

Arrêt N° 25/18 - IX - CIV

Audience publique du huit février deux mille dix-huit

Numéro 43775 du rôle

Composition:

Eliane EICHER, président de chambre,
Alain THORN, premier conseiller,
Danielle SCHWEITZER, premier conseiller,
Josiane STEMPEL, greffier.

E n t r e :

la société à responsabilité limitée **A-** , établie et ayant son siège social à (...),
représentée par son gérant actuellement en fonctions,

appelante aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Patrick KURDYBAN
de Luxembourg du 27 juin 2016,

comparant par Maître Alexandre CHATEAUX, avocat à la Cour, demeurant à
Luxembourg,

e t :

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, ayant
ses bureaux à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume, représentée par
son directeur actuellement en fonctions,

intimée aux fins du susdit exploit KURDYBAN,

comparant par la société anonyme ARENDT & MEDERNACH, inscrite au
barreau de Luxembourg, représentée aux fins des présentes par Maître
François KREMER, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg.

LA COUR D'APPEL :

Par exploit d'huissier de justice du 13 avril 2015, la société à responsabilité limitée A-) - ci-après A-) - qui a pour objet social la location et le commerce de véhicules automoteurs, a fait donner assignation à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES - ci-après l'ADMINISTRATION - et à l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG - ci-après l'ETAT - à comparaître devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, siégeant en matière civile.

Elle a demandé de :

constater que ses activités sont à qualifier de livraisons de biens ;
dire que les locations-ventes litigieuses (BB.) , CC.) , DD.) , EE.) , FF.) , GG.) , HH.)) ne sont pas assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée ;
dire que les montants déclarés sur les états récapitulatifs des ventes intracommunautaires par les fournisseurs étrangers (SA II.) , Sa JJ.) , SPRL KK.) , SA LL.) , SA MM.) , NN.) , SA OO.) , PP.) SR, QQ.) , SA RR.) , SA SS.) , SA TT.) , SA KK.) , SA UU.) , SA VV.) , WW.) , SA XX.) , SA YY.) , ZZ.) , AB.) , Spri AC.) , AD.) , AE.) , BVBA AF.) , AG.) , AH.) SPA, AI.) Sri, AJ.) Sri, AK.) Sri, AL.)) ne sont pas assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée ;
constater que les cadeaux clients et les factures de fournisseurs luxembourgeois ne sont pas à qualifier de dépenses privées ;
dire que les cadeaux clients et les factures de fournisseurs luxembourgeois (M. AM.) , AN.)) ne sont pas soumis à la taxe sur la valeur ajoutée ;
dire que la revente du véhicule de marque Lamborghini Gallardo est assujettie au régime particulier de la marge bénéficiaire ;
dire que les exportations des véhicules de marque Audi A8 et Bentley Continental sont exonérées de taxe sur la valeur ajoutée ;
partant rectifier, sinon annuler les bulletins de taxation d'office en matière de taxe sur la valeur ajoutée pour les exercices 2012 et 2013 ;
condamner l'ADMINISTRATION, sinon l'ETAT au paiement d'une indemnité de procédure de 2.000 €.

Les défendeurs se sont remis à prudence de justice en ce qui concerne la recevabilité de la demande et, au fond, se sont opposés à la demande.

Par jugement du 3 mai 2016, le tribunal a :

déclaré le recours dirigé contre l'ETAT irrecevable et laissé les frais relatifs à ce recours à charge de A-) ;
déclaré le recours dirigé contre l'ADMINISTRATION, représentée par son directeur recevable ;
dit ce recours non fondé ;

dit les demandes supplémentaires développées sous les points 8 et 9 des conclusions du 6 novembre 2015 irrecevables ;
débouté A-) de sa demande basée sur l'article 240 du nouveau code de procédure civile ;
condamné A-) à payer à l'ADMINISTRATION la somme de 1.500 € sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile ;
dit qu'il n'y a pas lieu à exécution provisoire du jugement intervenu ;
condamné A-) à tous les frais et dépens de l'instance, avec distraction au profit du mandataire des défendeurs.

L'ADMINISTRATION et l'ETAT ont fait signifier ce jugement à A-) par acte d'huissier de justice du 19 mai 2016.

Par acte d'huissier de justice du 27 juin 2016, A-) a relevé appel du jugement du 3 mai 2016 en intimant l'ADMINISTRATION.

Elle demande de le réformer,
de déclarer recevables ses demandes formulées aux points 8 et 9 de ses conclusions du 6 novembre 2015,
de rectifier, sinon d'annuler les bulletins de taxation d'office en matière de taxe sur la valeur ajoutée pour les exercices 2012 et 2013,
de la décharger de toutes les condamnations prononcées à son encontre.

l) Quant à la recevabilité de l'appel

L'ADMINISTRATION soulève l'irrecevabilité de l'appel pour défaut d'intimation de l'ETAT.

Elle fait valoir que si l'ADMINISTRATION peut se retrouver seule assignée dans le cadre d'un recours contre les bulletins de TVA en vertu de l'article 76 paragraphe 3 de la loi TVA, il n'en demeure pas moins que dès l'instant que l'ETAT se trouve assigné dans le cadre d'une première instance, il doit être mis en cause dans chacune des instances ultérieures ; que le fait que les juges de première instance aient déclaré irrecevable la demande en tant que dirigée contre l'ETAT est sans incidence ; qu'en effet, si c'est l'ADMINISTRATION qui émet les bulletins, tout acte d'exécution forcée ultérieur est entre les mains de l'ETAT ; que c'est également l'ETAT qui est titulaire de la créance résultant des bulletins d'imposition.

