

**Arrêt N° 25/14 V.**  
**du 14 janvier 2014**  
(Not. 841/12/XD)

La Cour d'appel du Grand-Duché de Luxembourg, cinquième chambre, siégeant en matière correctionnelle, a rendu en son audience publique du quatorze janvier deux mille quatorze l'arrêt qui suit dans la cause

e n t r e :

le Ministère Public, exerçant l'action publique pour la répression des crimes et délits, **appelant**

e t :

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

prévenu

---

**FAITS :**

Les faits et rétroactes de l'affaire résultent à suffisance de droit d'un jugement rendu contradictoirement par le tribunal d'arrondissement de Diekirch, siégeant en matière correctionnelle, le 28 juin 2012, sous le numéro 559/12, dont les considérants et le dispositif sont conçus comme suit:

« Vu l'ensemble du dossier pénal, notamment le procès-verbal no. 50 du 3 février 2012 du CP de la police grand-ducale de Rambrouch, circonscription régionale de Mersch, à charge de X.)

Vu l'ordonnance de renvoi du 14 mars 2012 de la chambre du conseil du tribunal d'arrondissement de et à Diekirch ordonnant le renvoi de X.), par application de circonstances atténuantes, devant la chambre correctionnelle du tribunal d'arrondissement de et à Diekirch du chef de détournement de fonds.

Vu la citation à prévenu du 10 mai 2012 (Not. 841/12/XD) régulièrement notifiée au prévenu.

Le Parquet reproche, principalement, à X.), depuis un temps non prescrit jusqu'au 3 février 2012, dans l'arrondissement judiciaire de Diekirch et plus spécialement à (...),(...) sans préjudice quant à l'indication de temps et de lieux exactes, comme auteur, en sa qualité de gérant de la société à responsabilité limitée **SOCl.)**, en infraction à l'article 240 du Code pénal, en tant que dépositaire ou agent de l'autorité ou de la force publique, ou chargé d'une mission de service public, d'avoir détourné des deniers publics ou privés, des effets en tenant lieu, des pièces, titres, actes, effets mobiliers qui étaient entre ses mains, soit en vertu, soit à raison de sa charge, en l'espèce, en tant que gérant statutaire responsable d'une société commerciale et plus spécialement de la société à responsabilité limitée **SOCl.)**, actuellement en état de faillite suivant jugement du tribunal d'arrondissement de et à Diekirch du 2 novembre 2010 (n°441/2010), chargé de par la loi d'une mission de service public consistant dans l'encaissement pour le compte et au profit de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines de la taxe sur la valeur ajoutée redevable dans le cadre de la facturation à ses clients des services et prestations fournis, d'avoir encaissé au courant de la période allant de la constitution de la société le 20 décembre 2005 au jour du prononcé de la faillite le 2 novembre 2010, le montant de 35.822,44 euros et omis de continuer ce montant à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, partant détourné ce montant à des fins personnelles.

Le Parquet reproche, subsidiairement, à X.), lors des mêmes circonstances de temps et de lieu, comme auteur, en sa qualité de gérant de la société à responsabilité limitée **SOCl.)**, en infraction à l'article 491 du Code pénal, d'avoir soit détourné, soit dissipé au préjudice d'autrui, des effets, deniers, marchandises, billets, quittances, écrits de toute nature contenant ou opérant obligation ou décharge et qui lui avaient été remis à condition de les rendre ou d'en faire un usage ou un emploi déterminé, en l'espèce, en tant que gérant responsable d'une société commerciale et plus spécialement de la société à responsabilité limitée **SOCl.)**, actuellement en état de faillite suivant jugement du tribunal d'arrondissement de et à Diekirch du 2 novembre 2010 (n°441/2010), chargé de par la loi d'une mission de service public consistant dans l'encaissement pour le compte et au profit de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines de la taxe sur la valeur ajoutée redevable dans le cadre de la facturation à ses clients des services et prestations fournis, d'avoir encaissé au courant de la période visée entre les années exercice le montant de 35.822,44 euros sans continuer ledit montant à l'administration concernée, partant détourné le montant de 35.822,44 euros.

