

Arrêt civil

Audience publique du 12 janvier deux mille cinq

Numéro 28392 du rôle.

Composition:

Eliette BAULER, président;
Marie-Anne STEFFEN, conseiller;
Charles NEU, conseiller;
Georges WIVENES, premier avocat général;
Daniel SCHROEDER, greffier.

E n t r e :

A), commerçant, demeurant à L-(...),

appelant aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Guy ENGEL de Luxembourg en date du 22 octobre 2003,

comparant par Maître René WEBER, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg,

e t :

1. l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, représenté par son Ministre d'Etat ayant ses bureaux à L-1352 Luxembourg, 4, rue de la Congrégation, sinon par son Ministre des Finances, poursuites et diligences de Monsieur le Directeur de l'Enregistrement et des Domaines et pour autant que de besoin du Receveur de l'Enregistrement et des Domaines, établi à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

2. l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, représentée par Monsieur le Directeur de l'Administration, ayant ses bureaux à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

intimés aux fins du susdit exploit ENGEL du 22 octobre 2003,

comparant par Maître François KREMER, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg.

LA COUR DAPPEL :

Les 16 mars 1994, 5 mars 1996 et 17 décembre 1996, le négociant en voitures automobiles **A)** dresse ses déclarations de la taxe sur la valeur ajoutée des années 1993, 1994 et 1995, indiquant des livraisons intracommunautaires exonérées de TVA au sens de l'article 43 1. d) de la loi du 12 février 1979 sur la TVA de respectivement 59.425.439.- francs, 58.269.000.- francs et 27.865.000.- francs.

Le 17 avril 1997, l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES -en abrégé ENREGISTREMENT- établit pour les exercices 1993 à 1995 à l'encontre de **A)** des bulletins d'impôt dénommés « Rectifications d'office » aux termes desquels elle lui réclame des excédents de taxe de respectivement 7.329.890.- francs, 7.414.444.- francs et 3.835.515.- francs.

Les bulletins de rectification d'office renseignent sous observations :

« Redressement des livraisons intracommunautaires déclarées ».

Les redressements consistent en ce que l'administration réduit les montants ayant trait aux livraisons intracommunautaires au sens de l'article 43 1. d) précité du montant déclaré de 59.425.439.- francs au montant de 9.425.439.- francs pour l'exercice 1993, du montant déclaré de 58.269.000.- francs au montant de 8.269.000.- francs pour l'exercice 1994, et du montant déclaré de 27.865.000.- francs à celui de 2.865.000.- francs pour l'exercice 1995.

Par l'intermédiaire de son mandataire, **A)** fait suivant lettre recommandée du 14 mai 1997 tenir à l'ENREGISTREMENT une réclamation à l'encontre de ces bulletins rectificatifs.

Il y fait valoir notamment « qu'il ne lui incombe pas de prouver la matérialité des livraisons intracommunautaires mais que ses déclarations doivent faire foi jusqu'à preuve du contraire » et que « si de tels éléments de preuve devaient résulter de l'enquête menée par vos services, vous devriez les faire connaître à Monsieur A) ».

Affirmant, entre autres, qu'en sa qualité de négociant de voitures il a, pour ce qui concerne les exercices concernés, procédé à des achats de véhicules d'occasion dans des pays communautaires, qu'il les a importés au Grand-Duché de Luxembourg pour ensuite les revendre dans des pays communautaires, soutenant que, suite à la suppression des formalités douanières à partir du 1^{er} janvier 1993, il « a été dispensé d'établir des documents d'importation et d'exportation établissant la réalité matérielle de la circulation intracommunautaire », que les déclarations de TVA pour 1993 à 1995 ont été établies en fonction des importations et exportations réellement opérées, « qu'en l'absence de documents, les assignés ont fait procéder par leurs agents de contrôle à une enquête en 1995 » sans que le résultat de cette mesure ne lui ait jamais été communiqué, « de sorte que le caractère contradictoire et les garanties prévues par le règlement grand-ducal du 8 juin 1979 sur la procédure à suivre par les administrations ... n'ont pas été respectées », A) assigne par exploit d'huissier du 17 décembre 1997 l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG et l'ENREGISTREMENT à comparaître devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg afin de voir dire nuls et de nul effet, sinon non fondés les redressements effectués aux termes des bulletins rectificatifs.

