

Arrêt N° 29/17 - IX - CIV

Audience publique du deux mars deux mille dix-sept

Numéro 40455 du rôle

Composition:

Eliane EICHER, président de chambre,

Alain THORN, premier conseiller,

Danielle SCHWEITZER, conseiller,

Josiane STEMPEL, greffier

E n t r e :

Maître Olivier WAGNER, avocat à la Cour, agissant en sa qualité de curateur de la faillite de A), établie et ayant son siège social à , nommé à ces fonctions par jugement du tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg siégeant en matière commerciale en date du 19 juin 2015,

appelant aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Patrick KURDYBAN de Luxembourg du 12 août 2013,

Maître Olivier WAGNER comparant par lui-même,

e t

1) l' **ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES**, ayant ses bureaux à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume, prise en la personne de son directeur actuellement en fonctions,

2) l' **ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG**, ayant son siège au Ministère d'Etat à L-1352 Luxembourg, 4, rue de la Congrégation, représenté par son Ministre d'Etat, et pour autant que de besoin par son Ministre des Finances, ayant dans ses attributions l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines dont les bureaux sont établis à L-1352 Luxembourg, 3, rue de la Congrégation,

intimés aux fins du susdit exploit KURDYBAN,

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

LA COUR D'APPEL :

Revu l'arrêt rendu le 11 juin 2015 lequel a réformé la décision entreprise et déclaré recevable la demande de A) tendant à la rectification de deux bulletins de taxation d'office en matière de TVA du 29 juin 2009 relatifs aux exercices 2005 et 2006.

Par jugement rendu le 15 juin 2015 par le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, A) a été déclarée en état de faillite et Maître Olivier WAGNER a été nommé curateur. Ce dernier a repris l'instance.

Actuellement, les débats portent exclusivement sur deux questions de fond, l'une relative à la qualification de la nature de l'activité économique exercée par la société appelante et l'autre relative à l'imposition de certaines entrées de fonds provenant de certains de ses actionnaires.

En premier lieu, la partie appelante reproche à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES (ci-après AED) d'avoir considéré que son activité commerciale consiste dans des prestations de services et non dans des livraisons de biens.

L'appelante fait valoir qu'elle acquiert des véhicules pour les donner, par la suite, en location-vente à ses clients, le prix de vente étant payé sous forme de loyers.

Il conviendrait de considérer les contrats conclus par l'appelante comme contrats de vente *ab initio* et dès lors le régime d'imposition applicable serait celui relatif aux livraisons de biens.

Les intimés font valoir, en revanche, que l'activité commerciale de A) consiste à conclure des contrats de crédit-bail dans lesquels la société appelante conserve la propriété des véhicules et le cocontractant est tenu de payer le loyer, d'entretenir le véhicule en bon père de famille et de l'assurer de manière appropriée.

Ils se prévalent de l'article 9, paragraphe 1^{er} de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la TVA (ci-après loi TVA), aux termes duquel la livraison de biens suppose « *le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire* ».

Or, les contrats conclus par l'appelante stipuleraient une option d'achat au profit du preneur susceptible d'être levée à la fin du contrat de sorte qu'il serait impossible de préjuger du sort du véhicule, que ce soit en début ou en cours du contrat.

Ce serait dès lors à juste titre que l'AED aurait requalifié les opérations litigieuses de livraisons de biens en prestations de service au sens de l'article 17 de la loi TVA.

En second lieu, l'appelante reproche à l'AED d'avoir soumis à la TVA, sans aucune base légale, les mises privées des actionnaires qui ont servi à acquérir les véhicules.

Les intimés se prévalent de l'article 72, paragraphe 2 de la loi TVA aux termes duquel « *toute personne qui fournit des services est présumée, jusqu'à preuve du contraire, avoir effectué ces services dans des conditions qui rendent la taxe exigible* » et de la jurisprudence selon laquelle, en application de la disposition précitée, la charge de la preuve du droit à exonération incombe à l'assujetti, la loi présument l'exigibilité de la TVA.

Les intimés donnent à considérer que, sur base des pièces justificatives produites par l'appelante, le montant de la TVA initialement mis en compte au titre de l'exercice 2006, à savoir 461.460,22 euros, a été diminué de 204.530,40 euros, au montant de 256.929,82 euros, mais que, pour le surplus, l'appelante n'est pas parvenue à prouver l'origine des entrées de fonds en cause et partant à renverser la présomption d'imposition découlant de l'article 72, paragraphe 2 de la loi TVA.

Motifs de la décision

Il convient d'examiner le problème de la qualification des contrats conclus par A) avec ses clients avant de toiser la question de l'imposition des entrées de fonds dont la société appelante a bénéficié de la part de certains actionnaires.

