

1x ex.p./s

AUDIENCE PUBLIQUE DU 20 FÉVRIER 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

1) P1, né le [...] à [...],
demeurant à [...],

2) P2, née le [...] à [...],
demeurant à [...],

- p r é v e n u s -

FAITS :

Par citation du 19 décembre 2019 Monsieur le procureur d'Etat près le Tribunal d'arrondissement de Luxembourg a cité les prévenus à comparaître à l'audience publique du 15 janvier 2020 devant le Tribunal correctionnel de ce siège pour y entendre statuer sur les préventions suivantes:

- **escroquerie fiscale**
- **fraude fiscale**

A l'audience du 15 janvier 2020, Monsieur le vice-président constata l'identité des prévenus, leur donna connaissance de l'acte qui a saisi le tribunal et les informa de leurs droits de garder le silence et de ne pas s'incriminer eux-mêmes.

Le ministère public renonça à l'audition du témoin T1.

Les témoins T2, T3, T4, T5 et T6 furent entendus, chacun séparément, en leurs déclarations orales après avoir prêté le serment prévu à l'article 155 du Code de procédure pénale.

P2 et P1 furent entendus en leurs explications et moyens de défense.

L'affaire fut ensuite remise contradictoirement à l'audience publique du 21 janvier 2020 pour continuation des débats.

Maître Marc PETIT, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg, développa plus amplement les moyens de défense d'P1.

Maître Eric SAYS, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg, développa plus amplement les moyens de défense d’P2.

A cette audience, le représentant du ministère public, Monsieur Stéphane DECKER, 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 16302/14/CD à charge des deux prévenus.

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

Vu la citation du 19 décembre 2019 régulièrement notifiée aux prévenus.

Vu l’ordonnance de renvoi numéro 202/19 du 30 janvier 2019 rendue par la chambre du conseil du tribunal d’arrondissement de et à Luxembourg, renvoyant P2 et P1 devant une chambre correctionnelle du même tribunal du chef d’escroquerie fiscale, sinon de fraude fiscale.

Aux termes de la citation, ensemble l’ordonnance de renvoi, le ministère public reproche à P1 et P2, comme auteurs, co-auteurs ou complices :

1) depuis un temps non-prescrit, dans l’arrondissement judiciaire de Luxembourg et notamment au bureau d’imposition sis à [...], ainsi qu’au siège de la société SOC1, établie et ayant son siège social à [...], sans préjudice quant aux indications de temps et de lieux plus exactes,

principalement, d’avoir, en sa qualité de dirigeant de droit ou de fait de la société de droit luxembourgeois SOC1, établie et ayant son siège social à [...], sciemment et systématiquement, par l’emploi systématique de manœuvres frauduleuses tendant à dissimuler des faits pertinents à l’autorité ou à la persuader des faits inexacts, ces manœuvres frauduleuses ayant consisté dans la tenue d’une fausse comptabilité, matérialisée par les éléments suivants :

- la tenue du livre de caisse ne correspondant pas à la réalité, présentant des incohérences notoires (soldes de caisse négatifs , soldes de caisse anormalement élevés, retour et annulations inexpliqués)
- les recettes inscrites dans la comptabilité ne correspondent pas aux recettes de la caisse enregistreuse
- le contribuable s’est défait des données de sa caisse enregistreuse pour la période antérieure à 2009, ne respectant ainsi pas la règle de la conservation décennale des documents comptables
- absence de tenue d’un inventaire
- disparité entre les modules « statistiques ventes » et « analyse des ventes »
- la méthode par laquelle a été tenue la caisse enregistreuse a permis de faire des modifications , soit de prix, soit des annulations d’articles, en l’absence de module du genre « sale suppression software »
- la base de données au niveau de la caisse était ouverte et non cryptée, permettant ainsi des modifications ultérieures,

- absence de déclaration totale des recettes de la caisse enregistreuse, avec un ratio important de ventes annulées par rapport aux ventes déclarées dans la caisse enregistreuse,
- absence totale de déclaration des revenus générés par la location de chambres

omis de déclarer à l'Administration des Contributions Directes et ainsi soustraire à l'impôt, pour les années fiscales 2009, 2010, 2011 et 2012, des revenus imposables provenant de l'activité d'exploitation d'une brasserie-restaurant/location de chambres, soit:

- o pour l'année 2009 un montant total de 307.190 euros
- o pour l'année 2010 un montant total de 348.151 euros
- o pour l'année 2011 un montant total de 373.831 euros
- o pour l'année 2012 un montant total de 349.800 euros

et pour avoir aidé la société de droit luxembourgeois SOC1 à frauder les montants suivants en impôts sur le revenu, à savoir:

- o pour l'année 2009 un montant total de 46.078,50 euros
- o pour l'année 2010 un montant total de 52.222,65 euros
- o pour l'année 2011 un montant total de 90.896,36 euros
- o pour l'année 2012 un montant total de 133.858,80 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 2009, 2010, 2011 et 2012 ;

subsidiatement, d'avoir, en sa qualité de dirigeant de droit ou de fait de la société de droit luxembourgeois SOC1, établie et ayant son siège social à [...], sciemment et systématiquement omis de déclarer à l'Administration des contributions directes et soustrait à l'imposition, pour les années fiscales 2009, 2010, 2011 et 2012 des revenus imposables provenant de l'activité d'exploitation d'une brasserie-restaurant/location de chambres, soit:

- o pour l'année 2009 un montant total de 307.190 euros
- o pour l'année 2010 un montant total de 348.151 euros
- o pour l'année 2011 un montant total de 373.831 euros
- o pour l'année 2012 un montant total de 349.800 euros

et d'avoir ainsi fraudé les montants suivants en impôt sur le revenu, à savoir :

- o pour l'année 2009 un montant total de 46.078,50 euros
- o pour l'année 2010 un montant total de 52.222,65 euros
- o pour l'année 2011 un montant total de 90.896,36 euros
- o pour l'année 2012 un montant total de 133.858,80 euros

partant, de s'être procuré indûment des avantages fiscaux injustifiés et d'avoir provoqué intentionnellement à son profit la réduction des recettes fiscales en ce qui concerne les revenus imposables des années fiscales 2009, 2010, 2011 et 2012 ;

2) à titre subsidiaire par rapport aux faits renvoyés par l'ordonnance de la chambre du conseil du tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg n°202/19 du 30 janvier 2019.

depuis un temps non-prescrit, dans l'arrondissement judiciaire de Luxembourg et notamment au bureau d'imposition sis à [...], ainsi qu'au siège de la société SOC1, établie et ayant son siège social [...], sans préjudice quant aux indications de temps et de lieux plus exactes,

principalement, d'avoir tenté, en sa qualité de dirigeant de droit ou de fait de la société de droit luxembourgeois SOC1, établie et ayant son siège social à [...], sciemment et systématiquement, par l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses tendant à dissimuler des faits pertinents à l'autorité ou à la persuader des faits inexacts, ces manœuvres frauduleuses ayant consisté dans la tenue d'une fausse comptabilité, matérialisée par les éléments suivants :

- la tenue du livre de caisse ne correspondant pas à la réalité, présentant des incohérences notoires (soldes de caisse négatifs , soldes de caisse anormalement élevés, retour et annulations inexpliqués)
- les recettes inscrites dans la comptabilité ne correspondent pas aux recettes de la caisse enregistreuse
- le contribuable s'est défait des données de sa caisse enregistreuse pour la période antérieure à 2009, ne respectant ainsi pas la règle de la conservation décennale des documents comptables
- absence de tenue d'un inventaire
- disparité entre les modules « statistiques ventes » et « analyse des ventes »
- la méthode par laquelle a été tenue la caisse enregistreuse a permis de faire des modifications , soit de prix, soit des annulations d'articles, en l'absence de module du genre « sale suppression software »
- la base de données au niveau de la caisse était ouverte et non cryptée, permettant ainsi des modifications ultérieures,
- absence de déclaration totale des recettes de la caisse enregistreuse, avec un ratio important de ventes annulées par rapport aux ventes déclarées dans la caisse enregistreuse,
- absence totale de déclaration des revenus générés par la location de chambres

omis de déclarer à l'Administration des Contributions Directes et ainsi soustraire à l'impôt, pour les années fiscales 2011 et 2012, des revenus imposables provenant de l'activité d'exploitation d'une brasserie-restaurant/location de chambres, soit:

- o pour l'année 2011 un montant total de 373.831 euros
- o pour l'année 2012 un montant total de 349.800 euros

et pour avoir aidé la société de droit luxembourgeois SOC1 à frauder les montants suivants en impôts sur le revenu, à savoir:

- o pour l'année 2011 un montant total de 90.896,36 euros
- o pour l'année 2012 un montant total de 133.858,80 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 2011 et 2012 ;

subsidièrement, d'avoir tenté, en sa qualité de dirigeant de droit ou de fait de la société de droit luxembourgeois SOC1, établie et ayant son siège social à [...], sciemment et systématiquement omis de déclarer à l'Administration des contributions directes et soustrait à l'imposition, pour les années fiscales 2011 et 2012 des revenus imposables provenant de l'activité d'exploitation d'une brasserie-restaurant/location de chambres, soit:

- o pour l'année 2011 un montant total de 373.831 euros
- o pour l'année 2012 un montant total de 349.800 euros

et d'avoir ainsi fraudé les montants suivants en impôt sur le revenu, à savoir :

- pour l'année 2011 un montant total de 90.896,36 euros
- pour l'année 2012 un montant total de 133.858,80 euros.

PROCEDURE

Quant au moyen du libellé obscur

A l'audience du 21 janvier 2020, Maître Marc PETIT, au nom et pour compte d'P1, a soulevé l'exception de libellé obscur pour conclure à l'annulation de la citation pour violation du droit du prévenu à un procès équitable. Il a fait valoir que la citation aurait été adressée à son client dans une langue que celui-ci ne maîtrise pas parfaitement (le français) et non pas dans sa langue maternelle (le portugais) et qu'il y serait fait état de faits imprécis non détaillés, de sorte que son mandant se trouverait dans l'impossibilité de préparer convenablement sa défense et de rapporter toutes les preuves nécessaires en vue de sa mise hors cause, une partie des pièces et documents n'étant par ailleurs plus à la disposition de son mandant en raison de la faillite de la société SOC1.