A titre préliminaire, il convient de rectifier l'erreur matérielle qui s'est glissée dans le libellé de la citation en ce sens que la faillite de la société **SOCl.)** S.à r.l. a été prononcée le 27 octobre 2010 et non le 2 novembre 2010, tel que cela résulte du jugement commercial n°441/2010 du Tribunal d'arrondissement de et à Diekirch du 27 octobre 2010, annexé au procès-verbal de police précité.

Le Parquet a poursuivi X.) en sa qualité de gérant de la société **SOCl.)** S.à r.l., donc comme personne physique par l'intermédiaire de laquelle la personne morale a agi, cette personne physique étant pénalement responsable non pas en tant qu'organe compétent de la société, mais comme individu ayant commis l'acte illicite.

Il résulte des éléments du dossier que X.) a été nommé gérant de la société **SOCl.)** S.à r.l. lors de sa constitution et qu'il l'est resté jusqu'au jour du prononcé de la faillite de la société **SOCl.)** S.à r.l., le 27 octobre 2010.

Il convient donc de rechercher si le prévenu a, par omission ou commission causé les infractions mises à sa charge.

En ce qui concerne les faits lui reprochés, le prévenu ne conteste pas avoir manqué de payer les montants dus au titre de la taxe sur la valeur ajoutée par la société **SOCl.)** S.à r.l. à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines à celle-ci. Il conteste toutefois le montant des arriérés de taxe sur la valeur ajoutée libellé dans la citation.

Le prévenu fait plaider que le dernier relevé que la société **SOCl.)** S.à r.l. aurait reçu de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines concernant les montants dus au titre d'arriérés de taxe sur la valeur ajoutée ne ferait état que d'un total de 24.598,04 euros.

Il résulte de l'extrait de compte du 16 novembre 2010 que le montant dû par la société **SOCl.)** S.à r.l. à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines à cette date était effectivement de 24.598,04.- EUR. Il ressort cependant également de ce relevé qu'il ne concerne que la taxe sur la valeur ajoutée due pour les années 2008 et 2009 ainsi que pour le premier trimestre de l'année 2010, c'est-à-dire que ce relevé ne prend pas en compte la taxe sur la valeur ajoutée due pour la période allant du deuxième trimestre de l'année 2010 inclus jusqu'au jour du prononcé de la faillite, le 27 octobre 2010. Il y a partant lieu de retenir le montant de 35.822,44 euros, repris au libellé de la citation, qui correspond au montant indiqué dans la déclaration de créance de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines du 7 février 2011, admise au passif de la faillite pour ce même montant.

En ce qui concerne l'infraction libellée à titre principal, le prévenu fait plaider que les éléments constitutifs de cette infraction ne seraient pas réunis. Il fait valoir que la personne chargée d'une mission de service publique, a également des prérogatives de puissance publique, ce qui n'aurait pas été le cas du prévenu.

En matière pénale, en cas de contestations émises par le prévenu, il incombe au Ministère Public de rapporter la preuve de la matérialité de l'infraction lui reprochée, tant en fait qu'en droit.

L'article 240 du Code pénal prévoit l'incrimination d'une infraction spéciale en ce sens qu'il n'est applicable qu'à une personne ayant la qualité de fonctionnaire, officier public ou qui est chargée d'une mission de service public. Sont ainsi visés tous ceux qui exercent une fonction publique ou sont revêtus d'une autorité ou d'un pouvoir publics, c'est-à-dire non seulement les citoyens exerçant, à un degré quelconque, une portion de la puissance publique, mais encore ceux qui, mis en possession d'un mandat public, puisent dans ce mandat le droit de concourir à la gestion des affaires de l'Etat ou de la commune.

Le but recherché est de punir plus sévèrement ces personnes qui de par leur charge ont une certaine responsabilité directe ou indirecte envers la société et se voient reconnaître la confiance publique, ces personnes ayant connu et accepté cette responsabilité avec leur charge.

Il résulte du libellé de la citation qu'elle est basée sur la prémisse que la société **SOCL**) S.à r.l., était chargée de par la loi d'une mission de service public consistant dans l'encaissement pour le compte et au profit de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines de la taxe sur la valeur ajoutée redevable dans le cadre de la facturation à ses clients des services et prestations fournis.

Il ne résulte cependant pas des termes de la législation applicable en matière de taxe sur la valeur ajoutée, que les assujettis à cet impôt soient chargés d'une quelconque mission de service public.