Perdurer dans la présente instance sans que l'ETAT ait été mis en cause risquerait de faire coexister deux jugements contraires qu'il serait impossible d'exécuter.

A-) conclut au rejet de ce moyen.

Elle fait valoir que le jugement entrepris qui a déclaré irrecevable le recours dirigé contre l'ETAT ne crée pas d'autre conséquence pour l'ETAT ni d'autre obligation de l'appelante envers l'ETAT, qu'il n'y a aucune indivisibilité.

Par application de l'article 76 paragraphe 3 de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, le recours pour autant qu'introduit contre l'ETAT a été déclaré irrecevable.

Il y a lieu de constater que l'article 76 paragraphe 3 de la loi TVA dispose expressément que : « Sous peine de forclusion, l'exploit portant assignation doit être signifié à l'Administration de l'enregistrement et des domaines en la personne de son directeur dans un délai de trois mois à compter de la date de notification figurant sur la décision du directeur. »

La décision d'irrecevabilité prononcée en première instance n'est pas critiquée en instance d'appel et la mise en cause de l'ETAT dans le cadre du recours en question n'est pas requise par le législateur.

Une impossibilité pour l'ETAT d'exécuter une décision à intervenir en sa faveur en instance d'appel en raison de la décision d'irrecevabilité de première instance n'est pas établie, chacune des phases de la procédure étant réglée par ses dispositions propres.

Le moyen tiré de l'indivisibilité opposé par l'intimée est par conséquent à rejeter pour être dénué de fondement.

Il s'ensuit que le moyen d'irrecevabilité opposé à l'appel est à rejeter.

L'appel, interjeté par ailleurs dans les forme et délai de la loi, est à recevoir.

II) Quant à la recevabilité des demandes développées aux points 8 et 9 des conclusions de première instance de A-) du 6 novembre 2015

L'appelante critique le jugement de première instance en ce que le tribunal a déclaré irrecevables ses demandes formulées dans ses conclusions du 6 novembre 2015 aux points 8 et 9 comme étant des demandes nouvelles.

Les moyens y développés par elle seraient connexes à la demande principale, ils se rattacheraient aux prétentions originaires en ce qu'ils porteraient sur des contestations sur les mêmes bulletins de taxation, les faits de la cause n'auraient pas été modifiés.

Selon l'intimée, les susdites demandes ne peuvent pas être qualifiées de connexes à l'une ou l'autre des demandes formulées dans l'exploit d'assignation.

Il résulte du jugement entrepris que par les conclusions notifiées le 6 novembre 2015, A-) a demandé au tribunal de constater qu'elle n'a pas bénéficié d'avantages en nature au sens de la circulaire N°104/1 L.I.R. du 18 février 2009 pour les véhicules Lamborghini Gallardo LG0570, BMW X5 et AUDI A8 SP3880, de retenir que les suppléments de TVA effectués sur cette base ne sont pas légalement justifiés et de dire que les suppléments de TVA opérés par l'ADMINISTRATION pour la revente de certaines marchandises ne sont pas à opérer suite à son engagement de produire les factures de revente correspondantes. Le tribunal a constaté que ces demandes concernent la location-vente des véhicules précisés et la revente de certaines marchandises qui ne figuraient pas au dispositif de l'assignation du 13 avril 2015 ni au tableau récapitulatif des points controversés.

Le tribunal a dit que le contrat judiciaire se forme sur la demande contenue dans l'assignation introductive d'instance et les limites du débat sont alors fixées ; quand le défendeur a conclu sur le fond du litige, le contrat judiciaire est formé ; ce principe de l'immutabilité de l'instance s'identifie à la règle de la prohibition des demandes nouvelles.

La juridiction de première instance a retenu qu'il s'ensuit que les parties ne peuvent modifier leurs conclusions qu'à la condition que le principe de la demande reste le même ; que les demandes nouvelles prohibées sont celles qui diffèrent de la demande originaire, inscrite dans l'exploit introductif, par leur objet, par leur cause ou par la qualité des parties.

Ainsi que le tribunal l'a retenu, A-) s'est référée expressément aux montants figurant dans le tableau par elle présenté dans l'assignation comme suit et l'ADMINISTRATION y a pris position :

Page procès- 17.06.20	Objet	Montant de (EUR)	Sup TVA
	Location-vente BMW Mme BB.) Yuliya	6.487,16	973,
	Location-vente FF.) (2012)	1.697,16	254,
	Location-vente GG.) Vincent (2012)	1.967,68	295,
	Fournisseurs étrangers Ao.) SAS (2012)	13.943,00	2.09
	Factures M. AM.) n	2.505,60	375,
	Location-vente FF.) (2013)	1.060,87	175,
	Location-vente General	3.960,04	594,
		1.131,44	1.67

	Projet (2013)		
	Location-vente GG.) Vincent (2013)	2.951,52	442,
	Fournisseurs étrangers	61.740,65	9.26
	Lamborghini Gallardo	74.782,61	11.2
	Audi A8 (2013)	43.478,26	6.52
	Bentley Continental	86.956,52	13.0
	Location-vente BMW Mme BB.) Yuliya (2013)	8.948,64	1.34

Dans ses conclusions du 6 novembre 2015, A-) a, sub 8) et 9), contesté la décision de l'ADMINISTRATION de considérer que la demanderesse avait bénéficié d'avantages en nature tels que définis dans la circulaire n°104/1 L.I.R. du 18 février 2009 concernant la location-vente des véhicules Lamborghini Gallardo LG0570, BMW X5 et Audi A8 SP3830 et la décision de l'ADMINISTRATION d'appliquer des suppléments de TVA pour des achats de marchandises en raison du défaut de preuve de leur exportation ou de leur revente.