Par ailleurs, l'avocat du prévenu estime que la citation du 19 décembre 2019 ne fait état que de faits d'escroquerie ou de fraude fiscale pour les seules années 2011 et 2012, tandis que l'ordonnance de renvoi fait état de faits concernant les mêmes infractions pour les années 2009 à 2012, cette contradiction entre la citation et l'ordonnance de renvoi rendant toute défense impossible.

D'emblée, le tribunal relève que ce dernier argument de Maître Marc PETIT ne tient pas à une contradiction entre la citation du ministère public et l'ordonnance de renvoi, mais à une mauvaise lecture de la citation à prévenu du 19 décembre 2019 elle-même.

Il résulte, en effet, de la citation à prévenu que le ministère public a cité P1 et P2 à comparaître devant le tribunal de céans « 1) *pour être jugés sur les préventions du chef desquelles la Chambre du conseil du tribunal d'arrondissement de Luxembourg a en date du 30/01/2019, par ordonnance numéro 202/19, ordonné le renvoi devant la chambre correctionnelle [...] »* et « 2) [...] *A titre subsidiaire par rapport aux faits renvoyés par l'ordonnance de la chambre du conseil du tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg n°202/19 du 30 janvier 2019, [...] »* pour avoir commis, principalement une tentative d'escroquerie fiscale pour les seules années 2011 à 2012 et, subsidiairement, une tentative de fraude fiscale aggravée pour les mêmes années, l'ordonnance de renvoi ne faisant état que de faits d'escroquerie fiscale et de fraude fiscale aggravée consommés.

Il n'existe dès lors aucune contradiction entre la citation à prévenu et l'ordonnance de renvoi, le point « 2) » de la citation y étant clairement indiqué comme complémentaire et subsidiaire par rapport à l'ordonnance de renvoi, dont les faits et infractions retenus sont reprochés aux prévenus sous le point « 1) », de sorte que le tribunal ne reviendra plus sur cet argument fallacieux dans le cadre de l'analyse du moyen du libellé obscur qui va suivre.

L'exception de libellé obscur relève du droit de tout prévenu à être informé dans le plus bref délai dans une langue qu'il comprend et d'une manière détaillée, de la nature et de la cause

de l'accusation portée contre lui ; son application est dès lors d'ordre public et elle pourra ainsi être invoquée pour la première fois en appel (Cour 22 mai 1992 M.P. c/ L ; Cour 30 janvier 1996 M.P. c/ G). Elle peut être invoquée en tout état de cause sans être enfermée dans un quelconque délai de forclusion (Ch. crim. 9 juillet 1992 n° 986/92).

Le moyen est dès lors recevable.

Il convient de relever d'emblée que pour autant que les critiques de la défense soient dirigées contre le point 1) de la citation du ministère public celles-ci sont à déclarer non fondées. En effet, aux termes de l'article 182 du Code de procédure pénale, « *la chambre correctionnelle est saisie soit par le renvoi qui lui est fait d'après les articles 131 et 132, soit par la citation donnée directement au prévenu et aux personnes civilement responsables de l'infraction par le procureur d'Etat ou par la partie civile* ».

En l'espèce, le tribunal se trouve saisi sous le point 1) par l'ordonnance numéro 202/2019 de la chambre du conseil du 30 janvier 2019. La citation à l'audience ne contient en l'espèce, quant au point 1), que l'indication des date, heure et lieux où se tiendra l'audience.

Le tribunal analysera dès lors le moyen du libellé obscur soulevé à l'égard du point 1) de la citation comme moyen de nullité dirigé contre l'ordonnance de renvoi du 30 janvier 2019.

La Cour d'appel a décidé dans un arrêt du 8 juillet 1997, numéro 258/97 V du rôle, que : « *il découle du principe que les juridictions d'instruction et de jugement sont indépendantes les unes des autres, que les juridictions de fond n'ont point qualité pour prononcer l'annulation des ordonnances ou arrêts de renvoi qu'elles estimeraient entachés de nullité.*

Tant que l'ordonnance de renvoi n'a pas été infirmée par un arrêt de la chambre du conseil de la Cour d'appel, cette décision est opérante et saisit valablement la juridiction de renvoi ».

En l'espèce, aucun arrêt de la chambre du conseil de la Cour d'appel infirmant l'ordonnance de renvoi précitée n'est intervenu. Le tribunal est dès lors incompétent pour statuer sur une demande en annulation dirigée contre l'ordonnance de renvoi.

Il appartient néanmoins au tribunal de vérifier si le prévenu a pu préparer utilement sa défense. Le tribunal ne pourra le cas échéant qu'acquitter le prévenu ou renvoyer le dossier au ministère public. (Ch. corr. 17 mars 2008)

Il en est cependant différemment de la citation directe libellée sub 2) dans la citation du ministère public, mais qui ne fait que reprendre l'infraction de tentative non renvoyée d'une partie des faits déjà renvoyés par l'ordonnance de renvoi précitée. Ces faits n'ayant pas fait l'objet d'une ordonnance de renvoi, le tribunal est compétent pour statuer sur la demande en annulation dirigée contre le point 2) de la citation.

Au vu du fait que la citation directe sub 2) ne fait cependant que reprendre les faits identiques à ceux renvoyés en y rajoutant la tentative des mêmes infractions pour les seules années 2011 et 2012, le tribunal analysera le fondement du moyen que le prévenu n'aurait pas pu préparer utilement sa défense, aussi bien à l'égard de l'ordonnance de renvoi, qu'à l'égard de la citation directe sub 2, ensembles dans les développements qui suivent.

La Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ne renferme pas d'exigences spéciales à cet égard et exige seulement que le prévenu ne puisse se méprendre sur l'objet de la poursuite et qu'il soit en mesure de préparer efficacement sa défense, mais n'exige pas que la citation du Ministère Public reproduise dans tous les détails les faits qui en font l'objet (Cour, 5 novembre 1987 M.P. c/ K et W).

S'il est substantiel que le prévenu, pour préparer sa défense, doit connaître le motif de la poursuite, l'énonciation des faits n'est cependant soumise à aucune forme et la loi ne détermine pas le caractère de précision exigée. Il suffit que par la citation le prévenu ait des faits une connaissance suffisante pour lui permettre de préparer sa défense (Nouvelles Procédure Pénale T I, vol 2 n°105).

Le juge apprécie en fait si les mentions permettent au prévenu de connaître l'objet des poursuites et d'assurer sa défense (Jurisclasseur : Procédure pénale art. 550-566 no 8 ; Cass belge 2ième chambre 9 juin 1993 J.T. 1994, p. 18 ; Trib. d'arr. Lux. 20 décembre 2001, n° 3110/2001).

Pour écarter le moyen de l'exception du libellé obscur, il suffit de constater que la citation contient des éléments de nature à renseigner celui auquel elle s'adresse sur les faits lui reprochés, de façon à ce qu'il ne puisse s'y méprendre (Roger THIRY, Précis d'Instruction Criminelle en Droit Luxembourgeois, Tome 1, page 260, n° 453).

Le juge apprécie en fait si les mentions de l'acte qui saisit le tribunal permettent au prévenu de connaître l'objet des poursuites et d'assurer sa défense (voir en ce sens : Cass. 2^{ème} ch. 9 juin 1993, J.T. 1994, p. 18).

Le tribunal constate qu'en l'espèce, le parquet a clairement libellé les infractions reprochées à P1, à savoir l'escroquerie fiscale, sinon la fraude fiscale aggravée, sa qualité de dirigeant de droit ou de fait ayant signé et déposé les déclarations fiscales litigieuses du contribuable, à savoir la société à responsabilité limitée SOC1, ainsi que la période (les années d'imposition 2009 à 2012) et les lieux de commission de ces infractions, de sorte que le prévenu connaissait l'objet des poursuites.

Le fait de la faillite de la société à responsabilité limitée SOC1 n'a pas non plus réduit les possibilités du prévenu de se défendre contre les accusations portées contre lui, dans la mesure où il a, en vertu d'une obligation légale pesant sur lui, dû remettre tous les documents en relation avec la société à responsabilité limitée SOC1, dont il était le gérant de droit, au curateur, ce dernier ayant coopéré pleinement avec l'Administration des contributions en lui remettant tous les documents obtenus par le failli, tel que cela résulte des pièces soumises à l'appréciation du tribunal. Le fait par le gérant de la société en faillite de ne pas avoir remis, le cas échéant, tous les documents au curateur constitue une violation de ses obligations légales en matière de faillite, donc une faute que le prévenu n'est de toute façon pas admis à invoquer dans le cadre de sa défense.

Il s'y ajoute qu'P1 a été interrogé, en présence de son avocat par la police judiciaire et par le juge d'instruction sur les faits qui lui sont reprochés. Il ne pouvait par conséquent ignorer la teneur des infractions libellées à sa charge.

Il y a encore lieu de préciser que son audition auprès de la police judiciaire en date du 20 janvier 2017, qui a eu lieu en présence de son avocat, Maître Marc PETIT, a eu lieu en langue française, sans que, ni le prévenu lui-même, ni son avocat, n'aient à un quelconque moment demandé l'assistance d'un interprète portugais. Pour ce qui est de l'interrogatoire auprès du juge d'instruction en date du 20 février 2018, qui a eu lieu de nouveau en présence de son avocat, le prévenu, assisté d'un interprète, a répondu aux questions du juge d'instruction, posées par celui-ci en français, en portugais, et a ainsi pu s'exprimer dans sa langue maternelle.

Il ne résulte cependant d'aucun élément soumis à l'appréciation du tribunal que le prévenu, voire son avocat, qui était le même tout au long de la procédure judiciaire, auraient à un quelconque moment de la procédure demandé que les documents de cette procédure, dont l'ordonnance de renvoi et la citation, soient traduits en portugais, le prévenu ayant lors de ses auditions parfaitement compris le français, mais ayant seulement préféré s'exprimer en portugais auprès du juge d'instruction.

Par ailleurs, P1 était gérant de multiples sociétés luxembourgeoises et a, de ce fait, dû signer de nombreux actes, documents et déclarations qui étaient tous rédigés en français, tel que cela résulte notamment des pièces du dossier soumis à l'appréciation du tribunal, de sorte qu'il reste en défaut d'établir d'avoir subi un préjudice par le fait que l'ordonnance de renvoi et la citation n'aient pas été traduites en portugais.