Qualification des contrats conclus entre l'appelante et ses clients

L'intérêt pratique de la question litigieuse réside dans la circonstance qu'à supposer justifiée la qualification de « *livraison de bien* » proposée par la partie appelante, cette dernière serait en droit de bénéficier de l'exonération de la plupart des opérations économiques réalisées dans la période litigieuse puisque la majorité de ses clients résidaient en Belgique ou en France (cf. conclusions de première instance de Me MOYSE, notifiées le 27 juillet 2011, page 5) et que les livraisons au profit de ces clients seraient dès lors à qualifier de *livraisons intracommunautaires* pour lesquelles l'appelante bénéficierait de l'exonération prévue à l'article 43 de la loi TVA aux termes duquel « *Sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée ... d) les livraisons de biens ... 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* ».

Les montants perçus sur les livraisons intracommunautaires s'élevant, pour l'année 2005, à 173.932,66 euros et, pour l'année 2006, à 333.898,54 euros, les suppléments d'impôt que les parties intimées estiment dus s'élèvent respectivement à 22.686,87 (= 173.932,66 / 1,15 x 15%) euros, au titre de l'année 2005 et à 43.551,98 (= 333.898,54 / 1,15 x 15%) euros, au titre de l'année 2006.

Aux termes de l'article 9, paragraphe 1^{er} de la loi TVA, est « *considérée comme livraison d'un bien le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire* ».

L'article 12 de la même loi ajoute que doit également être considérée « *comme une livraison au sens de l'article 9 : a) la remise matérielle d'un bien en vertu d'un contrat qui prévoit la location d'un bien pendant une certaine période ou la vente à tempérament d'un bien, si cette location ou cette vente est assortie de la clause que la propriété du bien est acquise au preneur au plus tard lors du paiement de la dernière échéance.* »

Le contrat de location-vente ne doit pas être décomposé, pour partie, en une location et, pour partie, en une vente, mais doit être considéré, dès sa conclusion, comme un contrat comportant une livraison de bien (cf. Doc. parl. n° 1350, commentaire des articles, page 16).

Le loyer y est proportionné à la valeur vénale du bien objet du contrat de telle sorte qu'à l'expiration de la période de location, la somme actualisée des échéances avoisine la valeur vénale du bien. Le preneur ayant réglé l'intégralité des sommes lui permettant d'acquérir la propriété du bien n'aurait guère intérêt à s'opposer à son transfert.

Un tel contrat doit être distingué de celui dans lequel le transfert de propriété est simplement possible, voire probable, ce qui est le cas lorsqu'une option d'achat est accordée au preneur du contrat ou encore lorsque le bailleur possède une option de vente lui permettant d'obliger le preneur à acheter le bien à un prix déterminé d'avance (cf. Jean-Pierre WINANDY, Fiscalité des entreprises, Portalis, n° 2779 ; Alain STEICHEN, Manuel de droit fiscal, tome II, Saint-Paul, n° 2063).

En pareil cas, le preneur qui dispose d'une option d'achat peut, à l'expiration de la durée du bail, lever l'option moyennant paiement d'une somme supplémentaire substantielle qui représente la différence entre les loyers d'ores et déjà acquittés et la valeur vénale du bien faisant l'objet du contrat (cf. Johann BUNJES, Reinhold GEIST, Umsatzsteuergesetz, Beck, 9^e édition, p. 162 ; Otto-Gerd LIPPROSS, Umsatzsteuer, Fleischer, 22^e édition, p. 154-155).

Dans ce deuxième type de contrat, l'activité commerciale exercée par le propriétaire du véhicule s'analyse en des prestations de services au sens de l'article 15 de la loi TVA, lequel définit la prestation de service par la négative, dans les termes suivants « *est considérée comme prestation de service toute opération qui ne constitue ni une livraison ni une acquisition intracommunautaire ni une importation d'un bien* ».

C'est à tort que les parties intimées soutiennent que les contrats conclus entre la partie appelante et ses clients sont à qualifier de contrats de crédit-bail financier comportant une option au profit de l'appelante et, une

autre, au profit de ses clients (cf. conclusions en instance d'appel de Me MOYSE, notifiées le 17 décembre 2013, pages 8-9).

C'est en vain que les parties intimées se prévalent en ce sens de l'affirmation attribuée à l'administrateur-délégué de l'appelante, H.) , selon laquelle « *le client a la possibilité de rachat ou de non-rachat* » puisque cette affirmation est contestée par l'appelante et contredite par une autre affirmation de la même personne, selon laquelle l'opération prévue dans le contrat-type est « *une vente parfaite réalisée avec paiements échelonnés* » (cf. procès-verbal de vérifications daté du 11 juin 2009, pages 3 et 4, pièce n° 8 de la farde de Me MOYSE).

En vue de la qualification du contrat-type, il convient de s'attacher, avant toute chose, à l'examen des stipulations contractuelles.

Or, ledit contrat-type, stipule en son article 1.2 que le droit de propriété du bien « *sera transféré au locataire après paiement intégral des montants dus en vertu de ce contrat* ». D'autre part, il ne fait nullement mention ni d'un prix de vente/d'achat, déterminé ou déterminable d'avance ni d'une option de vente ni d'une option d'achat (cf. pièce n° 3 de la farde de Me MOYSE).