A-) a ainsi présenté des demandes nouvelles.

La réserve de A-) de tous autres droits, dus, moyens et actions formulée dans l'assignation est sans incidence en ce qui concerne la recevabilité des demandes nouvelles étant donné qu'il incombe à la juridiction saisie d'examiner l'admissibilité des demandes effectivement formulées.

L'objet et la cause des demandes nouvelles de A-) diffèrent de ceux de la demande telle que clairement précisée et dans l'assignation.

Le jugement entrepris est donc à confirmer en ce qu'il a dit que les demandes développées aux points 8 et 9 des conclusions de A-) du 6 novembre 2015 sont des demandes nouvelles modifiant le contrat judiciaire initial qui s'est formé entre parties suivant exploit d'huissier de justice du 13 avril 2015 et que dès lors et en vertu du principe de l'immutabilité du contrat judiciaire qui s'est formé entre les parties sur base de l'acte introductif d'instance, ces demandes sont à déclarer irrecevables.

III) Quant aux autres contestations de A-) au fond

L'appelante déclare qu'elle acquiert des véhicules aux fins de location-vente à des clients, que suite à un contrôle, le service anti-fraude de l'ADMINISTRATION lui a notifié le 24 avril 2014 un procès-verbal de redressement de la TVA d'un montant de 152.763,26 €,

que suite aux observations de l'assujettie, l'ADMINISTRATION a notifié un second procès-verbal suivant lequel le redressement de la TVA a été réduit à hauteur de 61.937,65 €,
que l'ADMINISTRATION a émis deux bulletins de taxation d'office de la TVA en date du 15 septembre 2014, notifiés le 1^{er} octobre 2014, relatifs aux exercices 2012 et 2013,
que suite à sa réclamation, le Directeur de l'ADMINISTRATION a, dans une décision du 7 janvier 2015, notifiée le 17 janvier 2015, confirmé les bulletins d'imposition contestés.

Il résulte du jugement entrepris que dans sa réclamation introduite le 29 novembre 2014 contre les deux bulletins de taxation d'office relatifs aux années 2012 et 2013, A-) a accepté certains redressements opérés par l'ADMINISTRATION, mais s'est opposée à ceux repris dans le tableau présenté par A-) dans son assignation et repris ci-dessus.

En instance d'appel, A-) réitère ses contestations et conclut à la réformation de la décision du tribunal sur tous les points.

L'ADMINISTRATION conclut à la confirmation du jugement de première instance quant au fond.

Les dispositions légales à prendre en considération sont celles de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée dans la teneur applicable aux exercices 2012 et 2013.

1) Quant à la nature des activités de A-)

L'appelante critique les bulletins de taxation d'office notamment du fait qu'ils opèrent une requalification systématique de toutes les livraisons de biens par elle opérées en prestations de services.

Elle fait valoir qu'il résulte de l'article 9 paragraphe 1 de la loi TVA que la définition de la livraison d'un bien est basée sur des critères économiques et non pas sur des notions juridiques relatives au transfert du droit de propriété d'un bien.

En application de la jurisprudence européenne et de la doctrine, l'assimilation des contrats de location-vente en livraisons de biens serait acquise. Les contrats de location-vente par elle signés avec les clients précisés dans ses conclusions devraient s'analyser en des livraisons de biens exonérées au regard de la TVA.

Le tribunal aurait invoqué à tort la norme comptable IAS 17.

Subsidiairement, il aurait à tort estimé que le transfert de propriété des objets donnés en location n'est pas automatique.

Plus subsidiairement, le tribunal aurait à tort considéré qu'il n'y avait pas transfert de la majorité des avantages et risques inhérents à la propriété légale.

Selon l'intimée, les juges de première instance ont fait une juste interprétation des contrats en présence à la lumière des critères dégagés par la jurisprudence européenne.

Le jugement attaqué ayant retenu que le transfert de propriété n'était pas donné dès la conclusion du contrat et que les droits et devoirs découlant du contrat caractérisaient ceux d'un locataire, ce serait à bon droit qu'il en a déduit que les opérations ne pouvaient être qualifiées de livraisons de biens, mais de prestations de services, tel que retenu par l'ADMINISTRATION.

Aux termes de l'article 9 de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée au 18 février 2012 par la loi afférente, et telle qu'applicable en l'espèce :

« 1. Est considéré comme livraison d'un bien le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire.

Ce pouvoir peut être transféré soit par le fournisseur du bien soit par une tierce personne agissant pour compte de ce fournisseur; il peut être transféré soit à l'acquéreur du bien soit à une tierce personne agissant pour compte de cet acquéreur. »

Aux termes de l'article 14 de la Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée :

« 1. Est considéré comme « livraison de biens », le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire.

2. Outre l'opération visée au paragraphe 1, sont considérées comme livraison de biens les opérations suivantes :

(...)

b) 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, assorties de la clause que la propriété est normalement acquise au plus tard lors du paiement de la dernière échéance ;

(...). »

L'article 12 de la loi TVA dispose que:

« Sont également considérés 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. (...) »

L'article 15, dispose sub 1. , alinéa premier que :

« 1. Est considérée comme prestation de services toute opération qui ne constitue ni une livraison ni une acquisition intracommunautaire ni une importation d'un bien. »

A-) verse les conditions générales de ses contrats de location avec option d'achat.

