aurait eu une confiance légitime dans cette décision de clôture définitive de son dossier fiscal au Luxembourg jusqu'à la décision du tribunal administratif en date du 23 octobre 2013, de sorte qu'il aurait pu légitimement croire ne pas être obligé de déposer des déclarations fiscales au Luxembourg, ses revenus luxembourgeois étant par ailleurs imposés en Suisse sur base d'un forfait.

Il y a dès lors lieu d'analyser si la cause de justification présentée par le prévenu est suffisamment crédible pour renverser la présomption qu'il a librement et consciemment violé ses obligations fiscales au Luxembourg.

Dans son résumé de la réunion du 8 juillet 2003, dont **T4**) a confirmé sous la foi du serment à l'audience qu'il ne contiendrait rien d'inexact, ce dernier a retenu que « *Lors de notre entrevue, le docteur **P1**) a exposé ce qui suit :*

*Monsieur **P1**) est résident monégasque, il habite à Monaco où il a loué un appartement, ses enfants y habitent et y vont à l'école. Il est vrai qu'il vient au Luxembourg régulièrement à l'ordre de 90 à 110 jours par année, mais il n'a pas de domicile au Luxembourg et son lieu de séjour habituel est à l'étranger. Par conséquent, selon l'art. 13 et 14 du Steueranpassungsgesetz il n'est pas à considérer comme résident selon la loi fiscale luxembourgeoise : Sont donc imposables uniquement les revenus d'origine luxembourgeoise. En particulier des revenus provenant de l'exercice d'une activité indépendante ne sont imposables que s'ils proviennent d'une base fixe luxembourgeoise.*

*Le Dr. **P1**) a transféré entretemps son domicile et sa résidence fiscale vers la Suisse essentiellement pour des raisons professionnelles. Il avait déjà cédé l'immeuble d'exploitation*

*et l'installation de son cabinet d'implantologie et est en train de réduire sa présence physique au Luxembourg encore plus par la cession partielle projetée de son activité d'implantologie à un jeune médecin.*

*Cette réduction de la présence physique est également conditionnée par un nouveau contrat de collaboration avec la société suisse **SOC12**), un des leaders mondiaux en matière de production d'implants dentaires et dont je joins une copie. »*

**T4**) a finalement conclu que « *Suite à ses informations, le bureau d'imposition a donné son accord de clôturer le dossier du Dr. **P1**) avec l'année 2001.* » Il en résulte que la décision de l'ACD de clôturer le dossier fiscal du Dr. **P1**), donnée oralement le 8 juillet 2003 par le Préposé **T7**) au Dr. **P1**) et à son comptable, a été prise sur base des seules affirmations du prévenu et sans aucune vérification de la part des fonctionnaires qui, selon les déclarations sous la foi du serment du témoin **T2**), n'avaient d'ailleurs aucune raison de douter de la véracité des dires d'un médecin.

Sans entrer dans le détail des éventuelles manœuvres frauduleuses analysées ci-dessous, le tribunal tient cependant d'emblée à relever les mensonges flagrants du Dr. **P1**) actés noir sur blanc par son propre comptable, le résumé de **T4**) ayant en plus été invoqué sans réserves comme preuve écrite des discours tenus lors de la réunion du 8 juillet 2003 par tous les mandataires du prévenu, d'abord, qu'« *Il avait déjà cédé l'immeuble d'exploitation et l'installation de son cabinet d'implantologie* » et, ensuite, qu'il projetait « *la cession partielle [...] de son activité d'implantologie à un jeune médecin* » présentés aux fonctionnaires de l'ACD afin de les amener à clôturer son dossier.

Il résulte en effet des déclarations du prévenu lui-même, tant devant les enquêteurs, que devant le juge d'instruction et par ailleurs non contestées à l'audience, tout d'abord, qu'au moment de l'entrevue du 8 juillet 2003, ni l'immeuble, ni l'installation d'implantologie du cabinet de **LIEU4**) n'avaient déjà fait l'objet d'une cession, même s'il existait à l'époque déjà un projet de cession qui n'a cependant été finalisé qu'en 2005 et, ensuite, que le projet du Dr. **P1**) à l'époque était celui de se spécialiser complètement dans l'implantologie au détriment de la médecine-dentaire classique, de sorte que l'affirmation qu'il allait procéder à la cession partielle de son « *activité d'implantologie* » n'était qu'un piètre mensonge.

C'est cependant sur base de ces mensonges que le Dr. **P1**) n'avait plus, ni immeuble d'exploitation, ni installation d'un cabinet d'implantologie au Luxembourg et qu'il allait en plus céder une partie de son activité d'implantologie à un jeune médecin, combinés avec l'information, certes correcte, d'un nouveau contrat de collaboration avec une société suisse, mais laissant ainsi sous-entendre une nouvelle activité salariale non-indépendante en Suisse, que le Préposé **T7**) a donné son accord oral de clôturer le dossier fiscal du Dr. **P1**) même rétroactivement avec l'année 2001. Une telle clôture rétroactive ne fait d'ailleurs de sens que dans la mesure où le Préposé **T7**) a tenu comme établi que le cabinet du Dr. **P1**) avait déjà été cédé au moment de l'entrevue, mensonge lui présenté comme sur un plateau par le prévenu.

Le tribunal a dès lors acquis l'intime conviction que la décision orale de l'ACD de clôturer le dossier fiscal du Dr. **P1**) rétroactivement avec l'année 2001 a été viciée dès le début par les mensonges du prévenu lui-même, qui ne saurait en conséquence être admis à s'en prévaloir, respectivement à se prévaloir d'autres décisions fiscales, telles que l'imposition sur base d'un forfait en Suisse, prises sur base de ladite clôture viciée, à titre de cause de justification de la non-déclaration de ses revenus d'un montant total de 11.106.791,80 € pendant les années 2002 à 2012 au Luxembourg dans le cadre de son activité de médecin-dentiste/implantologue exercée d'abord dans un cabinet à **LIEU4**) et ensuite dans un cabinet à **LIEU2**), en raison du principe général de droit « *Nemo auditur propriam turpitudinem allegans* ».

L'élément moral de l'infraction de fraude fiscale intentionnelle est partant également établi.

L'infraction de fraude fiscale intentionnelle n'est cependant 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.