Au vu de tous ces développements, le moyen du libellé obscur, tant à l'égard de l'ordonnance de renvoi, qu'à l'égard de la citation directe, est à rejeter comme non-fondé.

FOND

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 :

- Constats de l'Administration des contributions directes

Par courrier du 7 avril 2014, le bureau d'imposition « Sociétés Esch-sur-Alzette » de l'Administration des contributions directes (ci-après : ACD) a dénoncé au procureur d'Etat, en application des §§ 425 et 426 de la loi générale des impôts (ci-après : AO), des faits et informations pouvant éventuellement donner lieu à des poursuites pénales, suite à la vérification approfondie effectuée à leur demande par la Division Révisions de l'ACD des données contenues dans les déclarations d'impôt des années 2009 à 2012, remises par la société à responsabilité limitée SOC1, actuellement en faillite, (ci-après : la société SOC1).

Après vérification des livres et documents comptables, il serait, en effet, apparu que la société SOC1 (ci-après encore : le contribuable) aurait essayé, au cours des années d'imposition 2009 à 2012, par divers moyens, actes et opérations anormaux du point de vue d'une gestion régulière, de dissimuler une partie essentielle des recettes effectivement encaissées et de simuler la déductibilité de frais généraux payés. En agissant systématiquement de la sorte

durant toute la période sous revue, le revenu imposable ajusté aurait été globalement réduit d'un montant de 1.378.972,00 € et le contribuable aurait ainsi obtenu un avantage fiscal évalué à 323.056,31 €.

Par rapport à la comptabilité de la société SOC1, le réviseur RÉVISEUR1 a constaté que la comptabilité informatique journalière a été tenue par la société anonyme SOC2 de Luxembourg qui a aussi finalisé les bilans, ainsi que les déclarations fiscales.

Il a relevé que le contribuable a tenu « de façon journalière » un « Livre de caisse » comportant pour chaque journée les recettes totalisées, ainsi que les paiements effectués par la caisse, qui n'a pas été tenue de façon correcte, dans la mesure où, pour la plupart du temps, le solde de début de journée et le solde en fin de journée faisaient défaut, toutes les inscriptions étaient faites TVAC (TVA comprise) et les recettes déclarées d'une journée ne correspondaient pas aux recettes de la caisse enregistreuse.

Dans le cadre de son analyse, le réviseur a alors déterminé, pour chaque jour, les soldes de fin de journée faisant ainsi apparaître, premièrement, des soldes négatifs pendant un total de 291 journées des années contrôlées, alors qu'il n'est pas possible d'avoir un solde négatif dans une caisse en numéraire et, deuxièmement, des soldes anormalement élevés de plus de 20.000,00 € pendant un total de 388 journées des années contrôlés.

Il a ensuite remarqué certaines anomalies résultant du maniement de la caisse enregistreuse. Tout d'abord, le réviseur a constaté que les ventes selon le module « Statistiques ventes » et celles du module « Analyse de ventes » n'étaient pas identiques, alors que cela devrait être le cas, les différences étant néanmoins encore relativement minimes (<1%).

Il a ensuite remarqué que le ratio des ventes annulées par rapport aux ventes déclarées dans la caisse enregistreuse était cependant extrêmement élevé. A ce sujet, le tribunal tient néanmoins à préciser que le ratio calculé par le réviseur pour l'année 2009 est faux dans la mesure où il ne tient pas compte du fait que la caisse enregistreuse a été changée en mai 2009 et que les données analysées de la nouvelle caisse enregistreuse ne tiennent pas compte de la période de janvier à mai 2009. En tenant compte de ces faits le ratio de 2009 est de 12,66%, les ratios pour les années 2009 et 2012 se mouvant dès lors entre 12,66% et 18,86%.

Les données de la caisse enregistreuse fournies à ce sujet par le contribuable au réviseur comprenaient non seulement des annulations, mais également des modifications de prix effectuées par les responsables de la caisse enregistreuse, notamment dans le cadre de la proposition de prix fixes pour des menus à l'occasion d'un mariage ou d'un anniversaire, sans qu'il ne fût cependant possible d'extraire un relevé des consommations offertes gratuitement des données de la caisse enregistreuse.

Le réviseur a encore demandé au responsable informatique de la société SOC1 d'extraire des relevés de la caisse enregistreuse qui devaient comporter la totalité des ventes, regroupées par ticket de caisse. Or, l'analyse de ces données a démontré des anomalies, dans la mesure où, par exemple pour le mois de septembre 2012, selon les données émanant du « Journal des additions », qui devrait comporter toutes les ventes par ticket de caisse, à partir du 18 septembre 2012 il y aurait uniquement eu des tickets avec des soldes négatifs, donc des

tickets par lesquels le contribuable aurait sorti de l'argent pour payer ses clients. Ainsi, par exemple les ventes totales (midi et soir) de la journée du 28 septembre 2012 s'élevaient à - 1.058,25 €. Selon le listing du « Journal des additions », le total des ventes du mois de septembre 2012 s'élevait à 82.690,68 €, tandis que le total était de 172.618,38 € selon le module « Statistiques ventes », ce qui fait une différence de 89.927,70 €.

L'analyse du réviseur de l'ACD a encore établi que le système des cartes de fidélité distribuées aux clients ne saurait expliquer, ni le ratio aussi élevé de recettes annulées, ni la marge déclarée aussi faible, la plupart des clients n'ayant pas fait usage de la carte de fidélité.

Par rapport à la marge bénéficiaire pondérée déclarée par le contribuable, le réviseur a relevé dans son rapport que les établissements comparables ont tous des marges brutes sur les marchandises engagées beaucoup plus élevées et plus constantes, donc moins volatiles, et que la marge de la société SOC1 comportait des fluctuations importantes d'une année à l'autre. En effet, les marges variaient pendant les quatre années incriminées entre 151,68% (2010), 173,21%, respectivement 175,32% (2011 et 2009) et 201,62% (2012). En raison de la déclaration de la faillite en date du 9 octobre 2013, le réviseur n'a cependant plus été en mesure de vérifier l'exactitude des marges en les mettant en relation avec le nombre de plats vendus.

Sur base de tous ces constats, le réviseur de l'ACD a estimé que les recettes annuelles déclarées TVAC de la société SOC1 étaient insuffisantes pour les années 2009 à 2012 à raison de 10% et a retenu des montants fraudés arrondis de 240.000,00 € pour 2009, de 250.000,00 € pour 2010, de 256.000,00 € pour 2011 et de 237.000,00 € pour 2012.

En ce qui concerne la location de chambres et les recettes y relatives déclarées par le contribuable pour les quatre années concernées, le réviseur a constaté que la société SOC1 ne déclarait en moyenne que le loyer d'une à deux chambres, tandis qu'il existait 14 chambres et que le fichier des personnes physiques renseignait en date du 8 janvier 2014 au total 47 personnes domiciliées à l'adresse du contribuable. Sur base de ces constats, le réviseur, en tenant compte du fait que les chambres étaient vacantes en moyenne pendant un mois par année, a estimé les recettes de loyer non déclarées à 59.000,00 € pour 2009, à 76.000,00 € pour 2010, à 97.000,00 € pour 2011 et à 93.000,00 € pour 2012, jugeant la prise de position d'P1 que les chambres auraient été occupées quasi exclusivement à titre gratuit par les employés de la société SOC1 peu crédible.

Finalement, le réviseur a encore procédé au redressement des frais déclarés par la société SOC1 pour les années 2009 à 2012 en réduisant les frais de voitures pour la voiture de sport VOITURE1, les frais de représentation, les frais de voyages et de déplacement, de même qu'en enlevant les avertissements taxés de la police que le contribuable avait déclarés au titre de frais déductibles, pour arriver en fin de compte au montant total de 1.378.972,00 € à rajouter au revenu imposable des années 2009 à 2012.

- *Enquête policière*

Lors de son audition auprès de la police judiciaire en date du 5 août 2016, RÉVISEUR1 a confirmé les constats actés dans son rapport de révision précité. Il a précisé avoir été chargé le 10 décembre 2012 de procéder à un contrôle approfondi de la comptabilité de la société

SOC1 parce que le fonctionnaire de l'ACD en charge de ce contribuable estimait que les bilans n'étaient pas cohérents en ce qui concerne la relation chiffre d'affaires et résultats.

Le redressement pré-décrit, qui a tenu compte de certaines explications d'P1 en relation avec les ventes annulées, dans la mesure où le réviseur a procédé à une taxation supplémentaire forfaitaire de 10% qui était plus favorable au contribuable, a finalement été accepté, d'un côté par le curateur de la société SOC1 et, d'un autre côté, par les époux EPOUX1, c'est-à-dire les prévenus, du fait qu'ils n'ont déposé aucun recours, ni contre le redressement lui-même, ni contre le bulletin d'appel en garantie leur adressé par l'ACD, les affirmations d'P1 au sujet d'une intention de déposer un recours par l'intermédiaire d'un avocat restant à l'état de pure allégation.

Dans le cadre de son audition du 25 août 2016, le curateur, Maître Pierre FELTGEN, a confirmé qu'P1 était le dirigeant de droit et de fait de la société en faillite qui l'a renseigné sur la société et que celui-ci a eu la possibilité de prendre position quant au résultat de la révision, mais qu'il n'a fourni aucune contestation en relation avec le redressement fiscal tel que finalement décidé par RÉVISEUR1.

Le curateur a encore précisé que le passif total déclaré de la faillite de la société SOC1 s'est élevé au montant de 1.410.913,00 € pour un actif réalisé de 90.077,00 € et qu'il avait lancé une procédure en comblement du passif à l'égard des prévenus qui a été déclarée fondée pour le montant de 1.000.000,00 €.