Le gérant d'une société commerciale, ayant pour objet le commerce de détail de toutes fournitures et prestations dans le secteur de l'électroménager, de l'audiovisuel et de l'informatique, qui perçoit dans le cadre de la facturation aux clients de ladite société commerciale des services et prestations fournis la taxe sur la valeur ajoutée ne fait qu'usage du droit octroyé par la loi à la société commerciale d'imputer la taxe sur la valeur ajoutée qu'elle doit payer sur les opérations qu'elle réalise à ses clients. Le gérant agit ainsi dans l'intérêt de la société commerciale et non dans celui de la collectivité. De même, lorsqu'il reverse la taxe sur la valeur ajoutée à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, il ne fait pas cela en vertu d'une quelconque mission de service publique que les pouvoirs publics auraient confiée à la société commerciale mais il s'acquitte simplement d'une dette d'impôts de la société commerciale.

Toute interprétation contraire reviendrait, en effet, non seulement à dénaturer l'esprit du texte légal mais également à méconnaître le principe fondamental de l'interprétation stricte du droit pénal.

Le prévenu ne présente donc pas l'une des qualités requises pour l'application de l'article 240 du Code pénal.

Les éléments constitutifs de l'infraction mise à charge du prévenu à titre principal n'étant pas réunis, il y a lieu d'acquitter le prévenu du chef de cette prévention.

En ce qui concerne l'infraction libellée à titre subsidiaire, le prévenu fait plaider que les éléments constitutifs de l'infraction d'abus de confiance ne seraient pas réunis puisqu'il n'y aurait eu ni mandat en vertu duquel le prévenu aurait perçu la taxe sur la valeur ajoutée, ni de remise à titre précaire de cette taxe.

Subsidiairement, il se réfère à une décision du tribunal d'arrondissement de Diekirch du 8 novembre 1935 (Pas. 13, p.544) selon laquelle « *n'est pas coupable d'abus de confiance, à défaut d'intention frauduleuse, le mandataire ayant dépensé pour ses propres besoins les fonds qu'il a encaissé pour le compte de son mandant, lorsqu'il a pu admettre qu'il serait en mesure de les lui remettre plus tard* ».

Pour qu'il y ait abus de confiance, il faut que le propriétaire de la chose remise à l'agent conserve son droit de propriété sur la chose, qui ne passe entre les mains de l'agent qu'à titre précaire. Si au moment de la remise, le droit de propriété quitte le propriétaire pour aller se fixer sur la tête de l'agent, celui-ci devenu lui-même propriétaire, peut disposer librement de la chose, il ne peut y avoir ni détournement, ni dissipation de cette chose au préjudice du propriétaire primaire, et, partant pas d'abus de confiance. (CSJ 20 avril 1912, Pas. 8, p.361, CSJ 18 janvier 1912, Pas. 9, p.104).

Il n'y a détournement ou dissipation en matière d'abus de confiance que si l'auteur a la volonté de transformer en une possession *animo domini*, contre le droit et de mauvaise foi, la possession précaire d'une chose qui lui a été confiée.

A l'audience, le représentant du ministère public fait valoir que selon l'article 30 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, la taxe sur la valeur ajoutée n'est pas un élément de la rémunération et en conclut que la taxe sur la valeur ajoutée prélevée par le prévenu, en sa qualité de gérant de la société **SOCL**) S.à r.l., lors de la facturation des services et prestations fournis par la société à ses clients, ne serait pas entré dans le patrimoine de la société **SOCL**) S.à r.l. en pleine propriété.

L'article 30 de ladite loi prévoit que les montants payés au nom et pour le compte du preneur du service presté et qui sont portés dans la comptabilité du fournisseur du service dans des comptes de passage, ne constituent pas un élément de la rémunération.

L'article 29 de ladite loi prévoit cependant effectivement que la taxe sur la valeur ajoutée ne fait pas partie de la rémunération.

Il convient toutefois de relever que ces articles figurent sous le Chapitre IV (Assiette de la taxe), Section 1 (Base d'imposition pour les livraisons de biens, les prestations de services et les acquisitions intracommunautaires de biens) de la loi.

Or, selon l'article 28 (a), qui figure également sous le Chapitre IV, Section 1 de la loi, « *la base d'imposition est constituée (...) pour les prestations de service (...) par la rémunération (...) de la prestation de services* ».