Tant pour la fraude que pour l'escroquerie il faut donc d'abord constater l'insuffisance de l'impôt perçu ou établi par rapport au montant dû. Ensuite il faut isoler le fait qui en est la cause ayant induit l'administration en erreur.

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

En l'espèce, l'avantage fiscal escompté par le Dr. **P1)** était la clôture définitive de son dossier fiscal au Luxembourg avec l'année 2001, c'est-à-dire l'anéantissement de sa dette fiscale au Luxembourg à partir de l'année 2002 et par conséquent l'absence d'obligation de remettre des déclarations de ses revenus générés au Luxembourg à partir de l'année 2002. Par la suite, en s'abstenant volontairement de déclarer ses revenus générés au Luxembourg chaque année jusqu'en 2012 et en refusant de remettre pour les années 2002 à 2012 des déclarations d'impôts à l'ACD, même après les demandes y relatives de l'ACD lui envoyées en 2011, le Dr. **P1)** a confirmé d'année en année, et au moins jusqu'au moment de finalement déposer de nouveau des déclarations de ses revenus pour les années 2013 et 2014, son intention d'obtenir l'avantage fiscal escompté, à savoir l'anéantissement de sa dette fiscale au Luxembourg à partir de l'année 2002.

A partir d'octobre 2011, l'ACD a cependant procédé à une taxation d'office « *a minima* » des revenus du Dr. **P1)** générés au Luxembourg pendant les années 2002 à 2012 en se basant sur les seuls relevés de l'Union des caisses de maladie, alors que les recettes y indiquées n'ont trait qu'à des prestations effectivement remboursées par la CNS et n'incluent ni les recettes remboursées par des mutuelles ou assurances, les recettes encaissées auprès de clients qui sont fonctionnaires ou employés de l'Union européenne ou encore les recettes ne faisant l'objet d'aucun remboursement, mais en majorant néanmoins les recettes de 20%.

L'avantage fiscal escompté de l'anéantissement de la dette fiscale au Luxembourg pour les années 2002 à 2012 n'a dès lors finalement pas été obtenu en raison de la taxation d'office de l'ACD.

Il est ensuite encore un fait non contesté et confirmé notamment par le témoin **T2)** qu'il n'a pas été tenu compte des frais effectifs déductibles de ces revenus, de sorte que le tribunal se trouve actuellement dans l'impossibilité de savoir s'il y a en fin de compte eu une insuffisance d'impôt ou non. En effet, le prévenu prétend que l'impôt lui réclamé suite aux taxations d'office serait beaucoup plus élevé que celui qu'il aurait dû payer en cas de prise en compte de ses frais déductibles et le ministère public ne rapporte pas la preuve d'une insuffisance d'impôt.

Par conséquent, seule la tentative de la fraude fiscale, voire de l'escroquerie fiscale, ne saurait être retenue en l'espèce.

Au vu des développements qui précèdent il y a lieu d'**acquitter** dès à présent **P1)** de la prévention libellée principalement à son encontre :

*« comme auteur ou coauteur d'un crime ou d'un délit, de l'avoir exécuté ou d'avoir coopéré directement à son exécution; d'avoir, fait par un fait quelconque, prêté pour l'exécution une aide telle que, sans son assistance, le crime ou le délit n'eût pu être commis ; d'avoir, par dons, promesses, menaces, abus d'autorité ou de pouvoir, machinations ou artifices coupables, directement provoqué à ce crime ou à ce délit ; d'avoir, soit par des discours tenus dans les réunions ou dans les lieux publics, soit par des placards, soit par des écrits imprimés ou non et vendus ou distribués, provoqué directement à le commettre ;*

*comme complice d'un crime ou d'un délit, d'avoir donné des instructions pour le commettre, d'avoir procuré des armes, des instruments ou tout autre moyen qui a servi au crime ou au délit, sachant qu'ils devaient y servir, d'avoir, avec connaissance, aidé ou assisté l'auteur ou les auteurs du crime ou délit dans les faits qui l'ont préparé ou facilité, ou dans ceux qui l'ont consommé ;*

*depuis un temps non-prescrit, dans l'arrondissement judiciaire de Luxembourg et notamment au bureau d'imposition X sis à L-(...), sans préjudice quant aux indications de temps et de lieux plus exactes,*

*principalement, de s'être rendu coupable d'escroquerie fiscale (consommée), la fraude – portant sur un montant significatif d'impôt soit en montant absolu, soit en rapport avec l'impôt annuel dû- ayant été commise par l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses tendant à dissimuler des faits pertinents à l'autorité ou à la persuader de faits inexacts,*

*en l'espèce, d'avoir, sciemment, par l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses tendant à dissimuler des faits pertinents à l'autorité ou à la persuader de faits inexacts, manœuvres ayant consisté notamment dans le fait que d'avoir habituellement et de façon non-interrompue exercé sa profession libérale de médecin-dentiste et perçu des revenus au Luxembourg dans une base fixe établie à **LIEU2**) bien qu'il ait informé en 2003 deux fonctionnaires de l'Administration des Contributions Directes (**T2**) et **T7**) du fait qu'il n'avait plus de résidence au Luxembourg et qu'il avait transféré son domicile et sa résidence fiscale vers la Suisse dans l'intention de réduire sa présence au Luxembourg, suggérant ainsi une cessation imminente de ses activités professionnelles au Luxembourg, ainsi que dans le fait d'avoir mis en place/fait mettre en place et utilisé des structures juridiques destinées à éviter tout recouvrement des impôts dus, ainsi que finalement le fait de ne pas avoir tenu la comptabilité simplifiée, conformément à l'article 162 de la loi générale des impôts,*

*omis de déclarer à l'Administration des Contributions Directes et ainsi soustraire à l'impôt, pour les années fiscales 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 et 2012, des revenus imposables provenant de l'exercice de la profession libérale de médecin-dentiste, soit :*

- pour l'année 2002 un montant total de 521.397,73 euros*
- pour l'année 2003 un montant total de 475.672,97 euros*
- pour l'année 2004 un montant total de 824.501,90 euros*
- pour l'année 2005 un montant total de 990.993 euros*
- pour l'année 2006 un montant total de 1.000.427,68 euros*
- pour l'année 2007 un montant total de 816.502,68 euros*
- pour l'année 2008 un montant total de 1.129.165,25 euros*
- pour l'année 2009 un montant total de 1.308.304,38 euros*
- pour l'année 2010 un montant total de 1.468.494,43 euros*
- pour l'année 2011 un montant total de 1.398.401,70 euros*