Il a ainsi été décidé par le tribunal de céans, siégeant en matière commerciale, dans son jugement coulé en force de chose jugée du 5 décembre 2014 que : *« Le rapport du 13 février 2014, portant sur les exercices 2009 à 2012 inclusivement, retient que le « Livre de caisse », enregistrant chaque jour les recettes et les paiements effectués par la caisse, n'est pas tenu correctement et contient des anomalies, à savoir des soldes négatifs. Or, selon le rapport, il ne devrait pas être possible d'avoir des soldes négatifs dans une caisse en numéraire. Des soldes anormalement élevés, tant positifs que négatifs, ont également été constatés. Le service de révision a encore constaté des différences entre les totaux des ventes et un ratio anormalement élevé de ventes annulées par rapport aux ventes déclarées dans la caisse. Le rapport met également en exergue l'absence d'inventaires.*

Le rapport retient que ces constatations et l'analyse du livre de caisse démontrent que les recettes n'ont pas été intégralement déclarées. Le réviseur en conclut qu'une partie des recettes a été fraudée par l'annulation d'une partie des ventes. Le montant fraudé des recettes, à qualifier de distribution cachée de bénéfices, est évalué à 983.000,00 €.

Le rapport de révision retient encore une distribution cachée de bénéfices en relation avec les recettes de location de chambres. En effet, la société n'aurait déclaré que deux chambres tandis qu'elle en disposait de quatorze. La rentrée de loyers aurait dès lors dû être beaucoup plus importante que ce qui avait été déclaré.

En relation avec une voiture de sport VOITURE1, le rapport retient que les reprises pour part privée constituent des distributions cachées de bénéfices. Une même constatation a été faite au niveau des frais de représentation, des voyages et déplacements et des avertissements taxés.

Le rapport retient en définitive qu'au courant des années 2009 à 2012, les distributions cachées de bénéfices se chiffrent à un montant total de 1.378.972,00 €.

Pendant la même période, la société a déclaré des pertes importantes d'une somme totale de 991.189,11 €.

Il se dégage de ce rapport que des sommes importantes ont été retirées de la société qui n'en avait plus la disposition afin de faire face à ses dépenses courantes.

Le fait de vider la société de ses avoirs constitue une faute grave et caractérisée dans le chef des gérants, ayant contribué à la faillite. En effet, le patrimoine de la société a diminué sans que la société n'ait bénéficié d'une quelconque contrepartie (Verougstraete, Manuel du curateur, 5^{ième} édition, n°828).

La déclaration des pertes est également une conséquence directe de la distribution cachée de bénéfices.

Face à une telle situation, les gérants auraient dû, conformément à l'article 440 du Code de commerce, faire l'aveu de la faillite beaucoup plus tôt, en l'occurrence fin 2010, deuxième année consécutive d'accumulation de pertes. Au contraire, les gérants ont poursuivi, au moins pendant trois ans, une activité nettement déficitaire dans un intérêt purement personnel, à savoir celui de vider la société de ses recettes. » (TAL 5 décembre 2014, No 2434/2014, II)

Lors de son audition auprès de la police judiciaire en date du 3 octobre 2016, T3, qui s'est occupé de la comptabilité de la société SOC1 depuis juillet-août 2009, a tout d'abord déclaré que le fait qu'il y avait des factures qui manquaient l'a intrigué et qu'il a dû comptabiliser des factures impayées dans le bilan 2009 qui auraient dû être comptabilisées dans le bilan de l'année antérieure par l'ancienne fiduciaire. Par rapport aux marges moyennes sur le total des achats-ventes, il les avait comparées avec les années précédentes et constaté qu'elles étaient stables, mais un peu basses. Il a par ailleurs discuté des pertes du restaurant avec P1 qu'il a considéré comme un bon cuisinier et un bon hôte, mais comme un très mauvais gérant, voire même « une catastrophe ».

Le comptable a précisé que le fils d'P1, TIERS1, qui était lui-même comptable de formation, lui a, certes, fourni les pièces comptables, mais que personne n'a vérifié la gestion journalière du restaurant. Ainsi, le livre de caisse de la société SOC1, qui est la pièce maîtresse de l'entreprise, a été tenu en faisant des inscriptions journalières, mais sans faire le contrôle nécessaire. T3 a même montré à TIERS1 comment il fallait tenir le livre de caisse, mais ce dernier n'a pas changé sa façon de faire, prétendant que cela aurait toujours été fait comme ça.

En raison du fait qu'P1 et son fils TIERS1 mélangeaient les rentrées de leurs différents commerces, le comptable ignorait même l'origine des entrées de fonds. Lorsque T3 a confronté les deux avec le fait qu'un compte caisse ne pouvait jamais présenter un solde négatif, ils lui ont répliqué qu'ils prenaient de l'argent ou des chèques repas de leurs autres commerces pour payer les factures du restaurant SOC1 s'il n'y avait pas assez d'argent en caisse.

Mis-à-part le fait que le livre de caisse n'avait pas été tenu en bonne et due forme, le comptable a encore regretté l'absence de tout inventaire du stock et que la gestion de la caisse empirait d'année en année, le client ne lui ayant jamais transmis l'historique des ventes de la caisse enregistreuse, mais uniquement les livres de caisse manuels, voire un extrait mensuel de la caisse automatique avec les recettes du mois. En raison de tous ces constats, le comptable a estimé qu'il y avait des recettes qui manquaient.

En effet, les pertes énormes de 868.189,11 € comptabilisées et déclarées au nom de la société SOC1 pour les années 2009 à 2012, et résultant d'une gestion qualifiée de « catastrophique » par le comptable, étaient encore en flagrante contradiction avec l'état de la situation de fortune des prévenus P1 et P2 et, d'un côté, les revenus qu'ils se sont eux-mêmes attribués pour leur « travail » de gestion de la seule société SOC1 de 160.738,58 € en 2009, de 170.806,26 € en 2010, de 175.310,02 € en 2011 et de 161.303,22 € en 2012, sans parler des revenus des autres sociétés (SOC3, SOC4, SOC5, SOC6 et SOC7 notamment) exploitées par la même famille, et, d'un autre côté, les propriétés immobilières acquises et dont les mensualités des prêts y relatifs ont dû être remboursées grâce aux revenus touchés.

Confrontés à ces constats, les prévenus, lors de leurs auditions respectives en date des 23 et 30 janvier 2017, ont précisé qu'P1 était bien le « patron » de la société SOC1 qui prenait les décisions, mais que ni lui-même, ni P2, ne s'occupaient de la gestion courante de la société, celle-ci étant laissée à TIERS1, à T4 et à T1, P2 ne faisant que le bar et le repassage.

P1 voyait ses tâches plutôt dans l'encadrement du restaurant (faire les achats, accueil des clients, gestion de la cuisine, etc.) que dans le suivi de la comptabilité ou de l'administration de la société, lui-même n'ayant jamais suivi de cours de gestion d'entreprise et n'ayant fait qu'une deuxième classe primaire au Portugal, mais disposant néanmoins de l'autorisation d'établissement du restaurant SOC1. Il a déclaré avoir eu confiance en son personnel et ne pas avoir contrôlé, n'ayant pas pu suivre toute cette gestion et n'ayant pas été informé des problèmes.

Il a néanmoins confirmé avoir eu connaissance du fait que les intérêts de ses différentes sociétés ont été confondus, mais a indiqué avoir pensé que « les responsables » (TIERS1 et T4) auraient établi des factures d'un restaurant à l'autre. P1 a encore précisé qu'à partir de fin novembre 2011, la société SOC8 a fait la gestion de tous ses restaurants et a centralisé l'achat des marchandises de tous les restaurants, mais qu'il arrivait toujours que la marchandise d'un autre restaurant soit payée par la société SOC1, la marchandise y étant livrée en raison de son espace de stockage plus important, et que la société SOC1 n'ait pas été remboursée par le restaurant ayant en fin de compte profité de la marchandise livrée.

P1, tout en prétendant que T4 aurait préparé le dossier pour le comptable, a encore déclaré que ce dernier ne lui aurait jamais fait la remarque qu'il y aurait des problèmes dans le livre de caisse et que lui-même n'aurait jamais contrôlé, ni les bilans, ni les déclarations fiscales.

Il a encore contesté l'analyse du réviseur RÉVISEUR1 par rapport aux recettes non déclarées des chambres données en location en faisant valoir que, d'un côté, il y avait des personnes hébergées qui ne se rayaient pas des listes de la commune à leur départ et que, d'un autre

côté, certains employés étaient nourris et logés gratuitement sans que cet état de fait ait été marqué à chaque fois sur la fiche de salaire.

P1 a également contesté le recalcul des recettes du réviseur fiscal en faisant valoir que le restaurant SOC1 vendait beaucoup de menus à prix fixe, boissons comprises, mais que, pour tenir l'inventaire correctement, les employés devaient enregistrer quand-même dans un premier temps les boissons dans la caisse enregistreuse pour remettre, dans un deuxième temps, le prix de ces boissons de nouveau à zéro au moment de sortir la facture, de sorte qu'il n'y aurait pas eu de manipulation pour cacher une recette.

Finalement, il a déclaré ne jamais avoir volé de l'argent dans la caisse et ne pas avoir fait preuve d'un enrichissement personnel, mais il a avoué que la société SOC1 a financé ses autres sociétés.

P2 a déclaré avoir travaillé dans le bar en tant que serveuse et d'avoir fait le ménage et le repassage dans le restaurant SOC1, mais de ne jamais s'être occupée, ni de la comptabilité, ni de l'administration de la société et de ne pas avoir été consciente de ses responsabilités en tant que gérante de droit de la société SOC1.

Elle a précisé que le principal chef de cette même société était son ex-mari, P1, qui aurait eu de belles voitures et des copines et qui aurait par ailleurs acheté des maisons alors qu'il n'avait pas les moyens pour ce faire, les remboursements des prêts de financement de ces maisons étant effectués par des fonds provenant des recettes de tous les restaurants, dont SOC1. Elle a confirmé que leurs biens immobiliers personnels ont été financés par des recettes de la société, l'idée de procéder de cette manière venant de son ex-mari qui s'occupait de la gestion de leur fortune et auquel elle faisait confiance, elle-même se contentant de signer les documents qu'il lui demandait de signer.