Aux termes de l'article 1.2 des conditions générales applicables aux contrats conclus par A-) avec ses clients : *« Par le paiement A-) est subrogé dans l'entière des droits et garanties du vendeur vis-à-vis du locataire et notamment mais non exclusivement en ce qui concerne le privilège que le vendeur stipule inconditionnellement pour lui-même dans ce contrat. Aux termes de cette clause de réserve de propriété, le droit de propriété du bien ne sera transféré au locataire qu'après paiement intégral par celui-ci des montants dus en vertu du contrat de location, levée de l'option d'achat et paiement du prix qu'elle représente en fonction de la valeur résiduelle du bien. Jusqu'à la constatation de la parfaite exécution de ses obligations et la levée éventuelle de l'option, le locataire s'abstiendra de transférer à tout tiers le moindre droit sur le bien tels que par exemple, des droits de propriété, droits de bail, droits de gage, option d'achat, etc. ».*

L'article 1.3 dispose que : *« Dès la livraison, tout risque de dégradation, de destruction ou de perte est supporté par le locataire. (...) Par ailleurs, le locataire s'engage à maintenir le bien en bon état de réparation et d'entretien, sous réserve d'une usure normale et à payer régulièrement toute taxe relative au bien. (...) »*

Pendant la période de location, A-) est donc propriétaire du bien donné en location et au terme de la période de location, le locataire a une option d'achat, ainsi que cela résulte de l'emploi des termes « levée de l'option d'achat » et « levée éventuelle de l'option » à l'article 1.2.

Contrairement aux conclusions de l'appelante, un transfert de propriété automatique au locataire n'est ainsi, compte tenu des contrats conclus par A-) avec ses clients, pas à retenir.

Les conditions visées à l'article 12 de la loi TVA ne sont donc pas remplies.

Concernant la question de savoir s'il y a eu livraison d'un bien au sens de l'article 14 de la Directive 2006/112/CE et de l'article 9 de la loi TVA, la Cour de Justice de l'Union européenne a dit dans l'arrêt C-190/95, Aro Lease BV du 17 juillet 1997, sous les points 11 et 18, que la location de véhicules en

leasing constitue une prestation de services au sens de l'article 9 de la sixième directive, ces services consistant principalement en la négociation, l'établissement, la signature et la gestion des contrats et en la mise à disposition matérielle des clients des véhicules convenus, lesquels restent la propriété de la société de leasing.

La même considération se retrouve sous le point 61 dans l'arrêt Part Service srl C-425/06 du 21 février 2008, cité par le tribunal dans la décision entreprise. Cet arrêt renvoie à l'arrêt C-451/99 Cura Anlagen GmbH du 21 mars 2002 qui sous le point 19 rappelle la susdite décision. Dans l'arrêt C-155/01 Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH iL du 11 septembre 2003, également cité par le tribunal, la Cour a constaté sous le point 30 qu'il n'était pas contesté par les intéressés ayant soumis des observations que la location d'un véhicule dans le cadre d'un contrat de leasing constitue une prestation de services au sens de l'article 6, paragraphe 1, de la sixième directive.

Par la suite, la CJUE a dit dans un arrêt du 16 février 2012 C-118/11 Eon Asset Menidjmont OOD que : « *La location d'un véhicule automobile ne consistant pas en une livraison de biens doit être, en principe, qualifiée de prestation de services, au sens de l'article 24, paragraphe 1, de la (...) directive (voir, en ce sens, arrêts du 11 septembre 2003, Cookies World, C-155/01, Rec. P. I-8785, point 45, et du 21 février 2008, Part Service, C-425/06, Rec. P. I-897, point 61).*

La location d'un véhicule automobile en vertu d'un contrat de crédit-bail peut, néanmoins, présenter des caractéristiques assimilables à l'acquisition d'un bien d'investissement.

Ainsi que la Cour l'a relevé, dans le contexte d'une disposition permettant aux Etats membres d'exclure les biens d'investissement du régime des déductions de la TVA pour une période transitoire, la notion de bien d'investissement recouvre les biens qui, utilisés aux fins d'une activité économique, se distinguent par leur caractère durable et leur valeur, lesquels impliquent que les coûts d'acquisition ne sont pas normalement comptabilisés comme dépenses courantes, mais sont amortis au cours de plusieurs exercices (voir, en ce sens, arrêts du 1^{er} février 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, 51/76, Rec. P. 113, point 12, ainsi que du 6 mars 2008, Nordania Finans et BG Factoring, C-98/07, Rec. P. I-1281, points 27 et 28).

En outre, l'article 14, paragraphe 2, sous b), de la directive TVA considère comme une livraison de biens la remise matérielle d'un bien en vertu d'un contrat qui prévoit la location de ce bien pendant une certaine période, assortie de la clause que la propriété est normalement acquise au plus tard lors du paiement de la dernière échéance.

Dans l'hypothèse d'un contrat de crédit-bail, il n'y a pas nécessairement acquisition du bien puisqu'un tel contrat peut prévoir que le preneur a le choix de ne pas acquérir ledit bien à l'issue de la période de location.

Cependant, ainsi qu'il ressort de la norme comptable internationale IAS 17 relative aux contrats de location, reprise par le règlement (CE) n° 1126/2008 de la Commission, du 3 novembre 2008, portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil (JO L 320, p.1), le contrat de location simple doit être distingué du contrat de location-financement, ce dernier étant caractérisé par le transfert au preneur de la CC.) ité des avantages et des risques inhérents à la propriété légale. Le fait qu'un transfert de propriété soit prévu au terme du contrat ou que la somme actualisée des échéances soit pratiquement identique à la valeur vénale du bien constituent, individuellement ou conjointement, des critères permettant de déterminer si un contrat peut être qualifié de contrat de location-financement.