*soit un total de revenus imposables de 11.106.791,80 euros, et pour avoir ainsi fraudé les montants suivants en impôts sur le revenu, à savoir :*

- pour l'année 2002 un montant total de 189.478 euros
- pour l'année 2003 un montant total de 172.067 euros
- pour l'année 2004 un montant total de 308.100 euros
- pour l'année 2005 un montant total de 373.030 euros
- pour l'année 2006 un montant total de 377.567 euros
- pour l'année 2007 un montant total de 304.458 euros
- pour l'année 2008 un montant total de 423.859 euros
- pour l'année 2009 un montant total de 497.800 euros
- pour l'année 2010 un montant total de 558.698 euros
- pour l'année 2011 un montant total de 566.665 euros
- pour l'année 2012 un montant total de 474.312 euros

soit un montant total d'impôt élué de 4.246.034 euros, partant à se procurer indûment des avantages fiscaux injustifiés et à provoquer intentionnellement à son profit la réduction de recettes fiscales d'un montant significatif en rapport avec les montants annuels dus des années fiscales 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 et 2012 ».

## 2) Quant à l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses

L'escroquerie ne se contente en effet pas de la simple erreur induite ponctuellement en matière de fraude fiscale ; elle exige des manœuvres. Encore faut-il qu'il s'agisse de manœuvres tendant à dissimuler des faits pertinents à l'autorité fiscale ou à la persuader de faits inexacts.

Il résulte en effet des travaux parlementaires relatifs à l'alinéa 5) de l'article 396 de l'AO, 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 manœuvre* » (page 3).

La Chambre de 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 manœuvre. 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 a décidé 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 1<sup>er</sup> février 1984, n° 180/84).

En l'espèce, ces hypothèses de manœuvres frauduleuses évidentes ne trouvent pas application, sauf pour l'absence de comptabilité tel qu'il sera précisé ci-dessous, le Dr. **P1**) ayant observé une position attentiste, ne remettant ni déclaration, ni pièces à leur appui. Il convient dès lors de déterminer si les réticences et omissions du Dr. **P1**) ont été dolosives et de nature à constituer des manœuvres frauduleuses.

Tel que relevé ci-dessus, ces réticences et omissions ont été précédées par des affirmations mensongères du Dr. **P1**) tenues lors de la réunion du 8 juillet 2003 qu' « *Il avait déjà cédé l'immeuble d'exploitation et l'installation de son cabinet d'implantologie* » et qu'il projetait « *la cession partielle [...] de son activité d'implantologie à un jeune médecin* » et présentées aux fonctionnaires de l'ACD dans le but de leur faire croire à une cessation d'activité quasi-complète au Luxembourg et à les amener à clôturer le dossier fiscal du Dr. **P1**) rétroactivement avec l'année 2001.

Le témoin **T2**), dans le cadre de son audition auprès de la police, confirmée sous la foi du serment à l'audience, a encore précisé que lors de la réunion, le Dr. **P1**) ne les avait pas renseignés sur le fait qu'il détenait toujours un cabinet médical au Luxembourg, le témoin **T4**) ayant également précisé (le tribunal ayant constaté un certain embarras lors de son audition à l'audience) avoir présenté le dossier « *suivant l'intérêt de son client* ». Le tribunal a dès lors acquis l'intime conviction que lors de la réunion du 8 juillet 2003, le Dr. **P1**) a fait croire aux fonctionnaires de l'ACD qu'il y avait une cessation d'activité totale ou du moins quasi-totale au Luxembourg de sa part, seule une telle cessation d'activité ayant pu amener les fonctionnaires de l'ACD à clôturer le dossier rétroactivement avec l'année 2001.

Le tribunal relève de nouveau que le fait que l'ACD recevait par la suite chaque année le relevé de l'Union des caisses de maladie des honoraires générés par le prévenu au Luxembourg était ignoré de toutes les parties au procès et n'a été révélé et confirmé que par l'instruction à l'audience, de sorte que ce fait n'a pu avoir aucune influence sur l'intention dolosive et les manœuvres frauduleuses du prévenu entre 2003 et les dates d'audience et ainsi, les réticences et omissions du prévenu de déclarer ses importants revenus toujours générés dans des cabinets au Luxembourg pour les années suivantes n'ont finalement été que la suite logique des mensonges de 2003 et démontrent une intention évidente du Dr. **P1**) de « *disparaître du radar* » de l'ACD.

Cette intention frauduleuse est encore confirmée par le fait que **T4**), d'un côté, avait expliqué clairement dans son courrier et dès lors également au Dr. **P1**), qui en tant qu'universitaire

hautement qualifié ne saurait se cacher derrière une prétendue « *ignorance* » en matière fiscale, le principe de la base fixe et, d'un autre côté, avait rendu attentif son client le Dr. **P1**) que sa position (qu'il n'aurait plus de base fixe) pourrait être contestée, de sorte que le tribunal a acquis l'intime conviction que c'est en toute connaissance de cause et de manière intentionnelle, dans le but d'éviter de devoir payer des impôts au Luxembourg sur ses importants revenus y générés, que le prévenu a omis de déclarer ses revenus effectifs et qu'il a omis de garder les pièces y relatives.

A ce premier groupe de manœuvres frauduleuses se rajoute le fait de ne pas avoir tenu la comptabilité simplifiée, conformément à l'article 162 AO, reproche qui avait déjà été fait au Dr. **P1**) dans un rapport de révision dressé le 17 mars 1999 par le service de révision de l'ACD et portant sur les années d'imposition 1996 et 1997 et dans le cadre duquel l'actuel prévenu avait la possibilité de discuter les constatations y renseignées lors de plusieurs réunions.