Le terme « *rémunération* », tel qu'utilisé au Chapitre IV, Section 1 de la loi, vise donc la base d'imposition de la taxe sur la valeur ajoutée et ne saurait de ce fait évidemment pas comprendre la taxe sur la valeur ajoutée elle-même.

Il ne saurait partant être déduit de cette disposition que le législateur a voulu n'octroyer au fournisseur de prestations de service qu'un droit précaire sur la taxe sur la valeur ajoutée qu'il prélève lors de l'encaissement de ses prestations de service auprès de ses clients.

Au contraire, la loi parle dans sa section 3 du « *débiteur de la taxe* ». Il s'agit partant d'une relation créancier-débiteur et non d'une relation mandant-mandataire qui s'établit en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

A l'audience, le représentant du ministère public se réfère encore à une jurisprudence belge de la Cour d'appel de Liège du 9 janvier 1981 (Revue Régionale de droit 1982, p.148) qui a décidé que « *l'obligation de payer la taxe sur la valeur ajoutée ne découle pas de l'obligation légale imposée à celui qui perçoit le montant de cette taxe, mais du fait que celui qui a encaissé cette taxe est en réalité le mandataire de celui duquel il l'a reçue puisque, en vertu de l'article 53 de la loi du 3 juillet 1969, le cocontractant qui ne peut démontrer, preuves à l'appui, qu'il a payé le montant de la taxe est solidairement tenu avec le fournisseur de biens ou de services* » ainsi que lorsque celui qui perçoit le montant de la taxe, utilise ce montant à son profit, avec l'intention frauduleuse requise, commet un détournement.

L'article 67 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, prévoit également, à l'instar du droit belge, la solidarité entre les personnes partie à l'opération imposable, à l'exclusion cependant du consommateur final non assujéti.

Il faudrait partant pour qu'il puisse être considéré d'appliquer la jurisprudence belge précitée en l'espèce, que la solidarité entre les clients de la société **SOCL.** S.à. r.l., desquels le prévenu a encaissé la taxe sur la valeur ajoutée, et la société **SOCL.** S.à. r.l., soit établie par le Ministère Public, c'est-à-dire que les clients en question n'étaient pas des consommateurs finaux non assujettis.

Or, cela ne résulte d'aucun élément du dossier.

Au vu de l'objet social de la société **SOCL.**, à savoir le commerce de détail de toutes fournitures et prestations dans le secteur de l'électroménager, de l'audiovisuel et de l'informatique, il semblerait plutôt plus probable que les clients de la société aient été des consommateurs finaux non assujettis.

La jurisprudence belge précitée est au demeurant critiquable.

En effet, lorsqu'un fournisseur de prestations de service encaisse la taxe sur la valeur ajoutée d'un de ses clients, que ce dernier soit un consommateur final ou non, il ne l'encaisse pas à titre précaire, mais il devient propriétaire de l'entièreté de la somme ainsi encaissée, y compris la taxe sur la valeur ajoutée.

Le fournisseur de services devient naturellement débiteur d'un montant équivalent à celui de la taxe sur la valeur ajoutée ainsi prélevée, à l'exception de toute déduction qu'il pourrait faire valoir. Il n'est cependant pas tenu par un quelconque mandat tacite de remettre la somme perçue de ses clients à titre de taxe sur la valeur ajoutée à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines mais uniquement en sa qualité de débiteur de ladite taxe et il ne commet ainsi pas de détournement pénalement répréhensible.

La Cour d'appel de Bruxelles va d'ailleurs dans le même sens lorsque dans un arrêt du 11 mai 2011 (Journal de droit fiscal, 5/2011, p.180 à 186) elle décide que « *L'infraction de détournement ne peut être retenue à charge des administrateurs d'une société qui auraient employé les fonds disponibles de la société pour payer non pas les TVA mais un autre créancier que le Trésor, parce que la société est la seule débitrice des TVA calculées sur les opérations effectuées par elle dont elle a incorporé le coût dans le prix des prestations facturées à ses clients, le paiement des factures opérant ensuite un transfert de propriété des sommes d'argent en faveur exclusivement de la société.* »

Au surplus, l'existence d'une intention frauduleuse dans le chef du prévenu n'est pas à suffisance établie puisqu'il ne résulte pas des éléments du dossier que le prévenu ait eu de prime abord l'intention de nuire à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines et de lui soustraire définitivement le paiement des taxes sur la valeur ajoutée dues. Au contraire, il résulte des pièces versées au dossier par le mandataire du prévenu que **X.)** a contacté l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, à travers la société fiduciaire chargée de sa comptabilité, pour obtenir un échelonnement des paiements auquel l'administration a d'ailleurs consenti. Le défaut de paiement s'explique simplement par l'insolvabilité ultérieure du prévenu.