- *Instruction judiciaire*

Dans le cadre de son audition auprès du juge d'instruction, P2 a confirmé qu'elle ne s'occupait ni de la comptabilité, ni de l'administration de la société SOC1, malgré le fait qu'elle avait été nommée gérante technique, mais qu'elle n'était que serveuse et faisait le ménage et signait les documents qu'on lui demandait de signer, les documents étant préparés par un certain « Serge ». Elle a précisé que le restaurant marchait bien les samedis et dimanches, mais que pendant la semaine c'était plutôt tranquille. Elle a encore confirmé que des employés d'autres restaurants de son mari venaient chercher de la marchandise au restaurant SOC1 et que les chambres étaient occupées en partie par des membres du personnel à titre gratuit, d'autres étant louées à des clients payant un loyer. P2 a contesté toute participation à une quelconque manipulation frauduleuse de la comptabilité et a affirmé n'avoir strictement rien à voir avec les déclarations fiscales dont elle ne s'occupait pas.

P1 a également confirmé ses déclarations effectuées devant la police judiciaire dans le cadre de son audition auprès du juge d'instruction et a confirmé avoir été le responsable de la société SOC1, mais d'avoir en fait, comme il avait huit sociétés, délégué une partie de son pouvoir à d'autres personnes qui auraient fait la caisse du soir et se seraient occupées de la comptabilité.

Il a estimé que le problème des pertes d'environ 860.000,00 € pour les années 2009 à 2012 n'était pas normal, le restaurant SOC1 fonctionnant relativement bien, et venait pour lui du niveau du comptable qui avait également préparé les déclarations d'impôts relatives à ces années et de la part d'autres personnes travaillant au bureau, dont T4, auquel il aurait fait confiance. Il a néanmoins avoué qu'il y a eu une confusion entre les différentes sociétés qu'il contrôlait, c'est-à-dire que des factures étaient payées par la société SOC1 qui en fait concernaient d'autres sociétés, créant ainsi un déséquilibre dans les comptes de celle-là.

P1 a contesté s'être servi à titre personnel dans la caisse ou d'avoir payé des employés au noir avec l'argent de la société SOC1. Il a également contesté toute manipulation frauduleuse de la caisse enregistreuse, respectivement d'avoir été à l'origine d'une quelconque instruction de commettre une fraude délibérée dans le cadre de la comptabilité, voire des déclarations d'impôts. Il a encore affirmé que les chambres n'auraient « jamais été louées contre un loyer », les chambres ayant été louées à des membres du personnel à titre gracieux.

Finalement, P1 a avoué que la voiture de sport VOITURE1 était payée par la société et utilisée, du moins en partie, par son fils à titre personnel. Il a cependant contesté toute intention frauduleuse de sa part par rapport aux infractions lui reprochées dans la mesure où il aurait fait entièrement confiance à son comptable et à ses employés et qu'il ne se serait occupé, ni de la comptabilité, ni de la caisse enregistreuse, ni encore de la location des chambres.

- *Déclarations à l'audience*

A l'audience du 15 janvier 2020, l'enquêteur de la police judiciaire de l'époque, T2, a tout d'abord, sous la foi du serment, confirmé les résultats de la révision fiscale effectuée par l'ACD et de l'enquête policière tels qu'ils ont été résumés ci-dessus. Par rapport aux irrégularités constatées par RÉVISEUR1 et auxquelles P1 avait été confronté également dans le cadre de son audition policière, l'enquêteur a précisé n'avoir reçu ni aucune pièce, ni aucune explication plausible et concrète, toutes les affirmations d'P1 restant à l'état de pures allégations.

Le comptable T3 a ensuite confirmé, sous la foi du serment, ses déclarations antérieures actées par la police judiciaire. Il a précisé avoir voulu redresser, dans un premier temps en accord avec sa direction, les recettes vers la hausse au vu du fait qu'il estimait que les marges étaient trop basses par rapport aux marges moyennes d'un restaurant, mais qu'après une réunion de sa direction avec P1, son patron lui a enjoint de ne pas procéder à un tel recalcul des recettes. Il a encore confirmé les irrégularités en relation avec les loyers des chambres et en relation avec le livre de caisse déjà constatées par le réviseur et le fait qu'il a tenté de rendre P1 et son fils attentifs à la façon correcte de tenir un livre de caisse, mais sans résultat.

D'après le comptable, le livre de caisse n'a été tenu qu'une fois par mois et de façon irrégulière dans la mesure où les inscriptions n'étaient pas correctes, l'argent d'une société étant utilisé pour payer des factures d'une autre société. La fiduciaire a reçu, en vue de l'établissement de la comptabilité, chaque mois le livre de caisse, mais pas toujours les tickets de la caisse enregistreuse y relatifs.

Le comptable s'est encore rappelé que les montants des recettes lui communiqués se terminaient toujours par une somme impaire de centimes d'euros, tandis que les prix du

restaurant étaient des prix arrondis. Suivant les explications lui fournies, il y aurait eu deux colonnes de recettes, l'une avec des prix ronds et l'autre avec les prix lui communiqués, les montants bizarres lui étant expliqués par un problème de devises. Le comptable a constaté que les montants lui communiqués étaient également plus bas de plus ou moins 1.000,00 € par mois que ceux figurant dans la colonne des prix ronds et a demandé qu'on lui communique les montants de l'autre colonne.

T3 a encore précisé qu'P1, qui était un mauvais gestionnaire, a été confronté avec les importantes pertes de la société SOC1 lors de réunions à la fiduciaire et que des solutions, telles que la vente de l'immeuble du restaurant, lui avaient été proposées pour réduire les dettes, mais qu'il n'a rien fait pour réduire les pertes de la société. Pour ce qui est des problèmes de comptabilité, P1 l'a par ailleurs renvoyé à son fils, voire à ses salariés, et ne s'est pas occupé des paiements et du volet financier de sa société.

Finalement, le comptable a encore précisé qu'il n'a jamais vu P2 dans le cadre des réunions et que celle-ci ne s'occupait pas du tout de la comptabilité, mais n'était qu'une simple serveuse du restaurant.

T4 a déclaré sous la foi du serment qu'il était simple serveur salarié du restaurant SOC1 pendant les années 2008 à 2012 et qu'il devait en outre contrôler les factures et les comparer avec les bons de livraison. Pour lui, les livraisons concernaient le restaurant SOC1 et à la fin du mois une facture leur était adressée que le fils d'P1 payait jusqu'en 2012 par virement bancaire. Il n'a jamais lui-même payé des livraisons en cash, mais il a précisé qu'à la fin, après son départ, les factures devaient être payées directement en cash pour avoir la marchandise.

Le témoin a encore précisé qu'un collègue de travail brésilien clôturait tous les jours la caisse et mettait tout (argent, chèques repas et tickets de cartes bancaires) dans une enveloppe qu'il remettait par la suite au bureau où une autre personne faisait la caisse. D'après lui, P1 ne faisait jamais la caisse, mais les aidait au restaurant, faisait les achats, faisait les poubelles et remettait par la suite tous les documents au comptable puisqu'il ne connaissait rien aux ordinateurs. Le fils d'P1 aurait tout préparé au bureau.

Il a encore confirmé la pratique, dans le cadre de déjeuners d'entreprises ou de mariages notamment, des menus à forfait avec boissons incluses. Dans ce cas il fallait enregistrer toutes les boissons dans la caisse enregistreuse avec leurs prix et les annuler de nouveau au moment d'imprimer la facture. Cette annulation dans la caisse enregistreuse était faite au moyen d'une clé gardée par le responsable, lui-même au début et par la suite le dénommé « Sergio ».

Par rapport aux chambres louées, T4 a indiqué que la moitié des chambres était réservée au personnel du restaurant et que l'autre moitié pouvait être louée à des tiers, mais que les chambres n'étaient pas toujours occupées et la plupart du temps elles étaient même vides.

Concernant le rôle d'P2, le témoin a confirmé toutes les autres déclarations qu'elle ne s'occupait pas de la caisse et que son unique rôle était celui de faire le repassage et de travailler derrière le bar.

Il a encore précisé qu'il était certes possible d'annuler des recettes enregistrées dans la caisse au moyen de la clé pré-décrite et que cela pouvait arriver en cas d'erreur commise, mais qu'P1 n'a jamais demandé de procéder à une telle annulation étant donné qu'il ne savait pas comment le faire.

Finalement, T4 a précisé qu'à la fin de la journée T1 mettait tout dans une enveloppe et remettait l'enveloppe au bureau où un dénommé « SURNOM1 » faisait la transcription dans le livre de caisse, mais que personne ne contrôlait si ce qui était transcrit dans le livre de caisse était identique à ce qui se trouvait dans l'enveloppe.

Le témoin T5 a précisé avoir travaillé dans la cuisine entre 2009 et 2012 et travailler encore aujourd'hui pour le fils d'P1 et d'avoir toujours habité l'une des chambres au-dessus du restaurant, mais ne jamais avoir payé de loyer. Il a dit ignorer si cet avantage en nature a figuré sur sa fiche de salaire. Le témoin a ensuite précisé que les chambres n'étaient pas toujours occupées et qu'il y avait des allers et retours, mais que les chambres des clients étaient occupées plus souvent que celles des salariés.

Le témoin T6 a finalement indiqué avoir travaillé comme serveur entre 2009 et 2012 au restaurant SOC1, mais ne pas s'être occupé de la caisse enregistreuse. Il a néanmoins précisé qu'il était possible de faire des annulations dans la caisse si on s'était trompé, mais qu'il fallait alors faire appel au responsable qui avait la clé permettant de faire l'annulation.

La prévenue P2 a contesté toute implication dans les préventions mises à sa charge, en précisant qu'elle ne faisait pas la caisse, mais n'était qu'au bar, faisait le ménage et le repassage et n'avait été inscrite comme gérante de la société que parce qu'elle était mariée à l'époque à P1 qui, lui, était le véritable gérant de la société SOC1. Son fils TIERS1 aurait fait le bureau à l'époque et aurait été aidé par T1. Ce dernier aurait d'ailleurs été son « chef », son propre salaire ne variant qu'entre 1.800,00 € et 2.000,00 €.

Sur question du tribunal comment elle pouvait dans ce cas financer son train de vie, dont notamment plusieurs immeubles au Luxembourg et au Portugal, la prévenue a répliqué que son mari s'occupait de toutes les acquisitions immobilières et qu'elle ne faisait que signer ce que son mari lui demandait de signer. Elle a encore confirmé que son mari avait de belles voitures et des copines et qu'il avait donc de l'argent.