Par exploit d'huissier du 22 octobre 2003, A) interjette appel contre le jugement rendu le 14 juillet 2003 par le tribunal d'arrondissement déclarant non fondés tant la demande en annulation des bulletins rectificatifs, que le recours dirigé contre les bulletins rectificatifs.

L'appelant demande que par voie de réformation il soit fait droit à ses demandes principale, sinon subsidiaire.

Les intimés concluent à la confirmation du jugement entrepris.

A) fait grief aux premiers juges de ne pas avoir annulé les bulletins d'impôt de rectification « pour violation des garanties accordées par le règlement grand-ducal du 8 juin 1979 sur la procédure à suivre par les administrations ».

A l'appui de ce chef de son appel visant à l'annulation des bulletins rectificatifs, A), qui n'indique pas les dispositions réglementaires qui seraient violées, fait valoir qu'il est « admis en cause » que l'ENREGISTREMENT a fait procéder à une enquête dans son

établissement et que c'est sur base de cette « enquête interne » que les redressements ont été opérés.

Or, contrairement à cette affirmation, l'ENREGISTREMENT conteste toute enquête effectuée par ses services à l'égard de **A**), pareille enquête n'étant par ailleurs ni prouvée, ni offerte en preuve.

C'est par conséquent à tort que **A**) soutient que les droits de la défense ont été violés du fait qu'il n'a jamais pu faire valoir « ses droits et ses observations dans le cadre de cette enquête, dont les rapports sont gardés secrets par l'administration », toute enquête, à fortiori tous rapport ou procès-verbal y inhérents étant contestés, et non établis.

Par ailleurs, l'appelant ne fait, dans le cadre de sa demande tirée d'une violation de la procédure administrative, pas valoir que sa réclamation est restée sans réponse.

Il découle au contraire de son assignation du 16 décembre 1997 (p. 2) que, plutôt que d'attendre la décision à intervenir suite à sa réclamation - décision matérialisée, soit par une admission de sa réclamation par le bureau d'imposition compétent, soit, en cas de rejet total ou partiel de sa réclamation par ce bureau, par un avis confirmatif ou rectificatif du bulletin attaqué du directeur de l'administration (article 76 4. de la loi sur la TVA)-, **A**) décide d'introduire le recours judiciaire, mettant ainsi lui-même fin à tous pourparlers, voire instruction pouvant avoir lieu pendant la phase administrative non contentieuse.

A) fait encore grief aux premiers juges de ne pas annuler les bulletins rectificatifs en raison du caractère arbitraire des taxations opérées par l'ENREGISTREMENT, emportant également violation de la procédure administrative non contentieuse.

C'est à tort que pour asseoir le prétendu caractère arbitraire des rectifications litigieuses, il se prévaut de ses déclarations de TVA de 1992 et de 1996.

En effet, la demande d'exonération pour les livraisons intracommunautaires concernant l'exercice 1992 est encore étayée par des documents douaniers de l'époque, qui n'existent plus à partir du 1^{er} janvier 1993, et partant, pour les exercices litigieux.

Pour ce qui concerne la déclaration relative à l'exercice 1996, **A**) ne conteste pas que les documents relatifs aux livraisons intracommunautaires opérées pendant cet exercice, diffèrent de ceux ayant trait aux exercices

1993 à 1995, en ce sens que, à chaque facture de l'exercice 1996, est jointe une copie de la carte d'identité de l'acquéreur.

De manière plus générale, c'est à juste titre que les intimés font valoir qu'une taxation d'office, en l'espèce celle de l'article 74 de la loi sur la TVA, ne peut répondre qu'à une valeur probable ou approximative, à défaut de toute preuve de la valeur réellement redue par l'assujetti.

En effet, si l'administration ne peut déterminer les bases d'imposition, elle doit procéder à leur estimation.