Comme la Cour l'a déjà précisé, la notion de livraison de biens ne se réfère pas au transfert de propriété dans les formes prévues par le droit national applicable, mais elle inclut toute opération de transfert d'un bien corporel par une partie qui habilite l'autre partie à en disposer en fait comme si elle était le propriétaire de ce bien (voir arrêts du 8 février 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Rec. p. I-285, point 7, et du 6 février 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, Rec. p. I-1317, point 32).

Dès lors, dans l'hypothèse où le contrat de crédit-bail relatif à un véhicule automobile prévoit soit le transfert de propriété dudit véhicule au preneur à l'échéance de ce contrat, soit que le preneur dispose des attributs essentiels de la propriété dudit véhicule, notamment qu'il se voit transférer la CC.) ité des avantages et des risques inhérents à la propriété légale de celui-ci et que la somme actualisée des échéances est pratiquement identique à la valeur vénale du bien, l'opération doit être assimilée à l'acquisition d'un bien d'investissement.

Il appartient à la juridiction nationale de déterminer, au vu des circonstances de l'espèce, si les critères énoncés au point précédent du présent arrêt sont remplis. »

La Cour a rappelé cet arrêt dans l'arrêt BGZ Leasing C-224/11 du 17 janvier 2013 et elle a repris les susdits critères au sujet d'un bien immeuble dans l'arrêt NLB Leasing C-209/14 du 2 juillet 2015.

Pendant la période de location, les droits du locataire sont limités à l'utilisation du véhicule ; ainsi que le tribunal l'a dit, il ne peut pas transférer de droit sur le bien pris en location. Si, pendant la période de location, une responsabilité est mise à charge du preneur, un transfert de la CC.) ité des avantages inhérents à la propriété légale du véhicule ne saurait cependant ainsi être retenu.

La preuve que la somme actualisée des échéances était pratiquement identique à la valeur vénale des véhicules n'est pas non plus rapportée par rapport aux contrats de location-vente indiqués par A-) , à savoir ceux signés

avec Yuliya BB.) , Luc CC.) , Muriel EE.) et Bruno DD.) étant donné qu'il résulte des pièces versées par l'appelante que la valeur du véhicule au moment de la prise en location et le prix de vente à la fin de la période de location étaient respectivement de 17.903,22 € hTVA et de 6.200 € hTVA pour le contrat conclu avec Bruno DD.) , et de 29.000 € hTVA et de 10.450 € hTVA pour le contrat conclu avec Muriel EE.) , et que pour le surplus, les contrats ayant été conclus avec Yuliya BB.) et Luc CC.) ne sont pas versés.

En conclusion de ce qui précède, il y a lieu de constater que A-) , à qui incombe la charge de la preuve du bien-fondé de ses contestations, reste en défaut de justifier que les contrats de location-vente conclus avec les clients BB.) , CC.) , EE.) et DD.) doivent s'analyser, non pas en des prestations de services, mais en des livraisons de biens exonérées au regard de la TVA.

L'appel n'est pas fondé sur ce point.

2) Quant à l'exonération de TVA au titre de livraisons intracommunautaires de biens

Il résulte du jugement entrepris que A-) a reproché à l'ADMINISTRATION d'avoir relevé que pour les contrats de location-vente de FF.) Maurice (n° de plaque QT 5479), GG.) Vincent (n° de plaque UP 9748) et de la société HH.) (n° de plaque QT 5479), la demanderesse a facturé ces locations à tort hors TVA dans la mesure où les numéros d'identification de la TVA de ces clients ne sont pas valides, alors que les opérations de location-vente tombent dans le champ d'application de l'article 12. a) de la loi TVA et qu'elles ont été réalisées à Luxembourg par un assujetti établi et identifié à la TVA à Luxembourg en faveur d'un autre assujetti établi dans un pays membre de l'Union Européenne.

Elle a fait plaider que dans ces conditions et en application de l'article 43. 1) d) de la loi TVA, les opérations litigieuses sont exonérées de la TVA luxembourgeoise.

Elle a relevé encore qu'elle a reconnu avoir commis une erreur matérielle dans le renseignement du numéro d'identification à la TVA, que cette erreur provenait notamment de son système de comptabilité.

L'ADMINISTRATION a répondu que les locations ventes de FF.) Maurice (n° de plaque QT 5479), de GG.) Vincent (n° de plaque UP 9748) et de la société HH.) (n° de plaque QT 5479) ont fait l'objet d'une facturation sans application de la TVA luxembourgeoise au motif qu'il s'agissait de livraisons intracommunautaires effectuées à des assujettis français, bien qu'il ressorte des vérifications entreprises par l'ADMINISTRATION que ces trois clients ne disposaient pas de numéros d'identification à la TVA valides au moment de la facturation des loyers litigieux, de sorte que l'une des conditions

d'application de la prétendue exonération pour cause de livraisons intracommunautaires prévue par l'article 43. 1, d) de la loi TVA faisait défaut. Elle a en conséquence opéré un redressement à hauteur de la TVA luxembourgeoise due au titre des loyers en cause, qui sont dus au titre de prestations de services de location et non pas de livraisons de biens visées par l'article 12, point a) de la loi TVA.