Son mandataire a demandé l'acquiescement au motif qu'elle ne s'occupait ni de la gestion, ni de l'administration de la société et qu'elle n'a commis aucun acte matériel infractionnel.

P1 a également contesté les infractions lui reprochées. Il a fait valoir que T1, qui aurait clôturé la caisse, aurait fait les annulations et que T4 aurait ouvert beaucoup d'enveloppes pour contrôler, mais que lui-même n'aurait jamais contrôlé, alors qu'il savait qu'il aurait dû le faire. Il ne se serait jamais mis de l'argent dans les poches, mais les banques lui auraient donné des lignes de crédit pour les immeubles et par la suite elles auraient pris l'argent là où il y en avait.

Le prévenu a estimé que c'était à 50% de sa faute qu'il n'y a pas eu de tenue régulière du livre de caisse, et donc pas de contrôle possible et qu'on ne savait dès lors pas où les recettes étaient passées. Il aurait essayé de vendre des immeubles pour couvrir les dettes, mais n'y

serait pas parvenu en raison des hypothèques. Il a encore affirmé que les trois premières années il n'aurait même pas su que le bilan était négatif et que cela serait devenu catastrophique au moment où il a changé de fiduciaire.

P1 a ensuite fait valoir qu'il aurait certes pris des marchandises de la société SOC1 pour ses autres sociétés, mais qu'il aurait toujours fait un bon.

Par rapport aux chambres, il a déclaré qu'elles étaient destinées aux salariés. Il aurait par ailleurs pensé que la fiduciaire les avait déclarées sur les fiches de salaire, mais il a concédé ne pas avoir informé la fiduciaire du fait que les salariés étaient logés au-dessus du restaurant. Lui-même aurait proposé aux salariés le salaire, plus la chambre, plus les repas, plus le linge lavé, mais T1 aurait attribué les différentes chambres aux différents salariés.

Son mandataire a insisté sur le fait que son client n'avait fait qu'une deuxième année d'école primaire, avait travaillé dans la restauration et avait obtenu par la suite une autorisation d'établissement. A un moment donné il aurait eu huit sociétés commerciales actives dans le domaine « HoReCa ».

Il a contesté toute infraction dans le chef de son mandant, ce dernier ne s'étant pas occupé de la caisse, et a demandé son acquittement pure et simple, sinon au profit du doute. A titre subsidiaire il a demandé la clémence du tribunal dans la fixation de la peine.

Le représentant du ministère public a tout d'abord requis l'acquittement d'P2 au motif qu'il n'existe aucune preuve que celle-ci aurait commis un quelconque acte matériel engageant la société SOC1.

Il a par contre demandé la condamnation d'P1 du chef des infractions lui reprochées, au motif que c'est lui qui a signé les déclarations d'impôts et que même si lui-même n'avait pas commis les manipulations, il en aurait quand-même été rendu attentif par son comptable et aurait donc, en connaissance de cause, en tant que gérant et chef patriarche du restaurant SOC1, toléré et avalisé la marche journalière de la société, donc toutes les manipulations constatées, et il aurait en plus profité personnellement des recettes en s'achetant des immeubles et de belles voitures.

En droit :

Au vu des contestations des prévenus, il incombe au ministère public de rapporter la preuve de la matérialité des infractions leur 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.

Conformément à la citation à prévenus du 19 décembre 2019, le ministère public a reproché aux prévenus P1 et P2 de s'être rendus coupables, en ce qui concerne les exercices 2009, 2010, 2011 et 2012, principalement d'escroquerie fiscale, sinon, subsidiairement de fraude fiscale (aggravée), sinon, en ce qui concerne les exercices 2011 et 2012, d'une tentative de ces délits.

A) Quant à P2

A l'audience du 21 janvier 2020, le représentant du ministère public a néanmoins requis l'acquittement d'P2 au motif qu'il n'existe aucune preuve que celle-ci aurait commis un quelconque acte matériel engageant la société SOC1.

Il résulte en effet des déclarations concordantes de toutes les personnes entendues tout au long de l'instruction que, malgré le fait qu'elle avait été nommée gérante de la société SOC1, P2 n'a jamais pris la moindre décision engageant la société, ni n'a jamais participé d'une quelconque manière que ce soit à l'établissement de la comptabilité, son rôle se limitant à celui d'une serveuse et femme de ménage salariée, située hiérarchiquement même en-dessous d'autres salariés du restaurant.

P2 n'est dès lors à considérer ni comme auteur ou co-auteur, ni même comme complice des infractions d'escroquerie fiscale ou de fraude fiscale aggravée, voire de tentative d'une de ces infractions et elle est partant à **acquitter** de toutes les préventions mises à sa charge :

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

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

1) depuis un temps non-prescrit, dans l'arrondissement judiciaire de Luxembourg et notamment au bureau d'imposition sis à [...], ainsi qu'au siège de la société SOC1, établie et ayant son siège social à [...], sans préjudice quant aux indications de temps et de lieux plus exactes,

En infraction à l'article 396 de la loi générale des impôts (Abgabenordnung)

Principalement de s'être rendu coupable d'escroquerie fiscale, 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, en sa qualité de dirigeant de droit ou de fait de la société de droit luxembourgeois SOC1, établie et ayant son siège social à [...], sciemment et systématiquement, par l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses tendant à dissimuler des faits pertinents à l'autorité ou à la persuader des faits inexacts, ces manœuvres frauduleuses ayant consisté dans la tenue d'une fausse comptabilité, matérialisée par les éléments suivants :

- la tenue du livre de caisse ne correspondant pas à la réalité, présentant des incohérences notoires (soldes de caisse négatifs , soldes de caisse anormalement élevés, retour et annulations inexpliqués)
- les recettes inscrites dans la comptabilité ne correspondent pas aux recettes de la caisse enregistreuse
- le contribuable s'est défait des données de sa caisse enregistreuse pour la période antérieure à 2009, ne respectant ainsi pas la règle de la conservation décennale des documents comptables
- absence de tenue d'un inventaire
- disparité entre les modules « statistiques ventes » et « analyse des ventes »
- la méthode par laquelle a été tenue la caisse enregistreuse a permis de faire des modifications , soit de prix, soit des annulations d'articles, en l'absence de module du genre « sale suppression software »
- la base de données au niveau de la caisse était ouverte et non cryptée, permettant ainsi des modifications ultérieures,
- absence de déclaration totale des recettes de la caisse enregistreuse, avec un ratio important de ventes annulées par rapport aux ventes déclarées dans la caisse enregistreuse,
- absence totale de déclaration des revenus générés par la location de chambres

omis de déclarer à l'Administration des Contributions Directes et ainsi soustraire à l'impôt, pour les années fiscales 2009, 2010, 2011 et 2012, des revenus imposables provenant de l'activité d'exploitation d'une brasserie-restaurant/location de chambres, soit:

- o pour l'année 2009 un montant total de 307.190 euros
- o pour l'année 2010 un montant total de 348.151 euros
- o pour l'année 2011 un montant total de 373.831 euros
- o pour l'année 2012 un montant total de 349.800 euros

et pour avoir aidé la société de droit luxembourgeois SOC1 à frauder les montants suivants en impôts sur le revenu, à savoir:

- o pour l'année 2009 un montant total de 46.078,50 euros
- o pour l'année 2010 un montant total de 52.222,65 euros
- o pour l'année 2011 un montant total de 90.896,36 euros
- o pour l'année 2012 un montant total de 133.858,80 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 2009, 2010, 2011 et 2012 ;

subsidièrement de s'être rendu coupable de fraude fiscale (aggravée) pour s'être procuré ou d'avoir procuré à autrui indûment des avantages fiscaux injustifiés ou d'avoir occasionné intentionnellement la réduction de recettes fiscales,

en l'espèce, d'avoir, en sa qualité de dirigeant de droit ou de fait de la société de droit luxembourgeois SOC1, établie et ayant son siège social à [...], sciemment et systématiquement omis de déclarer à l'Administration des contributions directes et soustrait à l'imposition, pour les années fiscales 2009, 2010, 2011 et 2012 des revenus imposables provenant de l'activité d'exploitation d'une brasserie-restaurant/location de chambres, soit:

- pour l'année 2009 un montant total de 307.190 euros
- pour l'année 2010 un montant total de 348.151 euros
- pour l'année 2011 un montant total de 373.831 euros
- pour l'année 2012 un montant total de 349.800 euros

et d'avoir ainsi fraudé les montants suivants en impôt sur le revenu, à savoir :

- pour l'année 2009 un montant total de 46.078,50 euros
- pour l'année 2010 un montant total de 52.222,65 euros
- pour l'année 2011 un montant total de 90.896,36 euros
- pour l'année 2012 un montant total de 133.858,80 euros

partant, de s'être procuré indûment des avantages fiscaux injustifiés et d'avoir provoqué intentionnellement à son profit la réduction des recettes fiscales en ce qui concerne les revenus imposables des années fiscales 2009, 2010, 2011 et 2012 ;

2) à titre subsidiaire par rapport aux faits renvoyés par l'ordonnance de la chambre du conseil du tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg n°202/19 du 30 janvier 2019,

depuis un temps non-prescrit, dans l'arrondissement judiciaire de Luxembourg et notamment au bureau d'imposition sis à [...], ainsi qu'au siège de la société SOC1, établie et ayant son siège social à [...], sans préjudice quant aux indications de temps et de lieux plus exactes,

En infraction aux articles 396 et 397 de la loi générale des impôts (Abgabenordnung)

principalement, de s'être rendu coupable de tentative d'escroquerie fiscale, 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 tenté, en sa qualité de dirigeant de droit ou de fait de la société de droit luxembourgeois SOC1, établie et ayant son siège social à [...], sciemment et systématiquement, par l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses tendant à dissimuler des faits pertinents à l'autorité ou à la persuader des faits inexacts, ces manœuvres frauduleuses ayant consisté dans la tenue d'une fausse comptabilité, matérialisée par les éléments suivants :