C'est partant à tort que A) affirme que la rectification d'office de l'administration est arbitraire.

Il s'agit au contraire d'une estimation forfaitaire lui permise par la loi, et que A) peut par ailleurs entreprendre en prouvant que ses livraisons intracommunautaires sont supérieures à celles forfaitairement admises par l'ENREGISTREMENT.

Or, A) n'établit, ni n'offre d'établir notamment par une expertise comptable que les montants de ses livraisons intracommunautaires dépassent ceux admis par l'administration dans ses bulletins rectificatifs.

Pour le surplus, la Cour fait siens les motifs plus amples par lesquels les premiers juges rejettent la demande en annulation des bulletins d'impôt litigieux pour inobservation du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes.

L'appelant critique le jugement du 14 juillet 2003 encore pour l'avoir débouté de sa demande de redressement des bulletins rectificatifs.

Il se prévaut plus particulièrement à cet effet de ce que, depuis le 1^{er} janvier 1993, il n'était « plus obligé de remplir les formulaires Benelux-50 ou autres documents prouvant l'exportation des véhicules ».

Or, contrairement à cette affirmation, le fait qu'à partir du 1^{er} janvier 1993 les frontières fiscales sont abolies à l'intérieur de la communauté européenne, ne dispense pas A) de prouver que les conditions d'application de l'exonération à laquelle il prétend sont données pour les livraisons intracommunautaires dont il se prévaut.

C'est en effet à bon droit que les intimés renvoient dans ce contexte à l'article 72 de la loi du 12 février 1979, libellé comme suit :

« 1. Toute personne qui achète ... pour vendre est présumée, jusqu'à preuve du contraire, avoir livré, dans des conditions qui rendent la taxe exigible, les biens qu'elle a achetés ... ».

Cet article, qui a trait à la charge de la preuve des opérations susceptibles d'être soumises à la TVA, prévoit des présomptions légales simples, donc susceptibles d'être renversées par la preuve contraire, selon lesquelles les livraisons de biens par des personnes qui achètent pour revendre, sont effectuées dans des conditions rendant la taxe exigible.

Ces présomptions sont le reflet du caractère général de la TVA.

L'attribution de la charge de la preuve à la personne qui effectue l'opération se justifie par le fait qu'elle se trouve dans une meilleure position pour prouver l'exonération de ses livraisons que ne le serait l'administration de l'enregistrement pour apporter leur soumission à la TVA.

L'article 43 1. d) de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la TVA invoqué par **A)** à l'appui de l'exonération de TVA concernant les livraisons intracommunautaires est de la teneur suivante :

« Sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée dans les limites et sous les conditions à déterminer par règlement grand-ducal :

« d) les livraisons de biens, au sens des articles 9 et 12 sous a) à e), expédiés ou transportés, par le fournisseur ou par une tierce personne agissant pour son compte ou par l'acquéreur ou par une tierce personne agissant pour son compte, en dehors du pays, mais à l'intérieur du territoire de la Communauté, effectuées à un autre assujetti agissant dans le cadre de son entreprise ou à une personne morale non assujettie dans un autre Etat membre ».

Une des conditions essentielles de l'exonération de l'article 43 1. d) est que le bien soit livré en dehors du pays, mais à l'intérieur de la Communauté, ce qui présuppose une exportation effective, un déplacement physique du bien d'un Etat membre vers un autre Etat membre.

Il appartient partant à **A)** de prouver que cette condition est donnée à concurrence des montants pour lesquels il entend voir appliquer l'exonération de TVA, soit les montants de respectivement 59.425.439.- francs, 58.269.000.- francs et 27.865.000.- francs.

Or, aux conditions spécifiques de l'article 43 1. d) vient s'ajouter la disposition générale de l'article 9 du règlement grand-ducal du 3 mars 1980

modifié par le règlement grand-ducal du 21 décembre 1983 aux termes duquel « les livraisons de biens et la prestation de services énumérées à l'article 43 paragraphe 1 de la loi du 12 février 1979 ne bénéficient de l'exonération y prévue que si l'accomplissement des conditions requises se dégage clairement de la comptabilité de l'assujetti, tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires en la matière ».