Le tribunal a cité l'arrêt Enkler C-230/94 du 26 septembre 1996, par lequel la Cour de Justice de l'Union européenne a retenu qu'« *il convient de rappeler qu'il incombe à celui qui demande la déduction de la TVA d'établir qu'il répond aux conditions pour en bénéficier.* »

Le tribunal a dit qu'il appartient à A-) de rapporter la preuve qu'elle remplit les conditions pour pouvoir bénéficier du droit à déduction et qu'au vu des pièces versées et des explications fournies, elle reste en défaut de justifier du bénéfice de l'exonération.

Il a retenu ensuite que les prestations de location effectuées en 2012 sont réputées localisées et taxées au lieu d'établissement du prestataire de services, à savoir au Luxembourg, pays dans lequel A-) a son siège social, dès lors qu'elles sont rendues à des personnes non assujetties, ce qui a été retenu par l'ADMINISTRATION et reste d'actualité en présence du dossier soumis par A-) ; que quant aux prestations de location effectuées en 2013, elles sont depuis le 1^{er} janvier 2013 imposables à l'endroit d'établissement du preneur non assujetti, que néanmoins, et conformément à ce qu'a retenu l'ADMINISTRATION, à défaut pour A-) d'établir qu'elle s'est identifiée à la TVA en France et y a acquitté la TVA due au titre des locations y réputées taxables, ces prestations restent taxables au Luxembourg.

Le tribunal a finalement dit que les erreurs commises sont manifestes et ne sauraient être qualifiées de simples erreurs accidentelles.

A l'appui de son appel, A-) fait plaider que ses activités - qui sont à qualifier d'opérations de location-vente - ont été réalisées à Luxembourg par un assujetti établi et identifié à la TVA à Luxembourg en faveur d'un autre assujetti établi dans un pays membre de l'Union Européenne, qu'il en résulte qu'en application de l'article 43. 1) d) de la loi TVA, les opérations litigieuses sont exonérées de la TVA luxembourgeoise.

L'exemption des livraisons intracommunautaires litigieuses ne saurait être refusée au seul motif que les numéros d'identification à la TVA étaient erronés.

L'ADMINISTRATION répond que les transactions en cause ne peuvent être facturées à des assujettis français sans application de la TVA luxembourgeoise que lorsque ceux-ci sont en mesure de fournir des

numéros de TVA valides au moment de l'émission des factures relatives aux loyers dus et que tel n'est pas le cas en l'espèce.

En ordre subsidiaire, l'appelante fait valoir que c'est à tort que le tribunal a appliqué l'article 74 de la loi TVA, que les conditions de cet article ne sont pas réunies.

En ordre plus subsidiaire, A-) estime que les erreurs de communication du numéro d'identification à la TVA, telles que soulevées par l'ADMINISTRATION, ne sont pas nombreuses et régulières eu égard à l'activité par elle exercée.

Il est rappelé que les activités de location-vente exercées par A-) constituent des prestations de service.

L'article 72 de la loi TVA dispose que :

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

(...) ».

L'article 43 de la loi TVA énonce :

« 1. Sont exonérés 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, points a) à d), 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 de l'intérieur du pays mais à l'intérieur 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. (...) ».

L'article 12 du règlement grand-ducal du 16 juin 1999 relatif à l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée des opérations à l'exportation en dehors de la Communauté, des livraisons intracommunautaires de biens et d'autres dispose que :

« Les livraisons de biens et les prestations de services énumérées à l'article 43, paragraphe 1 de la loi du 12 février 1979 ne bénéficient de l'exonération y prévue qu'à condition que la preuve de l'accomplissement des conditions y prévues soit apportée, sans préjudice des moyens de preuve spécifiques prévus aux articles 4, 5 et 11, et que la comptabilité de l'assujetti soit en concordance avec lesdites conditions. » ;

article 4 : « Sans préjudice de l'article 12, les livraisons de biens visées à l'article 43, paragraphe 1 sous d), première phrase, de la loi du 12 février 1979 ne bénéficient de l'exonération que si l'assujetti apporte la preuve, au moyen de documents probants, que les biens livrés ont été expédiés ou transportés en dehors de l'intérieur du pays en un lieu situé à l'intérieur de la Communauté, et que les livraisons de biens ont été effectuées à des acquéreurs identifiés à la taxe sur la valeur ajoutée dans un autre Etat membre au moment des livraisons. »

Aux termes de l'article 74 de la loi du 12 février 1979 sur la TVA :

« 1 : Lorsqu'au sujet des opérations effectuées par un assujetti l'administration, sur la base de présomptions graves, précises et concordantes, a des doutes quant à l'exactitude des déclarations déposées, elle est autorisée à procéder à une taxation d'office, si ces doutes ne peuvent être dissipés par des explications, renseignements ou preuves fournis par l'assujetti.

(...)

3. Elle [l'administration] est (...) autorisée à taxer d'office l'assujetti qui, pour des opérations rentrant dans le champ d'application de la taxe et effectuées à un assujetti, n'a pas délivré de facture, a délivré une facture qui indique d'une façon inexacte, soit le nom et l'adresse des parties intéressées à l'opération, soit la nature ou la quantité des biens ou des services livrés, soit le prix ou ses accessoires, soit le montant de la taxe sur la valeur ajoutée exigible sur l'opération, soit l'exonération, ou n'a pas inscrit l'opération d'une manière régulière dans le livre ou le document prescrits. En ce cas, la taxation d'office peut s'étendre à toute la période d'imposition entachée d'irrégularité.