Les éléments constitutifs de l'infraction mise à charge du prévenu à titre subsidiaire n'étant pas réunis, il y a lieu d'acquitter le prévenu du chef de cette prévention.

**X.)** est partant à acquitter de l'ensemble des infractions libellées à sa charge.

**P a r c e s m o t i f s ,**

le tribunal d'arrondissement de et à Diekirch, siégeant en matière correctionnelle, statuant contradictoirement, le mandataire de **X.)**, prévenu, entendu en ses explications et moyens de défense et le représentant du ministère public entendu en ses réquisitions,

**a c q u i t t e X.)** de l'ensemble des préventions mises à sa charge,

**l a i s s e** les frais de sa poursuite pénale à charge de l'Etat.

Par application des articles 179, 182, 186, 189, 190, 190-1, 191, 194 et 195 du Code d'instruction criminelle.

Ainsi fait et jugé par Jean-Claude KUREK, premier vice-président, Romain BINTENER, vice-président et Maria FARIA ALVES, attachée de justice déléguée et prononcé en audience publique le jeudi 28 juin 2012 au Palais de justice à Diekirch par Jean-Claude KUREK, premier vice-président, assisté du greffier assumé Danielle HASTERT en présence de Caroline GODFROID, substitut principal du Procureur d'État, qui à l'exception du représentant du ministère public ont signé le présent jugement ».

De ce jugement, appel fut relevé au greffe du tribunal d'arrondissement de Diekirch le 11 juillet 2012 par le représentant du ministère public.

En vertu de cet appel et par citation du 18 septembre 2013, le prévenu fut requis de comparaître à l'audience publique du 10 décembre 2012 devant la Cour d'appel de Luxembourg, 10<sup>e</sup> chambre correctionnelle, pour y entendre statuer sur le mérite de l'appel interjeté.

L'affaire fut décommandée.

Sur citation du 25 juin 2013 le prévenu fut à nouveau requis de comparaître à l'audience publique du 8 novembre 2013, devant la Cour d'appel de Luxembourg, 5<sup>e</sup> chambre correctionnelle.

A cette audience le prévenu fut entendu en ses explications et moyens de défense.

Monsieur l'avocat général Jean ENGELS, assumant les fonctions de ministère public, fut entendu en son réquisitoire.

Maître Daniel CRAVATTE, avocat à la Cour, demeurant à Diekirch, développa plus amplement les moyens de défense du prévenu.

## LA COUR

prit l'affaire en délibéré et rendit à l'audience publique du 14 janvier 2014, à laquelle le prononcé avait été fixé, l'**arrêt** qui suit:

Par déclaration au greffe du tribunal d'arrondissement de Diekirch à la date du 11 juillet 2012, le Procureur d'Etat a relevé appel d'un jugement contradictoirement rendu le 28 juin 2012 par le tribunal d'arrondissement de Diekirch, siégeant en matière correctionnelle, dans la cause entre le Ministère public, partie poursuivante et **X.**), prévenu, et dont la motivation et le dispositif se trouvent reproduits aux qualités du présent arrêt.

Cet appel est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il est constant en cause que **X.)** était le gérant de la société **SOC1.)** s.à.r.l., déclarée en état de faillite par jugement commercial du 27 octobre 2010 du tribunal d'arrondissement de Diekirch. L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines a produit au passif de la faillite pour un montant de 35.822,44 euros, représentant la taxe sur la valeur ajoutée réduite et non payée. Pour ne pas avoir continué ledit montant à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, le Parquet a mis en prévention **X.)**, en sa qualité de gérant de la société **SOC1.)** s.à.r.l., du chef, principalement, d'infraction à l'article 240 du Code pénal, et subsidiairement, du chef d'infraction à l'article 491 du même code.