A cet égard, l'ENREGISTREMENT fait à bon droit grief à **A)** de ne pas avoir, concernant les livraisons intracommunautaires alléguées, qui se seraient presque exclusivement effectuées au comptant, tenu jour par jour un livre de caisse tel que l'exige l'article 1^{er} du règlement grand-ducal du 21 décembre 1979 (conclusions de première instance de ENREGISTREMENT du 4 novembre 1998 reprises en instance d'appel, p. 10 et 11).

Par ailleurs, en ses conclusions du 31 août 2001 (p. 2), l'ENREGISTREMENT indique que dans le cadre des investigations faites suite au dépôt des déclarations de **A)** pour 1993, 1994 et 1995, « les renseignements obtenus des autorités belges n'établissent la livraison sur le territoire belge, en provenance du Luxembourg, que des seules voitures suivantes faisant l'objet des factures mentionnées ci-dessous ... » d'un total de 980.000.- francs pour 1994 et d'un total de 1.056.000.- francs pour 1995.

Or, ces montants « sont inférieurs aux montants des livraisons intracommunautaires de voitures dont l'exonération a été admise d'office par l'administration ... pour les années 1994 et 1995, à savoir les montants de 8.269.000,- et 2.865.000,- Luf » (cf conclusions de l'ENREGISTREMENT du 31 août 2001 (p.2)).

C'est à tort que **A)** soutient que lorsque, tel qu'en l'espèce, « le vendeur s'occupe lui-même du transport », la preuve du transport dans un autre État membre « peut résulter des factures », la doctrine citée indiquant que cette preuve peut résulter « des documents et de la comptabilité commerciale normale », et indiquant à titre d'exemple non la simple facture, mais une « facture du transporteur dûment comptabilisée ».

(cf Jean-Pierre WINANDY, Précis de la TVA au Luxembourg, numéros 231, 408 <note 495>, 734, 736 et 737).

Les intimés se prévalent à juste titre à l'appui de la taxation d'office de l'existence de transactions inexplicables, concernant lesquelles **A)** ne prend aucune position :

« Le premier cas concerne une voiture AUDI 80 TD 1900 numéro de châssis **CH1**). Suivant deux factures du 16 septembre 1993, (**A**) a d'abord acheté ladite voiture à Interleasing s.a., Zaventem (Belgique) et l'a vendue

le même jour à Auto Jonny de Jemelle (Belgique). Or, en vertu d'une facture du même jour, à savoir le 16 septembre 1993, la même voiture a été vendue par un assujetti belge, à savoir la Nationale Autoveiling à Transmat s.à r.l., établie à Bettange sur Mess, pour être revendue par cette dernière au Garage Michel de Jambes (Belgique) suivant facture du 17 septembre 1993. ... » (conclusions du 4 novembre 1998, p. 9).

« Le deuxième cas porte sur une voiture RENAULT ESPACE TURBO D 2.1. numéro de châssis **CH2**). Suivant facture du 11 octobre 1993 (**A**) a acheté cette voiture à Autohandel Willems de Boortmeerbeck, tandis que suivant facture du 22 octobre 1993 (**A**) a vendu ladite voiture à Auto Jonny. Or, en vertu d'une facture du 14 octobre 1993, cette même voiture a été vendue par Nationale Autoveiling à Transmat s.à r.l., pour être revendue par cette dernière au Garage Michel suivant facture du 15 octobre 1993 » (conclusions du 4 novembre 1998, p.10).

Tel que le font valoir les intimés, pareils éléments jettent pour le moins un doute quant à l'exactitude des déclarations de TVA faites par **A**).

Le caractère inexplicable et inexpliqué des opérations ci-avant justifie le fait que l'ENREGISTREMENT procède à une taxation d'office telle que prévue à l'article 74 de la loi sur la TVA.

A l'existence des opérations douteuses ci avant relevées, et à l'absence de documents comptables régulièrement tenus, respectivement au défaut de la tenue régulière d'un compte caisse, les intimés ajoutent à juste titre à l'appui de la taxation d'office le « genre d'activité commerciale de (**A**) et la localisation de son commerce à une distance pas trop éloignée de la frontière belgo-luxembourgeoise ».