4. La taxation d'office ne peut cependant être opérée lorsque les irrégularités visées au paragraphe précédent sont à considérer comme purement accidentelles, notamment eu égard au nombre et à l'importance des opérations non constatées par des factures régulières, comparés au nombre et à l'importance des opérations qui ont fait l'objet de factures régulières. »

Contrairement aux conclusions de l'appelante, l'article 74, paragraphe 1 est applicable en l'espèce pour être conçu en termes généraux ; les hypothèses par elle visées, celles de la non-délivrance d'une facture, de la délivrance d'une facture avec des indications inexactes et le défaut d'inscription régulière de l'opération dans le livre ou le document prescrits, font en plus l'objet d'une disposition spéciale au paragraphe 3 de l'article 74.

L'ADMINISTRATION fait relever que concernant la location-vente à Mr.FF.) , le numéro de TVA français de celui-ci n'était plus valide depuis le 30 septembre 2013 et que le nouveau numéro d'identification communiqué à l'ADMINISTRATION correspond à la sàrl HH.) France et n'est valide que depuis le 1^{er} octobre 2013, que le contrat de location-vente n'a, par ailleurs, pas été conclu avec cette société, mais avec le dénommé FF.) ;

que le numéro de TVA de Vincent GG.) n'est plus valide depuis le 30 septembre 2010 et que le nouveau numéro d'identification à la TVA communiqué à l'ADMINISTRATION est en fait attribué à la sàrl Concept Jardin alors que le contrat a été signé avec Vincent GG.) ;
que le numéro de TVA de HH.) n'est plus valide depuis le 29 juin 2013 et que le nouveau numéro communiqué n'était valide que depuis le 1^{er} octobre 2014.

Il y a lieu de constater que A-) se borne à invoquer une erreur commise dans l'indication des numéros d'identification à la TVA de ses cocontractants en faisant valoir que l'erreur provenait de son système de comptabilité lequel n'aurait pas pris en compte les modifications de numéros d'identification à la TVA et qu'elle reste en défaut de contester, voire de contredire, les affirmations de l'ADMINISTRATION relatives aux nouveaux numéros d'identification à la TVA communiqués à l'intimée.

Il s'ensuit que, même après l'indication de nouveaux numéros de TVA par A-) , les conditions d'exonération de TVA au titre de livraisons intracommunautaires de biens laissent d'être établies.

L'examen du moyen de l'appelante relatif au caractère accidentel des irrégularités par elle commises s'avère ainsi superfétatoire.

En conclusion de ce qui précède, et en constatant que les développements du tribunal relatifs à la localisation des opérations de location de A-) ne sont pas critiqués, l'appel est également à rejeter sur ce point.

3) Quant aux factures de fournisseurs d'autres Etats membres non comptabilisées au titre d'acquisitions intracommunautaires de biens

L'appelante explique que l'ADMINISTRATION a relevé que des ventes intracommunautaires ont été déclarées par certains fournisseurs en faveur de la requérante et qu'elle lui a reproché de ne pas avoir repris ces opérations dans sa propre comptabilité ; qu'elle avait indiqué n'avoir réalisé aucune acquisition intracommunautaire soumise à la TVA auprès des fournisseurs étrangers en question. Les achats en question auraient été considérés par l'ADMINISTRATION comme réalisés à des fins privées rendant ainsi l'appelante redevable de la TVA.

L'ADMINISTRATION n'ignorerait pas la pratique frauduleuse de certains fournisseurs dans un contexte transfrontalier consistant à usurper le numéro d'identification à la TVA de certains assujettis afin d'exonérer la livraison intracommunautaire de la TVA.

En tout état de cause, l'appelante n'aurait pas été le réel destinataire des livraisons de biens.

Elle aurait *ab initio* apporté les seules preuves qu'il est raisonnablement possible d'apporter quant à un fait négatif. Il aurait appartenu à l'ADMINISTRATION d'apporter la preuve que les opérations litigieuses sont réelles dans le chef de l'appelante et emportent application de la TVA.

L'ADMINISTRATION répond qu'en soumettant à A-) l'existence des états récapitulatifs et des mentions y portées, elle n'a fait qu'exprimer à l'égard des déclarations de 2012 et de 2013 de A-) l'existence de « présomptions graves, précises et concordantes (...) quant à l'exactitude des déclarations déposées » au sens de l'article 74.1 de la loi TVA.

A-) n'aurait pas su dissiper ses doutes, face à de simples contestations non étayées par des pièces probantes, l'ADMINISTRATION n'aurait pu que procéder aux redressements qui s'en sont suivis.

Aux termes de l'article 74 paragraphe 1 de la loi TVA : « *Lorsqu'au sujet des opérations effectuées par un assujetti l'administration, sur base de présomptions graves, précises et concordantes, a des doutes quant à l'exactitude des déclarations déposées, elle est autorisée à procéder à une taxation d'office, si ces doutes ne peuvent être dissipés par des explications, renseignements ou preuves fournis par l'assujetti.* »

Dans le procès-verbal du 17 juin 2014, l'ADMINISTRATION a dressé une liste de « fournisseurs étrangers non repris dans la comptabilité de A-) » et, ainsi que l'a relevé le tribunal, a noté : « Tous ces fournisseurs ont déclaré des ventes intracommunautaires au nom de A-) sur l'état récapitulatif. Même si M. HEINEN souligne qu'il ne connaît aucun de ces fournisseurs, il paraît très peu probable que 9 fournisseurs de 3 pays (France, Belgique, Italie) indiquent sur leurs états récapitulatifs des ventes pour un montant global de 13.943,00 € envers A-) Srl sans avoir reçu le numéro d'identification d'un des associés de la société. D'ailleurs, il y a eu un paiement de 1.700,00 € au nom de PP.) SRL avec la carte American Express de M. AR.) . »

Face aux éléments relevés par l'ADMINISTRATION qui, eu égard en particulier à la précision des opérations et au nombre des fournisseurs en cause, valent présomptions graves, précises et concordantes, A-) reste en défaut de dissiper les doutes émis par l'ADMINISTRATION.