Les premiers juges ont acquitté le prévenu des préventions mises à sa charge, aux motifs, d'une part et s'agissant de l'article 240 du Code pénal, que la société **SOC1.)** s.à.r.l., n'était pas chargée de par la loi d'une mission de service public consistant dans l'encaissement pour le compte et au profit de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines de la taxe sur la valeur ajoutée redevable dans le cadre de la facturation à ses clients des services et

prestations fournis, et, d'autre part et s'agissant de l'article 491 du Code pénal, qu'en encaissant la taxe sur la valeur ajoutée d'un de ses clients, le fournisseur de prestations de services ne l'encaisse pas à titre précaire, mais il devient propriétaire de l'entièreté de la somme encaissée, y compris la taxe sur la valeur ajoutée.

Le représentant du ministère public rejoint, en instance d'appel, l'analyse des premiers juges. La société **SOC1.)** s.à.r.l., du fait de son activité consistant à accomplir de manière indépendante et à titre habituel des opérations relevant des activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, est un assujetti au titre de la loi sur la TVA. Elle a ainsi la qualité de débiteur de la taxe. Mais elle n'est pas pour autant à considérer comme dépositaire de fonds en qualité de mandataire de l'administration. Elle n'est pas non plus mandataire des clients pour le montant de la TVA facturée et payée par ces clients. C'est le fournisseur qui est seul débiteur de la TVA calculée sur les opérations par lui effectuées et dont il a incorporé le coût dans les prix des prestations facturées à ses clients, le paiement du prix opérant transfert de propriété de l'entièreté des sommes d'argent en faveur exclusivement du fournisseur.

L'article 240 du Code pénal dispose que « *sera punie de la réclusion de cinq à dix ans toute personne dépositaire ou agent de l'autorité ou de la force publiques, ou chargée d'une mission de service public, qui aura détourné des deniers publics ou privés, des effets en tenant lieu, des pièces, titres, actes, effets mobiliers qui étaient entre ses mains, soit en vertu, soit à raison de sa charge* ».

La personne « chargée d'une mission de service public » évoque celle qui, sans avoir reçu un pouvoir de décision ou de commandement dérivant de l'exercice de l'autorité publique, est chargée d'accomplir des actes ou d'exercer une fonction dont la finalité est de satisfaire à un intérêt général.

Il peut s'agir de toute personne, morale ou physique, qui assure une telle mission de service public, en ce compris les entreprises privées, du moment qu'elles accomplissent, à titre temporaire ou permanent, volontairement ou sur réquisition des autorités publiques, un service public quelconque.

La société **SOC1.)** s.à.r.l., et son dirigeant social, ne sont pas chargés d'une mission de service public en matière de perception de la taxe sur la valeur ajoutée. Il ne peut en particulier pas être soutenu que la société, et à travers elle son gérant, seraient chargés de la perception de cet impôt.

Dans la perception de l'impôt, on distingue trois phases de procédure, qui sont la phase de l'assiette, la phase de la liquidation et la phase du recouvrement (Jean Olinger, Introduction à l'étude du droit fiscal luxembourgeois, n° 63 et ss., Etudes fiscales, septembre 1994, numéros 93/94/95).

S'il est exact que la société **SOC1.)** s.à.r.l. participe à la phase de l'assiette, qui consiste dans la recherche de la matière imposable et dans la détermination de la base de l'impôt, et ce par le biais de déclarations à adresser à l'administration, elle y participe toutefois en tant qu'assujetti, c'est-à-dire en qualité de personne imposable. C'est à l'administration qu'il appartient, une fois l'assiette de l'impôt établie sur base des déclarations de l'assujetti, de procéder à la liquidation de l'impôt, par la détermination de la dette fiscale, et ensuite au recouvrement. En d'autres termes, la perception de l'impôt relève de l'administration et d'elle seule.

De l'obligation légale faite à la personne imposable d'adresser à l'administration des déclarations en vue de l'établissement de l'assiette de la taxe ne saurait être déduite l'accomplissement d'un quelconque service public. C'est dès lors également à juste titre que l'argument tiré par le Parquet de Diekirch de l'article 30 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée a été rejeté par les premiers juges, ledit article figurant sous le chapitre IV de la loi relatif à l'assiette de la taxe.