Le § 160 AO dispose que « (1) *Wer nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, hat die Verpflichtungen, die ihm nach anderen Gesetzen obliegen, auch im Interesse der Besteuerung zu erfüllen. (2) Wer nach den bei der letzten Veranlagung getroffenen Feststellungen Reineinkünfte gehabt hat, die eine gewisse vom Minister der Finanzen zu bestimmende Grenze überschreiten, ist verpflichtet, seine Einnahmen und Ausgaben fortlaufend aufzuzeichnen und alljährlich eine Zusammenstellung über sein Vermögen anzufertigen. Von dieser Verpflichtung kann das Finanzamt für einzelne Fälle Erleichterungen widerruflich (§ 161 Absatz 2 Satz 2) bewilligen. »*

Le paragraphe 161 (1) AO impose aux « *Unternehmer* » et « *Unternehmen* » dépassant certains seuils en termes de revenus de tenir une comptabilité régulière. La notion de « *Unternehmer* » englobe suivant une jurisprudence constante des juridictions administratives (cf. T.adm., 23 novembre 2011, no 27584) les professions libérales.

Tel que retenu ci-dessus, dans le commentaire des articles du texte du projet de loi (au sujet de l'alinéa 5 de l'article 396 AO), 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 manœuvre* » (page 3).

Il en est de même pour l'absence totale de comptabilité et de pièces tel qu'en l'espèce. En effet, il ne saurait faire de doute que le prévenu aurait dû tenir au moins une comptabilité simplifiée et garder ses pièces pendant le délai d'usage de dix ans au vu de ses importants revenus et notamment afin de pouvoir faire état de tous ses frais et ceci surtout après les avertissements donnés au Dr. **P1**) en 1999 déjà dans le cadre du rapport de révision de l'ACD et en 2003 après la réunion du 8 juillet 2003 par son propre comptable **T4**), de sorte que le tribunal a acquis l'intime conviction que cette omission constitue une véritable manœuvre frauduleuse destinée à cacher à qui de droit, mais notamment à l'ACD ses importants revenus générés au Luxembourg.

Par rapport au fait d'avoir mis en place/fait mettre en place et utilisé des structures juridiques destinées à éviter tout recouvrement des impôts dus, il y a tout d'abord lieu de noter, tel que relevé par le représentant du ministère public, que l'article 396 (5) AO sanctionne la fraude qui a été commise par l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses tendant notamment « *à dissimuler des faits pertinents à l'autorité* ».

Même si cette dissimulation s'applique d'ordinaire aux faits pertinents pour l'établissement de l'impôt, elle ne s'y limite cependant pas.

En effet, et tel que relevé à bon droit par le représentant du ministère public, la fraude visée au point (5) de l'article 396 AO constitue le cas le plus grave de ce qui est défini par le point

(1) du même article comme « *Steuerhinterziehung* » et qui se définit comme 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, la réduction de recettes fiscales se présentant tant lorsque l'imposition est effectuée sur le fondement de données inexactes que lorsque l'impôt fixé ne peut pas être recouvré en raison d'une fraude empêchant ce recouvrement.

En l'espèce, différentes démarches ont été faites dans le cadre de l'information judiciaire pour identifier et saisir en vue d'une confiscation ultérieure les biens mobiliers et immobiliers appartenant à **P1**), ou dont il a la libre disposition.

Il résulte du rapport de police du 18 mai 2017 (B14) un détail des biens détenus au Luxembourg par des sociétés dont **P1**) était à l'époque le ou l'un des bénéficiaires économiques finaux. Le patrimoine détenu par ces sociétés, majoritairement à vocation immobilière, peut être considéré comme important, que l'on considère les prix d'acquisition ou la valeur actuelle des biens détenus (3 appartements à Luxembourg-Ville, 2 cabinets médicaux à **LIEU2**) et des emplacements extérieurs et intérieurs).

Il résulte ensuite du rapport CRF 1320/2017 du 28 novembre 2017, que l'attention de la Cellule de Renseignement Financier (CRF) a été attirée sur le Dr. **P1**), qui fait l'objet de poursuites dans le cadre du présent dossier 32017/11/CD notamment des chefs d'escroquerie fiscale, sinon de fraude fiscale intentionnelle, étant donné qu'au cours du mois de septembre 2017 un changement de bénéficiaire effectif a été opéré sur les racines suivantes auprès de la banque **BANQUE2**) :

- **COMPTE1**) : **SOC8**) SA
- **COMPTE2**) : **SOC7**) SA
- **COMPTE3**) : **SOC5**) SA
- **COMPTE4**) : **SOC4**) SA
- **COMPTE5**) : **SOC6**) SA.

A cet égard, le prévenu prétend que le changement réel du bénéficiaire effectif aurait déjà été opéré en 2010 en raison d'un litige l'opposant à une autre société et remet pour seule pièce destinée à prouver ses allégations un courriel du 24 février 2020 de Madame **T13**) de la banque **BANQUE2**) duquel il résulte qu' « *Il s'avère qu'en 2017 le point des bénéficiaires économiques des sociétés pour lesquelles vous êtes mandataire a été discuté [...]* » et qu'il a ensuite transmis le même jour, à savoir le jour d'avant les plaidoiries, à ses mandataires avec l'indication qu' « *Il faut absolument remettre le document de la cession des actions fin 2010.* »

Or, la seule convention de cession d'actions entre **P1**) et son épouse datée au 11 février 2010 et remise par ses mandataires à l'audience des plaidoiries en date du 25 février 2020 ne concerne que 50 des 100 actions au porteur détenus par le prévenu de la société de droit suisse **SOC3**) SA suivant l'enquête policière résumée ci-dessus, la société mère des sociétés luxembourgeoises, propriétaires des immeubles au Luxembourg, visées par le rapport de la CRF. Selon les pièces à la disposition du tribunal, le prévenu et son épouse étaient dès lors en 2017 encore propriétaires chacun de la moitié de la société-mère en Suisse et partant au moins bénéficiaires économiques à parts égales de toutes les sociétés-filles au Luxembourg. Les affirmations du prévenu restent dès lors à l'état de pures allégations.

**P1**) a été entendu par le juge d'instruction et inculpé le 4 juillet 2017 et jusqu'en septembre 2017, le prévenu et son épouse **T11**) étaient déclarés tous les deux comme bénéficiaires effectifs des comptes précités, ce qui, selon les pièces à disposition du tribunal devrait encore être le cas au-jour d'aujourd'hui. Depuis septembre 2017 cependant et ceci suivant la documentation fournie à la banque, **T11**) est devenue l'unique bénéficiaire économique des comptes précités.