- la tenue du livre de caisse ne correspondant pas à la réalité, présentant des incohérences notoires (soldes de caisse négatifs , soldes de caisse anormalement élevés, retour et annulations inexpliqués)
- les recettes inscrites dans la comptabilité ne correspondent pas aux recettes de la caisse enregistreuse
- le contribuable s'est défait des données de sa caisse enregistreuse pour la période antérieure à 2009, ne respectant ainsi pas la règle de la conservation décennale des documents comptables
- absence de tenue d'un inventaire
- disparité entre les modules « statistiques ventes » et « analyse des ventes »

- *la méthode par laquelle a été tenue la caisse enregistreuse a permis de faire des modifications , soit de prix, soit des annulations d'articles, en l'absence de module du genre « sale suppression software »*
- *la base de données au niveau de la caisse était ouverte et non cryptée, permettant ainsi des modifications ultérieures,*
- *absence de déclaration totale des recettes de la caisse enregistreuse, avec un ratio important de ventes annulées par rapport aux ventes déclarées dans la caisse enregistreuse,*
- *absence totale de déclaration des revenus générés par la location de chambres*

omis de déclarer à l'Administration des Contributions Directes et ainsi soustraire à l'impôt, pour les années fiscales 2011 et 2012, des revenus imposables provenant de l'activité d'exploitation d'une brasserie-restaurant/location de chambres, soit:

- o *pour l'année 2011 un montant total de 373.831 euros*
- o *pour l'année 2012 un montant total de 349.800 euros*

et pour avoir aidé la société de droit luxembourgeois SOC1 à frauder les montants suivants en impôts sur le revenu, à savoir:

- o *pour l'année 2011 un montant total de 90.896,36 euros*
- o *pour l'année 2012 un montant total de 133.858,80 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 2011 et 2012,

tentative qui a été manifestée par des actes extérieurs qui formaient un commencement d'exécution de ce délit, en l'espèce par le dépôt des déclarations d'impôt pour les années fiscales 2011 et 2012, qui n'a manqué son effet que par des circonstances indépendantes de la volonté de son auteur, i.e. la révision par l'Administration des Contributions Directes avant établissement d'un bulletin d'imposition pour les années fiscales 2011 et 2012 ;

subsidiairement, de s'être rendu coupable de tentative de fraude fiscale (aggravée) pour s'être procuré ou d'avoir procuré à autrui indûment des avantages fiscaux injustifiés ou d'avoir occasionné intentionnellement la réduction de recettes fiscales,

en l'espèce, d'avoir tenté, en sa qualité de dirigeant de droit ou de fait de la société de droit luxembourgeois SOC1, établie et ayant son siège social à [...], sciemment et systématiquement omis de déclarer à l'Administration des contributions directes et soustrait à l'imposition, pour les années fiscales 2011 et 2012 des revenus imposables provenant de l'activité d'exploitation d'une brasserie-restaurant/location de chambres, soit:

- o *pour l'année 2011 un montant total de 373.831 euros*
- o *pour l'année 2012 un montant total de 349.800 euros*

et d'avoir ainsi fraudé les montants suivants en impôt sur le revenu, à savoir :

- o *pour l'année 2011 un montant total de 90.896,36 euros*
- o *pour l'année 2012 un montant total de 133.858,80 euros,*

tentative qui a été manifestée par des actes extérieurs qui formaient un commencement d'exécution de ce délit, en l'espèce par le dépôt des déclarations d'impôt pour les années fiscales 2011 et 2012, qui n'a manqué son effet que par des circonstances indépendantes de

la volonté de son auteur, i.e. la révision par l'Administration des Contributions Directes avant établissement d'un bulletin d'imposition pour les années fiscales 2011 et 2012. »

B) Quant à P1

Il est 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 aggravée).

Le ministère public estime que les manœuvres frauduleuses systématiques résident dans la tenue d'une fausse comptabilité tendant à dissimuler des faits pertinents à l'Administration des contributions directes ou à la persuader de faits inexacts.

Le ministère public reproche au prévenu d'avoir, en tout état de cause, sciemment et systématiquement omis de déclarer à l'Administration des Contributions Directes et soustrait à l'imposition pour les années fiscales 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
2009	307.190,00 €	46.078,50 €
2010	348.151,00 €	52.222,65 €
2011	373.831,00 €	90.896,36 €
2012	349.800,00 €	133.858,80 €
Total	1.378.972,00 €	323.056,31 €

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

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 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 résulte des constats du réviseur RÉVISEUR1 non contestés, ni par le prévenu lui-même, ni par le curateur de la faillite, que les déclarations d'impôts pour les années 2009 à 2012 signées par le prévenu P1 et remises par la société SOC1 dont le prévenu était le gérant de droit et de fait à l'ACD étaient inexactes, dans la mesure où elles s'appuyaient sur une comptabilité inexacte, et cachaient à l'administration les revenus, respectivement distributions de bénéfices, tels que fixés dans le cadre de la révision.

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 toutefois, la société SOC1 n'a fait l'objet d'une imposition par l'Administration que pour les années 2009 à 2010 sur base des déclarations d'impôts déposées. En ce qui concerne les années 2011 et 2012, le bureau d'imposition de l'ACD n'a établi le bulletin d'imposition qu'après le contrôle de révision.

Par conséquent, l'infraction d'escroquerie fiscale n'est consommée que pour les seules années 2009 et 2010, tandis qu'il échet d'analyser la tentative d'escroquerie fiscale pour les années 2011 et 2012.

Quant à l'élément moral de la fraude fiscale consommée pour les années 2009 à 2010, respectivement de la tentative de fraude pour les années 2011 et 2012, il sera analysé ci-dessous dans le cadre de l'analyse des manœuvres frauduleuses, dans la mesure où l'intention coupable de la fraude se confond en l'espèce avec l'intention coupable résultant de l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses.

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 inexacts (dont le poste des recettes était majoré), constitue une manœuvre frauduleuse (Corr Bruxelles 9 février 1910 cité in RPDB op. cit. compl. IV, n° 176).

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

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

En l'espèce, il résulte des constats du réviseur RÉVISEUR1 non contestés, ni par le prévenu P1 lui-même, ni par le curateur de la faillite, de même que des déclarations sous la foi du serment du comptable de la société, voire même des aveux partiels du prévenu lui-même, tels que relevés ci-dessus, que la comptabilité de la société SOC1 pour les années 2009 à 2012 telle qu'elle a été remise à l'ACD dans le cadre des déclarations d'impôts y relatives, était inexacte, dans la mesure où elle s'appuyait notamment sur un livre de caisse inexact.

Il résulte encore de la déposition sous la foi du serment du comptable T3 que le prévenu P1 a refusé lui-même le redressement des recettes lui proposé par la fiduciaire et qu'aussi bien le prévenu lui-même que son fils TIERS1 n'ont rien fait pour que le livre de caisse soit tenu de manière correcte, même après en avoir été rendus attentifs par le témoin.

Le prévenu P1 a même avoué ne jamais avoir dressé d'inventaire et d'avoir confondu tant les recettes que les dépenses de ses différentes sociétés et ainsi d'avoir payé des frais d'une société avec les recettes d'une autre société, sans que cela n'ait été comptabilisé de manière correcte au niveau des livres de caisse respectifs.

C'est dès lors de façon consciente et délibérée que le prévenu P1 a toléré en sa qualité de gérant de droit et de fait de la société SOC1 qu'une comptabilité inexacte soit établie et transmise, ensemble avec les déclarations d'impôts, pour les années 2009 à 2012 à l'ACD.

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 la comptabilité inexacte à l'ACD, le prévenu leur a donné une forme extérieure.

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

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

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 tenue d'une comptabilité inexacte tout au long de la période concernée de 2009 à 2012, malgré les avertissements et tentatives de redressement de la fiduciaire, relatés sous la foi du serment par le comptable de l'époque, de même que l'absence de tenue d'un inventaire tout au long de la même période, établissent à suffisance la façon systématique dans l'utilisation des manœuvres frauduleuses.

L'élément moral de la fraude suppose conscience et volonté de commettre le fait frauduleux qui doit avoir été commis dans l'intention de tromper l'Administration et d'éluder l'impôt.

Le prévenu P1 conteste cependant d'avoir eu l'intention de tromper l'ACD.

A cet égard, le tribunal fait siens les développements contenus dans le jugement de la chambre commerciale du 5 décembre 2014 cité ci-dessus pour arriver à la conclusion que : « [...] Il se dégage de ce rapport que des sommes importantes ont été retirées de la société qui n'en avait plus la disposition afin de faire face à ses dépenses courantes.

Le fait de vider la société de ses avoirs constitue une faute grave et caractérisée dans le chef des gérants, ayant contribué à la faillite. En effet, le patrimoine de la société a diminué sans que la société n'ait bénéficié d'une quelconque contrepartie (Verougstraete, Manuel du curateur, 5^{ème} édition, n°828).

La déclaration des pertes est également une conséquence directe de la distribution cachée de bénéfices.

Face à une telle situation, les gérants auraient dû, conformément à l'article 440 du Code de commerce, faire l'aveu de la faillite beaucoup plus tôt, en l'occurrence fin 2010, deuxième année consécutive d'accumulation de pertes. Au contraire, les gérants ont poursuivi, au moins pendant trois ans, une activité nettement déficitaire dans un intérêt purement personnel, à savoir celui de vider la société de ses recettes. »

Il résulte encore des déclarations constantes d'P2 que le prévenu P1 a financé tous les immeubles, toutes les « belles » voitures et, de façon générale, son train de vie de l'époque grâce aux recettes de ses sociétés, dont la société SOC1.

Le tribunal relève encore qu'P1 s'est payé dans la période concernée et malgré les pertes énormes actées dans les bilans, des revenus mensuels dignes d'un directeur d'une administration publique, tandis qu'il ne faisait, suivant ses propres aveux, de même que suivant les déclarations des témoins « à décharge » cités par la défense, que le travail d'un simple serveur ou aide-cuisinier.

Il se dégage de tous ces développements que le prévenu P1 a commis les manœuvres frauduleuses, consistant dans le fait de joindre aux déclarations d'impôts pour les années 2009 à 2012 une comptabilité qu'il savait inexacte de la société SOC1, dans le cadre d'une fraude généralisée, son unique intention ayant consisté à s'enrichir lui-même et à mener un train de vie luxueux au détriment, aussi bien de ses propres sociétés commerciales, que de la société de manière générale.