Contrairement aux affirmations des intimés, la prérogative que l'article 3.2 confère à l'appelante de choisir entre le droit d'exiger le paiement intégral des loyers à échoir et le droit de considérer le contrat comme étant résilié de plein droit, ne constitue, en aucune manière, une option de vente permettant de requalifier le contrat de location-vente en opération de crédit-bail, puisque le choix dont il s'agit présuppose l'une des situations décrites aux articles 3.2.1. à 3.2.6., lesquelles se rapportent toutes à une forme de manquement ou de défaillance du preneur (défaut de paiement des loyers, communication d'informations inexactes, altération du bien objet du contrat, décès, incapacité, faillite ...).

En revanche, en dehors de ces cas de figure tenant à un manquement ou à une défaillance du preneur, aucune liberté n'est laissée aux parties contractantes quant à l'opportunité de transférer ou non la propriété du bien faisant l'objet du contrat, pour peu que le contrat soit exécuté normalement jusqu'à la survenance du terme.

Dans ces conditions, c'est à bon droit que l'appelante soutient que les opérations en cause sont à qualifier de livraisons de biens et non de prestations de service.

C'est partant à tort que l'AED a réclamé, de ce chef, à la partie appelante un supplément d'impôt.

Imposition des entrées de fonds dont la société appelante a bénéficié de la part de certains actionnaires

Les entrées de fonds non valablement documentées, selon l'AED, s'élevant à un montant total de 461.460,22 euros, celle-ci a réclamé, de ce chef, à la partie appelante un supplément d'impôt d'un montant de 60.190,46 (= 461.460,22 / 1,15 x 15%) euros.

L'article 72 de la loi TVA dispose :

« 1. Toute personne qui achète ou produit pour vendre est présumée jusqu'à preuve du contraire avoir livré, dans des conditions rendant la taxe exigible, les biens qu'il a achetés ou produits.

2. Toute personne qui fournit des services est présumée, jusqu'à preuve du contraire avoir effectué ces services dans des conditions qui rendent la taxe exigible. »

Cet article qui régit la charge de la preuve prévoit des présomptions légales simples, donc susceptibles d'être renversées par la preuve contraire, en vertu desquelles les opérations économiques consistant dans des livraisons de biens ou des prestations de services sont effectuées dans des conditions rendant la taxe exigible, de sorte qu'il incombe à l'assujetti qui affirme le contraire de démontrer que l'opération en cause ne remplit pas les conditions rendant la taxe exigible.

Cependant, la disposition citée ci-dessus suppose expressément que l'on se trouve en présence d'une opération économique de livraison de bien ou de prestation de service. Ce n'est que dans cette hypothèse que l'Administration est en droit de se prévaloir de la présomption simple de non-exonération.

Le libellé de l'article 72 ne permet aucunement de conclure à l'existence d'une telle présomption en présence d'un simple paiement au bénéfice d'un assujetti.

Il s'y ajoute que l'appelante fait valoir une explication cohérente et plausible, étayée par des pièces justificatives, selon laquelle les paiements litigieux constituaient, non pas les contreparties d'opérations économiques, mais des mises privées des actionnaires, destinées au financement de l'achat des véhicules ayant fait l'objet de l'activité commerciale de l'appelante.

C'est partant à tort que l'AED a réclamé, de ce chef, à l'appelante un supplément d'impôt.

Il s'ensuit que c'est à bon droit que la partie appelante demande l'annulation des bulletins de taxation litigieux.

Eu égard à l'issue du litige, il convient de décharger l'appelante de la condamnation au paiement d'une indemnité de procédure prononcée à son encontre en première instance.

Faute de justifier de l'iniquité requise par l'article 240 du Nouveau Code de Procédure civile, l'appelante est à débouter de sa demande en allocation d'une indemnité de procédure.

Comme les parties intimées succombent dans leurs prétentions, il convient de rejeter leurs demandes formées sur base de l'article 240 du Nouveau Code de Procédure civile.

P A R C E S M O T I F S

la Cour d'appel, neuvième chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement et sur le rapport du magistrat de la mise en état,

statuant en continuation de l'arrêt rendu le 11 juin 2015,

dit l'appel fondé,

annule les bulletins de taxation d'office datés du 29 juin 2009, relatifs aux années 2005 et 2006,

décharge A), en faillite, représentée par son curateur, Maître Olivier WAGNER, de la condamnation au paiement d'une indemnité de procédure prononcée à son encontre en première instance,

déboute les parties appelante et intimées de leurs demandes respectives en obtention d'une indemnité de procédure,

condamne l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES aux frais et dépens des deux instances avec distraction au profit de Maître Olivier WAGNER, agissant en sa qualité de curateur de A), en faillite, sur ses affirmations de droit.

La lecture du présent arrêt a été faite en la susdite audience publique par Eliane EICHER, président de chambre, en présence du greffier Josiane STEMPER.