Au vu de ces développements, ensemble le fait que le prévenu a lui-même avoué avoir procédé à la cession d'actions à son épouse en 2010 en raison d'un problème avec une autre société qui risquait de s'en prendre à lui et qui ne fait que confirmer son intention plus générale de cacher sa fortune privée dans des sociétés commerciales, le tribunal a acquis l'intime conviction que le changement du bénéficiaire économique des comptes des sociétés luxembourgeoises seulement deux mois après l'inculpation du Dr. **P1**) constitue une manœuvre frauduleuse supplémentaire destinée à cacher ses propriétés mobilières et immobilières à l'ACD et à empêcher ainsi tout recouvrement forcé.

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 des informations inexactes et incomplètes à l'ACD pour l'amener à clôturer le dossier fiscal, par le fait de ne plus déposer par la suite de déclaration fiscale, par le fait de ne pas tenir une comptabilité simplifiée et de ne pas garder les pièces et finalement par le fait de se faire disparaître en tant que bénéficiaire économique de ses sociétés luxembourgeoises, le prévenu leur a donné une forme extérieure.

La démarche du prévenu avait ensuite encore pour but d'abuser de la confiance de l'ACD afin de la déterminer à annuler son dossier fiscal et à anéantir sa dette fiscale au Luxembourg.

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

Par ailleurs ces manœuvres doivent avoir été employées de façon systématique ce qui renvoie à une combinaison d'éléments qui se coordonnent pour concourir au résultat ou de manière à former un ensemble.

En l'espèce, la simple énumération des manœuvres frauduleuses telles que retenues ci-dessus, qui ont commencé en 2003 et se sont poursuivies même jusqu'après l'inculpation du prévenu en 2017, voire même, dans une certaine mesure jusqu'à l'audience, étant donné que le prévenu a tenté de surprendre la religion des juges en leur faisant remettre une cession d'actions de 2010 censée prouver ses allégations que les changements de bénéficiaire économique de 2017 auraient déjà eu lieu en 2010, c'est-à-dire *tempore non suspecto* et non pas deux mois après son inculpation, établit à suffisance la façon systématique dans l'utilisation des manœuvres frauduleuses.

Cette façon systématique, consciente et volontaire d'utiliser tous les moyens, y compris les manœuvres frauduleuses précisées ci-dessus, pour parvenir à sa fin, c'est-à-dire obtenir l'anéantissement de sa dette fiscale et, encore actuellement, empêcher le recouvrement forcé de la dette fiscale établie, vient encore confirmer l'élément moral de la fraude tel que déjà retenu ci-dessus et établit dans le chef du prévenu la conscience et la volonté de commettre le fait frauduleux dans l'intention de tromper l'Administration et d'éluder ou de diminuer l'impôt.

Le tribunal a dès lors acquis l'intime conviction que le prévenu **P1**) a commis les manœuvres frauduleuses de manière consciente et volontaire dans le but de tromper l'ACD.

### 3) Quant au montant significatif

Pour qu'une fraude par manœuvres soit punissable comme escroquerie il faut en outre qu'elle porte sur un montant significatif d'impôt.

Le tribunal fait siens les développements du ministère public à cet égard.

En effet, l'adjectif « *significatif* » a un double sens : il est d'un côté synonyme de « *révélateur* » et d'un autre côté synonyme de « *important, substantiel* ». Dans le cadre de l'article 396 (5) AO (actuellement article 396(6) AO) c'est cette deuxième signification qui doit être retenue.

Le montant significatif vise le montant de l'impôt éludé, respectivement le montant de l'impôt que le prévenu a tenté d'éluider.

Depuis l'introduction de la loi du 23 décembre 2016 portant introduction de la réforme fiscale, la fraude fiscale aggravée (l'ancienne fraude fiscale intentionnelle) se définit comme la fraude portant soit :

- sur un montant d'impôt supérieur au quart de l'impôt annuel effectivement dû sans être inférieur à 10.000 €,
- sur un remboursement indu supérieur au quart du remboursement annuel effectivement dû sans être inférieur à 10.000 €,
- si le montant d'impôt annuel éludé ou le remboursement annuel à opérer est supérieur à la somme de 200.000 €.

A une approche relative, le législateur a dès lors substitué un seuil objectif, en définissant l'adjectif « *significatif* » de manière mathématique.

En l'espèce, les montants de l'impôt éludé annuels sont les suivants :

- 189.478,00 € pour l'année 2002,
- 172.067,00 € pour l'année 2003,
- 308.100,00 € pour l'année 2004,
- 373.030,00 € pour l'année 2005,
- 377.567,00 € pour l'année 2006,
- 304.458,00 € pour l'année 2007,
- 423.859,00 € pour l'année 2008,
- 497.800,00 € pour l'année 2009,
- 558.698,00 € pour l'année 2010,
- 566.665,00 € pour l'année 2011 et
- 474.312,00 € pour l'année 2012,
- 

soit un montant total d'impôt éludé de 4.246.034,00 €, ce qui constitue à l'évidence un montant important et substantiel, tant en ce qui concerne le montant total, qu'aussi bien en ce qui concerne les différents montants annuels pris individuellement, ces montants représentant la charge fiscale découlant de revenus non déclarés supérieurs à 11.000.000,00 €.

Par application du principe de la non-rétroactivité de la loi pénale plus sévère, respectivement de son corollaire de l'application immédiate de la loi pénale plus douce, il convient de vérifier si le critère mathématique découlant de la réforme fiscale est également établi en l'espèce.

Tel est le cas en l'espèce, étant donné que ces montants sont tous supérieurs au quart de l'impôt annuel effectivement dû vu qu'ils représentent 100% de l'impôt dû et sont supérieurs à 10.000 €, les montants des années 2004 à 2012 remplissant en plus cumulativement le troisième critère (alternatif) dans la mesure où ils sont encore supérieurs à 200.000 €, de sorte que les montants sont à qualifier de « *significatifs* » au sens de l'article 396 (5) AO.