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.

Il convient dès lors de se référer aux tableaux non contestés dressés par l'Administration des Contributions Directes qui documentent que la société SOC1, grâce aux fausses déclarations du prévenu P1, a pu économiser 98.301,15 € d'impôts pour les années 2009 et 2010 et aurait pu économiser 224.755,16 € pour les années 2011 et 2012, ces montants étant à considérer comme des montants significatifs d'impôt.

P1 est dès lors et dès à présent à retenir dans les liens de l'infraction d'escroquerie fiscale consommée pour les années fiscales 2009 et 2010.

4) Quant à la tentative d'escroquerie fiscale pour les années 2011 et 2012

Tel que développé ci-dessus, la fraude fiscale requiert comme élément matériel, une insuffisance d'impôts au préjudice de l'Administration et un élément moral correspondant à l'intention coupable.

En l'espèce, au vu du fait qu'il est établi que les déclarations d'impôts déposées pour les années 2011 et 2012 n'ont pas été suivies d'une imposition ou taxation par l'Administration mais qu'il y a eu antérieurement recalcul et redressement, il y a lieu d'analyser s'il y a eu tentative d'escroquerie fiscale punissable pour ces années, cette tentative ayant été libellée à titre subsidiaire par rapport à l'ordonnance de renvoi de la chambre du conseil dans le cadre de la citation du 19 décembre 2019.

Le § 397 (1) de l'AO prévoit que la tentative de la fraude fiscale 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 2009 et 2010, mais pour la période complète de 2009 à 2012, de sorte qu'il est établi que les éléments supplémentaires et aggravants ont été commencés. En effet, les déclarations d'impôts remises pour les années 2011 et 2012 comportaient les mêmes omissions que celles des années 2009 et 2010 et étaient appuyées par la même comptabilité inexacte.

L'intention criminelle a également déjà fait l'objet d'une analyse détaillée ci-dessus pour les années 2009 à 2012 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 diverses incohérences, a décidé d'elle-même de procéder à une révision et a ainsi découvert le caractère erroné des chiffres déclarés par le prévenu.

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

Les éléments constitutifs de l'infraction de tentative d'escroquerie fiscale étant réunis en l'espèce, le prévenu P1 est encore à retenir dans les liens de cette infraction pour les années fiscales 2011 et 2012.

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

« comme auteur, depuis un temps non-prescrit, au bureau d'imposition sis à [...], ainsi qu'au siège de la société SOC1, établie et ayant son siège social à [...],

1) En infraction à l'article 396 de la loi générale des impôts (Abgabenordnung)

de s'être rendu coupable d'escroquerie fiscale, 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, en sa qualité de dirigeant de droit et de fait de la société de droit luxembourgeois SOC1, établie et ayant son siège social à [...], sciemment et systématiquement, par l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses tendant à dissimuler des faits pertinents à l'autorité ou à la persuader des faits inexacts, ces manœuvres frauduleuses ayant consisté dans la tenue d'une fausse comptabilité, matérialisée par les éléments suivants :

- **la tenue du livre de caisse ne correspondant pas à la réalité, présentant des incohérences notoires (soldes de caisse négatifs , soldes de caisse anormalement élevés, retour et annulations inexplicables)**
- **les recettes inscrites dans la comptabilité ne correspondent pas aux recettes de la caisse enregistreuse**
- **le contribuable s'est défait des données de sa caisse enregistreuse pour la période antérieure à 2009, ne respectant ainsi pas la règle de la conservation décennale des documents comptables**
- **absence de tenue d'un inventaire**
- **disparité entre les modules « statistiques ventes » et « analyse des ventes »**
- **la méthode par laquelle a été tenue la caisse enregistreuse a permis de faire des modifications , soit de prix, soit des annulations d'articles, en l'absence de module du genre « sale suppression software »**
- **la base de données au niveau de la caisse était ouverte et non cryptée, permettant ainsi des modifications ultérieures,**
- **absence de déclaration totale des recettes de la caisse enregistreuse, avec un ratio important de ventes annulées par rapport aux ventes déclarées dans la caisse enregistreuse,**
- **absence totale de déclaration des revenus générés par la location de chambres**

omis de déclarer à l'Administration des Contributions Directes et ainsi soustraire à l'impôt, pour les années fiscales 2009 et 2010 des revenus imposables provenant de l'activité d'exploitation d'une brasserie-restaurant/location de chambres, soit:

- o **pour l'année 2009 un montant total de 307.190 euros**

- pour l'année 2010 un montant total de 348.151 euros

et pour avoir aidé la société de droit luxembourgeois SOC1 à frauder les montants suivants en impôts sur le revenu, à savoir:

- pour l'année 2009 un montant total de 46.078,50 euros
- pour l'année 2010 un montant total de 52.222,65 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 2009 et 2010.

- 2) En infraction aux articles 396 et 397 de la loi générale des impôts (Abgabenordnung)**

de s'être rendu coupable de tentative d'escroquerie fiscale, 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 tenté, en sa qualité de dirigeant de droit et de fait de la société de droit luxembourgeois SOC1, établie et ayant son siège social à [...], sciemment et systématiquement, par l'emploi systématique de manœuvres frauduleuses tendant à dissimuler des faits pertinents à l'autorité ou à la persuader des faits inexacts, ces manœuvres frauduleuses ayant consisté dans la tenue d'une fausse comptabilité, matérialisée par les éléments suivants :

- la tenue du livre de caisse ne correspondant pas à la réalité, présentant des incohérences notoires (soldes de caisse négatifs , soldes de caisse anormalement élevés, retour et annulations inexpliqués)
- les recettes inscrites dans la comptabilité ne correspondent pas aux recettes de la caisse enregistreuse
- le contribuable s'est défait des données de sa caisse enregistreuse pour la période antérieure à 2009, ne respectant ainsi pas la règle de la conservation décennale des documents comptables
- absence de tenue d'un inventaire
- disparité entre les modules « statistiques ventes » et « analyse des ventes »
- la méthode par laquelle a été tenue la caisse enregistreuse a permis de faire des modifications , soit de prix, soit des annulations d'articles, en l'absence de module du genre « sale suppression software »
- la base de données au niveau de la caisse était ouverte et non cryptée, permettant ainsi des modifications ultérieures,
- absence de déclaration totale des recettes de la caisse enregistreuse, avec un ratio important de ventes annulées par rapport aux ventes déclarées dans la caisse enregistreuse,
- absence totale de déclaration des revenus générés par la location de chambres

d'omettre de déclarer à l'Administration des Contributions Directes et ainsi de soustraire à l'impôt, pour les années fiscales 2011 et 2012, des revenus imposables provenant de l'activité d'exploitation d'une brasserie-restaurant/location de chambres, soit:

- pour l'année 2011 un montant total de 373.831 euros
- pour l'année 2012 un montant total de 349.800 euros

et pour avoir tenté d'aider la société de droit luxembourgeois SOC1 à frauder les montants suivants en impôts sur le revenu, à savoir:

- pour l'année 2011 un montant total de 90.896,36 euros
- pour l'année 2012 un montant total de 133.858,80 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 2011 et 2012,

tentative qui a été manifestée par des actes extérieurs qui formaient un commencement d'exécution de ce délit, en l'espèce par le dépôt des déclarations d'impôt pour les années fiscales 2011 et 2012, qui n'a manqué son effet que par des circonstances indépendantes de la volonté de son auteur, i.e. la révision par l'Administration des Contributions Directes avant établissement d'un bulletin d'imposition pour les années fiscales 2011 et 2012. »

LA PEINE

Les infractions à charge d'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 et la tentative d'escroquerie commine 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 1er août 2001 relative au basculement en euro le 1er 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 (323.056,31 X 10) 3.230.563,10 €.

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 proposition remplissent les critères de la qualification d'escroquerie fiscale réprimée par l'article 396(6) nouveau de la loi générale des impôts. 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.

Eu égard aux circonstances atténuantes tenant à l'absence d'antécédents judiciaires au moment de commettre les faits lui reprochés et aux aveux partiels d'P1, il y a dès lors lieu de le condamner à une peine d'**emprisonnement** correctionnel d'une durée de **12 (douze) mois**, ainsi qu'à une amende de **60.000 €**.

Le prévenu n'ayant pas encore subi jusqu'à ce jour de condamnation excluant le sursis à l'exécution des peines et ne semblant pas indigne de l'indulgence du tribunal, il y a lieu de lui accorder la faveur du **sursis intégral** quant à la peine d'emprisonnement à prononcer à son encontre.

PAR CES MOTIFS :

le tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, seizième chambre, siégeant en matière correctionnelle, statuant **contradictoirement**, P2 et P1, assistés d'un interprète assermenté, et leurs mandataires entendus en leurs explications et moyens de défense et le représentant du ministère public entendu en ses réquisitions,

d i t le moyen du libellé obscur soulevé par Maître Marc PETIT recevable, mais non-fondé ;

a c q u i t t e P2 du chef des infractions non retenues à sa charge ;

l a i s s e les frais relatifs à la poursuite pénale d'P2 à charge de l'Etat ;

c o n d a m n e P1 du chef des infractions retenues à sa charge à une peine d'emprisonnement de **douze (12) mois**, à une amende de **60.000 (soixante mille) €** ainsi qu'aux frais de sa mise en jugement, liquidés à 68,67 € ;

f i x e la durée de la contrainte par corps en cas de non-paiement de l'amende à 600 (six cents) jours ;

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

a v e r t i t P1 qu'au cas où, dans un délai de cinq ans à dater du présent jugement, il aura commis une nouvelle infraction ayant entraîné une condamnation à une peine privative de liberté ou à une peine plus grave pour crimes ou délits de droit commun, la peine de prison prononcée ci-devant sera exécutée sans confusion possible avec la nouvelle peine et que les peines de la récidive seront encourues dans les termes de l'article 56 alinéa 2 du Code pénal.

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 (Abgabenordnung) et des articles 155, 179, 182, 184, 185, 189, 190, 190-1, 194, 195, 196, 626, 627, 628, 628-1 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 Sam RIES, substitut du procureur d'Etat, et de Philippe FRÖHLICH, greffier assumé, qui, à l'exception du représentant du ministère public, ont signé le présent jugement.