Le fait de la société **SOC1.)** s.à.r.l. en tant que personne imposable de ne pas satisfaire aux obligations lui imposées par la législation en matière de taxe sur la valeur ajoutée, et plus particulièrement à son obligation de paiement, ne constitue dès lors pas cette société et son gérant en infraction à l'article 240 du Code pénal.

C'est encore à juste titre que les premiers juges ont retenu que le prévenu, en sa qualité de gérant de la société **SOC1.)** s.à.r.l., ne s'est pas rendu coupable d'abus de confiance en ne satisfaisant pas à l'obligation de paiement de la taxe sur la valeur ajoutée.

L'obligation de paiement de la taxe sur la valeur ajoutée découle de la qualité d'assujetti, et donc de personne imposable, de la société **SOC1.)** s.à.r.l.. En s'acquittant de cette obligation, l'assujetti s'acquitte de sa dette fiscale. Il n'est pas redevable de l'impôt en qualité de dépositaire de fonds, ni en qualité de mandataire de l'administration et ne commet donc pas de détournement, au sens de l'article 491 du Code pénal, en ne continuant pas le montant de la taxe sur la valeur ajoutée au Trésor (Cour d'appel d'Aix-en-Provence 15 mars 1995, JurisData n° 1995-044470 ; Cass. fr., 11 mai 2011, n° F-20110511-1 (P.11.0168.F) ).

Il n'y a pas non plus lieu de retenir que la société **SOC1.)** s.à.r.l. aurait en l'espèce commis un détournement au préjudice du consommateur final qui a payé la taxe sur la valeur ajoutée. La décision de la Cour d'appel de Liège, citée dans la motivation de l'appel du parquet, a été critiquée par la doctrine (Thierry Afschrift, Valérie-Anne De Brauwere, Manuel de droit pénal financier, éditions Kluwer, n° 118) comme se fondant sur une conception inexacte du mécanisme de la taxe sur la valeur ajoutée. Ce n'est en effet pas le consommateur final qui est le débiteur de la taxe sur la valeur ajoutée, encore qu'en fin de compte cette taxe soit répercutée sur lui, mais bien l'assujetti, c'est-à-dire l'opérateur économique, en l'occurrence la société **SOC1.)** s.à.r.l.. L'opérateur économique, qui est tenu d'une obligation de paiement de la TVA à l'égard du Trésor public (article 61 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée : « *la taxe est due par l'assujetti effectuant la livraison de biens ou la prestation de services....* »), n'agit donc pas pour compte et au nom du client consommateur final, mais bien en son nom propre en tant que débiteur fiscal. De ce fait, il ne reçoit aucun mandat du client consommateur final de s'acquitter auprès de l'Etat du montant de la taxe sur la valeur ajoutée payée par ce client. Le montant payé par le client fait partie du chiffre d'affaires de l'opérateur économique, sur lequel il devra par la suite s'acquitter de la taxe sur la valeur ajoutée.

L'appel du Parquet n'est dès lors pas fondé, et la décision entreprise est à confirmer.

**PAR CES MOTIFS,**

la Cour d'appel, cinquième chambre, siégeant en matière correctionnelle, statuant contradictoirement, le prévenu entendu en ses déclarations et moyens et le représentant du ministère public en son réquisitoire,

**déclare** l'appel du ministère public recevable;

le **dit** non fondé;

partant, **confirme** la décision entreprise;

**laisse** les frais de la poursuite pénale de **X.)** en instance d'appel à charge de l'Etat.

Par application des articles 199, 202, 203, 209 et 211 du Code d'instruction criminelle.

Ainsi fait et jugé par la Cour d'appel du Grand-Duché de Luxembourg, cinquième chambre, siégeant en matière correctionnelle, composée de Monsieur Nico EDON, président de chambre, Madame Lotty PRUSSEN et Monsieur Jérôme WALLENDORF, premiers conseillers, qui ont signé le présent arrêt avec le greffier Cornelia SCHMIT.

La lecture de l'arrêt a été faite en audience publique à la Cité Judiciaire, Bâtiment CR, Plateau du St. Esprit, par Monsieur Nico EDON, président de chambre, en présence de Monsieur Serge WAGNER, avocat général, et de Madame Cornelia SCHMIT, greffier.