#### 4) Quant à la tentative d'escroquerie fiscale

Tel que développé ci-dessus, l'avantage fiscal escompté de l'anéantissement de la dette fiscale au Luxembourg pour les années 2002 à 2012 n'a finalement pas été obtenu en raison de la taxation d'office des revenus par l'ACD. Par rapport au fait de cacher ses biens saisissables dans le cadre du recouvrement forcé en vue de rendre le recouvrement de la dette fiscale par l'ACD impossible, il n'est pas non plus établi au jour de ce jugement que le recouvrement est définitivement impossible, de sorte que l'infraction d'escroquerie fiscale, dont les éléments constitutifs ont été retenus à charge du prévenu, reste en l'espèce à l'état de tentative.

Le § 397 (1) de l'AO prévoit que la tentative de la fraude fiscale (*Steuerhinterziehung*) est punissable.

Les trois éléments constitutifs de la tentative punissable sont:

- 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.

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.

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.

En l'espèce, l'emploi systématique et conscient de manœuvres frauduleuses a été retenu ci-dessus non seulement pour la période de 2002 à 2012, mais même pour une période postérieure à l'inculpation du prévenu par le juge d'instruction en 2017, voire jusqu'à l'audience de plaidoiries du 25 février 2020, cette dernière période n'étant cependant pas à retenir dans la mesure où le tribunal n'est saisi que des faits lui renvoyés par l'ordonnance de la chambre du conseil, les faits pouvant actuellement être reprochés au prévenu s'arrêtant le jour de cette ordonnance en date du 6 février 2019.

**P1)** avait donc posé les premiers actes nécessaires pour que le but recherché soit atteint dès 2003 et a par la suite continué dans la même voie en y rajoutant d'autres actes jusqu'en 2017 au moins, de sorte qu'il est établi qu'il y a en l'espèce tentative achevée.

L'intention criminelle a également déjà fait l'objet d'une analyse détaillée ci-dessus et est dès lors établie pour les motifs y retenus.

Finalement, 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 le Collège Médical, a découvert les manœuvres frauduleuses employées depuis 2003 et a décidé de procéder à des taxations d'office sur base des seuls éléments à sa disposition. Les quelques paiements faits par le prévenu, ainsi que le recouvrement forcé partiel effectué par un huissier de justice ayant porté la dette fiscale remboursée à un montant non négligeable de presque 1.600.000,00 € ne sont pas non plus de nature à établir un désistement volontaire, spontané, de la tentative d'échapper au recouvrement forcé.

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

Les éléments constitutifs de l'infraction de tentative d'escroquerie fiscale étant réunis en l'espèce, le prévenu **P1)** est à retenir dans les liens de l'infraction libellée subsidiairement à son encontre, tout en précisant que la période des infractions est à fixer au début de l'année 2003 jusqu'au 6 février 2019, jour de l'ordonnance de renvoi, et qu'il a continué à exercer son activité de médecin-dentiste d'abord dans une base fixe à **LIEU4)** et ensuite à **LIEU2)**.

**P1)** est partant **convaincu**, par les débats à l'audience, les déclarations des témoins, ensemble tous les éléments du dossier répressif :

**« comme auteur, ayant lui-même commis les infractions,**

**Depuis le début de l'année 2003 jusqu'au 6 février 2019, dans l'arrondissement judiciaire de Luxembourg et notamment à LIEU4), à LIEU2) et au bureau d'imposition X sis à L-(...),**

**de s'être rendu coupable de tentative d'escroquerie fiscale, la tentative de fraude – portant sur un montant significatif d'impôt soit en montant absolu, soit en rapport avec l'impôt annuel dû - ayant été commise par l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses tendant à dissimuler des faits pertinents à l'autorité ou à la persuader de faits inexacts,**

**en l'espèce, d'avoir, sciemment, par l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses tendant à dissimuler des faits pertinents à l'autorité ou à la persuader de faits inexacts, manœuvres ayant consisté notamment dans le fait d'avoir habituellement et de façon non-interrompue exercé sa profession libérale de médecin-dentiste et perçu des revenus au Luxembourg dans une base fixe établie d'abord à LIEU4) et ensuite à LIEU2) bien qu'il ait informé en 2003 deux fonctionnaires de l'Administration des Contributions Directes (T2) et T7)) du fait qu'il n'avait plus de résidence au Luxembourg et qu'il avait transféré son domicile et sa résidence fiscale vers la Suisse dans l'intention de réduire sa présence au Luxembourg, suggérant ainsi une cessation imminente de ses activités professionnelles au Luxembourg, ainsi que dans le fait d'avoir mis en place/fait mettre en place et utilisé des structures juridiques destinées à éviter tout recouvrement des impôts dus, ainsi que finalement le fait de ne pas avoir tenu la comptabilité simplifiée, conformément à l'article 162 de la loi générale des impôts,**

**omis de déclarer à l'Administration des Contributions Directes et ainsi soustrait à l'impôt, pour les années fiscales 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 et 2012, des revenus imposables provenant de l'exercice de la profession libérale de médecin-dentiste, soit :**

- **pour l'année 2002 un montant total de 521.397,73 €**
- **pour l'année 2003 un montant total de 475.672,97 €**
- **pour l'année 2004 un montant total de 824.501,90 €**
- **pour l'année 2005 un montant total de 990.993 €**
- **pour l'année 2006 un montant total de 1.000.427,68 €**
- **pour l'année 2007 un montant total de 816.502,68 €**
- **pour l'année 2008 un montant total de 1.129.165,25 €**
- **pour l'année 2009 un montant total de 1.308.304,38 €**
- **pour l'année 2010 un montant total de 1.468.494,43 €**
- **pour l'année 2011 un montant total de 1.398.401,70 €**

**soit un total de revenus imposables de 11.106.791,80 €, et pour avoir ainsi tenté de frauder les montants suivants en impôts sur le revenu, à savoir :**

- **pour l'année 2002 un montant total de 189.478 €**
- **pour l'année 2003 un montant total de 172.067 €**
- **pour l'année 2004 un montant total de 308.100 €**
- **pour l'année 2005 un montant total de 373.030 €**
- **pour l'année 2006 un montant total de 377.567 €**
- **pour l'année 2007 un montant total de 304.458 €**
- **pour l'année 2008 un montant total de 423.859 €**
- **pour l'année 2009 un montant total de 497.800 €**
- **pour l'année 2010 un montant total de 558.698 €**
- **pour l'année 2011 un montant total de 566.665 €**
- **pour l'année 2012 un montant total de 474.312 €**

**soit un montant total d'impôt élué de 4.246.034 €, partant à se procurer indûment des avantages fiscaux injustifiés et à provoquer intentionnellement à son profit la réduction de recettes fiscales d'un montant significatif en rapport avec les montants annuels dus des années fiscales 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 et 2012 ».**

### **La peine :**

Les infractions à charge de **P1)** constituent une infraction collective qui procède d'une intention délictueuse unique, mais dont chacune est punissable en soi, de sorte qu'il y a lieu à application de l'article 65 du Code pénal.