C'est à tort que **A**) voudrait faire découler la preuve de l'exportation alléguée des voitures par lui vendues de ce que certaines de ses factures émises à cette occasion, portent la mention signée « pour réception » par l'acquéreur belge ainsi que, concernant la rubrique « TVA », les mentions « libre » ou « 0 » et « exportation ».

Ces mentions ne constituent en effet aucune preuve quant à la question de savoir si les voitures vendues ont quitté le territoire luxembourgeois pour être importées en Belgique.

De même, les écrits dénommés « Accusé de réception – Déclaration d'exportation » aux termes desquels l'acquéreur belge s'engage à ce que le véhicule faisant l'objet de la facture **A**) y annexée, soit transporté dans le pays dans lequel il exploite son commerce, soit la Belgique, ne prouvent pas que les véhicules aient été exportés vers cet Etat membre, les écrits n'étant

par ailleurs, contrairement à ceux produits par A) à l'appui de sa déclaration de TVA pour l'exercice 1996, pas assortis de la photocopie de la carte d'identité de l'acquéreur venant prendre livraison du véhicule et déclarant le transporter en Belgique ou vers un autre Etat membre.

Finalement, c'est à bon droit que les intimés qualifient de non concluantes les attestations testimoniales produites en instance d'appel et qui sont établies près de 10 ans après les transactions alléguées par A).

En effet, ces attestations testimoniales manquent de crédibilité et partant de force probante en ce que si, tel que l'y soutient l'attestant, les documents relatifs aux exercices litigieux lui ont été volés, il est impossible qu'il puisse, 10 ans après les transactions, se souvenir des détails renseignés dans l'attestation testimoniale, et qui vont jusqu'à l'indication des différents numéros de châssis.

Le témoignage matérialisé par ladite attestation testimoniale ayant dès lors été établi par l'attestant sur base et par entérinement pur et simple de la liste des opérations mentionnées en détail à l'annexe de l'attestation testimoniale -liste lui remise par A) aux fins de l'établissement de son témoignage-, celle-ci manque de caractère probant pour ne pas constituer une déclaration émanant du témoin attestant.

Les attestations testimoniales sont partant à rejeter.

De ces mêmes considérations il découle que l'offre de preuve par audition de la même personne est également à rejeter à défaut de tout caractère pertinent et probant.

En effet, les faits offerts en preuve par voie d'enquêtes prennent également appui sur la liste des voitures annexée à l'attestation testimoniale et les détails y figurant, liste soumise par A) aux fins du présent litige au témoin afin de lui permettre d'asseoir sa déposition.

A) n'offre finalement pas de prouver moyennant notamment une expertise comptable qu'il a effectué des livraisons intracommunautaires pour des montants supérieurs que ceux admis par l'administration dans le cadre des taxations d'office litigieuses.

Il découle de l'ensemble de ces considérations que l'appel est non fondé.

A) étant au vu du sort de l'appel à condamner à l'intégralité des frais et dépens de l'instance, sa demande formée pour cette procédure sur la base de l'article 240 du Nouveau code de procédure civile est à déclarer non fondée.

Les intimés ne justifiant pas de la condition de l'iniquité posée par l'article 240 du Nouveau code de procédure civile, leur demande en obtention d'une indemnité de procédure est également à rejeter.

PAR CES MOTIFS :

La Cour d'appel, septième chambre, siégeant en matière de TVA, statuant contradictoirement, le magistrat chargé de la mise en état et le représentant du Ministère public respectivement entendus en leurs rapport oral et conclusions,

reçoit l'appel,

rejette les offres de preuve présentées par A),

dit l'appel non fondé,

partant, confirme le jugement du 14 juillet 2003,

rejette les demandes en obtention d'indemnités de procédure présentées en instance d'appel,

condamne A) aux frais et dépens de l'instance d'appel et en ordonne la distraction au profit de Maître François KREMER qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.