Le § 396 (5) AO relatif à l'escroquerie fiscale, ensemble le § 397 (2) AO relatif à la tentative d'escroquerie, comminent une peine d'emprisonnement d'un mois à cinq ans et une peine d'amende de 50.000 francs à un montant représentant le décuple des montants fraudés. Aux termes de la loi du 1<sup>er</sup> août 2001 relative au basculement en euro le 1<sup>er</sup> janvier 2002, tous les montants et amendes seront convertis automatiquement en euros.

Le minimum de l'amende est donc fixé à 1.239,47 € et le maximum en l'espèce à (4.246.034,00 € X 10) 42.460.340,00 €.

Il est en outre encore tenu compte des modifications introduites par la loi du 23 décembre 2016 portant introduction de la réforme fiscale en ce sens que les infractions retenues pour la

présente instance remplissent les critères de la qualification d'escroquerie fiscale réprimée par l'article 396 (6) nouveau AO. Les faits incriminés constituent donc toujours au-jour d'aujourd'hui une infraction pénale, mais comme la loi antérieure est plus douce, celle-ci sera appliquée pour la détermination des peines.

Dans l'appréciation de la peine à prononcer, le tribunal tient compte de la gravité objective des faits reprochés au prévenu et de l'importance de l'impôt éludé, de sa persévérance, les manœuvres frauduleuses s'inscrivant sur une longue période, ainsi que du fait que le prévenu a procédé de manière méthodique et n'a manifesté le moindre repentir.

Au vu de l'ensemble de ces considérations, le tribunal condamne **P1)** à une peine d'emprisonnement de **15 mois** ainsi qu'à une amende de **300.000 €**.

Le prévenu n'a pas encore subi de condamnation s'opposant à l'octroi d'un sursis en ce qui concerne la peine d'emprisonnement à prononcer à son encontre. Au vu de son comportement tout au long de la procédure judiciaire jusqu'à l'audience, démontrant une absence de prise de conscience et une absence de repentir, le tribunal estime cependant qu'il n'est pas digne d'une clémence trop large du tribunal et décide en conséquence de ne lui accorder que la faveur d'un **sursis intégral probatoire** quant à la peine d'emprisonnement, avec l'obligation de rembourser sa dette fiscale des années d'imposition 2002 à 2012 au principal, soit le montant de 4.246.034,00 €.

### **AU CIVIL :**

A l'audience publique du 13 janvier 2020, Maître Claude SCHMARTZ, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg, se constitua partie civile en ordre principal au nom et pour compte de Monsieur le Receveur, Préposé du Bureau de Recette des Contributions Directes de et à Luxembourg, **A)** et, en ordre subsidiaire, au nom et pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, demandeurs au civil, contre **P1)**, défendeur au civil.

Cette partie civile est conçue comme suit :







Il y a lieu de donner acte au demandeur au civil de sa constitution de partie civile.

Au vu de la décision à intervenir au pénal à l'encontre de **P1**), le tribunal est compétent pour en connaître.

La demande civile de Monsieur le Receveur, Préposé du Bureau de Recette des Contributions Directes de et à Luxembourg, non autrement contestée quant à sa recevabilité, est recevable pour avoir été faite dans les forme et délai de la loi.

Monsieur le Receveur, Préposé du Bureau de Recette des Contributions Directes de et à Luxembourg réclame réparation du préjudice engendré (i) par les devoirs et diligences dépassant la normale à charge des fonctionnaires de l'ACD en raison du comportement du prévenu et (ii) par les frais d'avocat exposés dans le cadre du dépôt de la plainte pénale avec constitution de partie civile et évalue ce préjudice à 25.000 €, montant auquel il y aurait lieu d'ajouter les intérêts légaux à compter du jugement à intervenir jusqu'à solde. Il demande encore à titre des frais et d'honoraires d'avocat à exposer dans le cadre de la présente réitération de la constitution de partie civile à l'audience, un montant de 6.500 € avec les intérêts légaux à compter du jugement à intervenir jusqu'à solde.

Le défendeur au civil conteste les montants réclamés et estime qu'il y aurait lieu à un partage de responsabilité en raison des fautes commises par l'ACD elle-même. Par rapport au montant réclamé à titre d'indemnisation des tracasseries supplémentaires subis par les fonctionnaires, il fait valoir que l'Administration ne saurait refacturer les heures de travail de ses fonctionnaires au contribuable. Le défendeur au civil conteste encore le montant des honoraires d'avocat de Maître **PC1**).

Le tribunal relève que, si l'ACD ne saurait se prévaloir d'un préjudice moral eu égard au fait qu'il relève de sa mission de procéder à la fixation et au recouvrement des impôts et qu'elle est régulièrement confrontée à toutes sortes de problèmes, de sorte qu'une tentative d'escroquerie fiscale ne saurait lui causer de souffrances particulières, il en est cependant différent si, comme en l'espèce, les agissements du prévenu ont rendu vaines d'importantes démarches administratives de la part de l'administration, ayant donné lieu à des tracasseries et à une perte de temps, durée pendant laquelle les fonctionnaires n'ont pas pu s'investir dans d'autres dossiers ou dans des démarches utiles. Il s'agit alors d'un préjudice réel, indemnisable. (voir dans le même sens : Lux., 28 juin 2012, n°2301/2012)

Tant les frais d'avocats en relation avec la constitution de partie civile devant le juge d'instruction, que ceux nécessaires à la réitération de cette partie civile à l'audience, constituent des frais supplémentaires causés à l'ACD par les seuls agissements frauduleux du prévenu, défendeur au civil, et constituent dès lors aussi un préjudice indemnisable, même s'il est indéniable que le taux horaire mis en compte par Maître **PC1**) semble exagéré.

Au vu des développements faits ci-dessus par rapport aux manœuvres frauduleuses et l'intention dolosive du prévenu, il n'y a pas lieu de retenir un partage de responsabilité, l'intention du prévenu ayant été de « *disparaître du radar de l'ACD* », fait qui lui aurait presque réussi, notamment en raison d'une faute de l'ACD, mais, tel que relevé ci-dessus, au vu du fait que le prévenu ignorait jusqu'à l'instruction à l'audience que l'ACD recevait chaque année le relevé de l'Union des caisses de maladie, il ne saurait se prévaloir de cette faute de l'ACD à son avantage.

Au vu des pièces soumises au tribunal et des renseignements fournis à l'audience, le tribunal évalue le préjudice causé à Monsieur le Receveur, Préposé du Bureau de Recette des Contributions Directes de et à Luxembourg, **A**), toutes causes confondues, *ex aequo et bono*, à la somme totale de 20.000 €.

Il y a partant lieu de condamner **P1**) à payer à Monsieur le Receveur, Préposé du Bureau de Recette des Contributions Directes de et à Luxembourg, **A**), le montant total de **20.000 €**.

### **PAR CES MOTIFS :**

le tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, seizième chambre, siégeant en matière correctionnelle, statuant **contradictoirement**, **P1**) et ses mandataires entendus en leurs explications et moyens de défense tant au pénal qu'au civil, le mandataire de la partie civile entendu en ses conclusions et le représentant du ministère public entendu en son réquisitoire,

#### **Au pénal :**

**d i t** que les faits ne sont pas prescrits ;

**d i t** qu'il n'y a pas eu dépassement du délai raisonnable ;

**a c q u i t t e P1)** du chef de l'infraction non retenue à sa charge ;

**c o n d a m n e P1)** du chef des infractions retenues à sa charge à une peine d'emprisonnement de **quinze (15) mois**, à une amende de **trois cents mille (300.000) €** ainsi qu'aux frais de sa mise en jugement, liquidés à 146,22 € ;

**f i x e** la durée de la contrainte par corps en cas de non-paiement de l'amende à **trois mille (3.000) jours** ;

**d i t** qu'il sera **sursis** à l'exécution de **l'intégralité** de cette peine d'emprisonnement prononcée à son encontre et le place sous le régime du **sursis probatoire** pendant une durée de **cinq (5) ans** en lui imposant l'obligation de rembourser sa dette fiscale des années d'imposition 2002 à 2012 au principal, soit le montant de 4.246.034,00 € ;

**a v e r t i t P1)** qu'en cas de soustraction aux mesures ordonnées par le sursis probatoire dans un délai de cinq (5) ans à dater du présent jugement, le sursis probatoire pourra être révoqué ;

**a v e r t i t P1)** qu'au cas où, dans un délai de cinq (5) ans à dater du présent jugement, il aura commis une nouvelle infraction ayant entraîné une condamnation irrévocable à une peine criminelle ou à un emprisonnement correctionnel principal de plus de six mois sans sursis, la révocation du sursis probatoire aura lieu de plein droit ;

**a v e r t i t P1)** qu'au cas où, dans un délai de cinq (5) ans à dater du présent jugement, il aura commis une nouvelle infraction ayant entraîné une condamnation irrévocable à une peine criminelle ou à un emprisonnement correctionnel principal sans sursis d'un mois au moins et ne dépassant pas 6 mois, la révocation du sursis probatoire sera facultative ;

**a v e r t i t P1)** qu'au cas où, dans un délai de cinq (5) ans à dater du présent jugement, il aura commis une nouvelle infraction ayant entraîné une condamnation irrévocable à une peine criminelle ou à un emprisonnement correctionnel principal de plus de 6 mois sans sursis, les peines de la première infraction seront prononcées et exécutées sans confusion possible avec celles prononcées du chef de la nouvelle infraction et que les peines de la récidive seront encourues dans les termes de l'article 56 alinéa 2 du Code pénal ;

**a v e r t i t P1)** qu'au cas où, dans un délai de cinq (5) ans à dater du présent jugement, il aura commis une nouvelle infraction ayant entraîné une condamnation irrévocable à une peine

criminelle ou à un emprisonnement correctionnel principal sans sursis d'un mois au moins et ne dépassant pas six mois, les peines de la première infraction pourront être prononcées et exécutées sans confusion possible avec celles prononcées du chef de la nouvelle infraction et que les peines de la récidive seront encourues dans les termes de l'article 56 alinéa 2 du Code pénal ;

**Au civil :**

**d o n n e a c t e** à Monsieur le Receveur, Préposé du Bureau de Recette des Contributions Directes de et à Luxembourg, **A**), de sa constitution de partie civile contre **P1**) ;

se déclare **c o m p é t e n t** pour en connaître ;

**d i t** la demande recevable en la forme ;

la **d i t** partiellement fondée ;

**c o n d a m n e P1)**, préqualifié, à payer à Monsieur le Receveur, Préposé du Bureau de Recette des Contributions Directes de et à Luxembourg, **A**) la somme de **vingt mille (20.000) €** avec les intérêts légaux à compter du prononcé du jugement jusqu'à solde ;

**d i t** la demande non fondée pour le surplus ;

**c o n d a m n e P1)** aux frais de cette demande civile.

Par application des articles 14, 15, 16, 27, 28, 29, 30, 51, 53, 65, 66 et 78 du Code pénal, des articles 396 et 397 de la loi générale des impôts (AO) et des articles 1, 3, 155, 179, 182, 184, 185, 189, 190, 190-1, 194, 195, 196, 629, 629-1, 630, 632, 633, 633-5 et 633-7 du Code de procédure pénale, dont mention a été faite à l'audience.

Ainsi fait et jugé par Gilles HERRMANN, vice-président, Sandra ALVES et Jackie MAROLDT, premiers juges, et prononcé par le vice-président en audience publique au tribunal d'arrondissement à Luxembourg, en présence de Stéphane DECKER, substitut du procureur d'Etat, et de Chantal REULAND, greffier, qui, à l'exception du représentant du ministère public, ont signé le présent jugement.