Le jugement entrepris est donc à confirmer en ce qu'il a rejeté le recours de A-) portant sur le redressement afférent de la TVA.

4) Quant à l'acquisition de bouteilles de champagne pour les besoins de cadeaux offerts à la clientèle

L'appelante critique la décision de première instance en ce qu'elle a retenu que la remise de bouteilles de champagne à des clients ne saurait *ipso facto* s'apparenter à des cadeaux de faible valeur et des échantillons commerciaux tels que définis par l'article 13 a) de la loi TVA.

La remise aux clients des biens litigieux qui sont à qualifier de cadeaux clients de faible valeur n'étant pas effectuée à titre onéreux, il n'y aurait pas livraison de biens imposable au sens de la loi TVA.

En ce qui concerne la faible valeur, l'appelante se réfère à un arrêt de la Cour de Justice de l'Union Européenne du 30 septembre 2010 (581/08).

L'intimée répond que cet arrêt ne permet pas de dégager sur le plan communautaire une valeur chiffrée qui permettrait d'apprécier en droit luxembourgeois si une bouteille de champagne de 20 € constitue un cadeau de faible valeur ; que la notion de cadeau de faible valeur ne saurait être retenue ; que rien ne permet d'affirmer qu'il y aurait une pratique bien établie au Luxembourg consistant, pour les acteurs du secteur de la location de véhicules automobiles, à donner à leurs clients une ou plusieurs bouteilles de champagne au moment de la mise à disposition des véhicules loués ; qu'aucune preuve n'est rapportée quant à la distribution effective desdits cadeaux par l'appelante à ses clients.

Il est rappelé que l'article 72 de la loi TVA dispose que :

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

(...) ».

Aux termes de l'article 13 a) de la loi TVA :

« (...) *sont assimilés à une livraison effectuée à titre onéreux :*

a) *le prélèvement par un assujetti, dans le cadre de son entreprise, d'un bien qu'il affecte à son usage privé ou à celui de son personnel ou qu'il transmet à titre gratuit ou, plus généralement, qu'il utilise à des fins étrangères à son entreprise, à l'exclusion toutefois du prélèvement effectué à des fins de son entreprise pour donner des cadeaux de faible valeur et des échantillons commerciaux. (...) ».*

Etant donné que le législateur prévoit expressément la remise de cadeaux de faible valeur par l'assujetti à ses clients, il est sans incidence de savoir si pareille pratique est d'usage dans le cadre de la conclusion de contrats de location-vente d'un véhicule et la preuve de la part du commerçant de la réception des cadeaux par les clients ne saurait être exigée.

Concernant la notion de « cadeaux de faible valeur », la Cour de Justice de l'Union européenne a, en se référant à l'arrêt rendu dans l'affaire C – 72/05 rendu le 14 septembre 2006, dit dans l'arrêt dans l'affaire C – 581/08 : « (...) il convient de constater que, au regard de ces termes, du contexte et des finalités de l'article 5, paragraphe 6, seconde phrase, de la sixième directive, cette disposition ne contient pas les indications nécessaires à une définition uniforme et précise de ladite expression. Les Etats membres jouissent donc d'une certaine marge d'appréciation en ce qui concerne l'interprétation de cette dernière, pourvu qu'ils ne méconnaissent pas la finalité et la place de la disposition en cause dans l'économie de la sixième directive. »

En l'espèce, il y a lieu de constater qu'eu égard à l'import financier des contrats de location-vente de véhicules, une bouteille de champagne de 20 € est à considérer comme cadeau de faible valeur.

Le jugement de première instance est dès lors à réformer sur ce point, le recours de A-) est à déclarer fondé quant au point 4).

5) Quant aux factures de fournisseurs luxembourgeois sans rapport avec l'activité commerciale

Suivant le jugement entrepris, A-) a fait valoir que les dépenses portant sur l'acquisition d'une machine à café, d'une valise et d'un porte-monnaie, considérées par l'ADMINISTRATION comme ayant été effectuées à des fins privées, ont été réalisées dans un but exclusivement professionnel et qu'aucun de ces achats ne rentre dans une des catégories définies à l'article 54 de la loi TVA, de sorte que la récupération de la TVA sur toutes les dépenses engagées par elle en qualité d'assujettie dans le cadre de son activité imposable serait permise ; que par voie de conséquence, le calcul de supplément de taxe de 175,96 € pour l'année 2012 mis à sa charge n'est pas fondé.

Selon l'ADMINISTRATION, il n'existe aucun lien entre ces dépenses et les activités de location-vente de véhicules automoteurs exercées par la demanderesse, de sorte qu'un rejet de la déduction de la TVA supportée en amont se trouve pleinement justifié.

Le tribunal a dit que face aux contestations de l'ADMINISTRATION, A-) n'établit d'aucune façon que la machine à café, la valise et le porte-monnaie acquis sont utilisés pour les besoins de l'entreprise et a rejeté le recours de A-) sur ce point.

L'appelante critique le jugement de première instance en ce que le tribunal a estimé, selon elle à tort, que certains biens ne sont pas utilisés pour les besoins de l'entreprise.

L'intimée réitère ses conclusions relatives à l'absence de lien entre les dépenses portant sur l'acquisition d'une machine à café, d'une valise et d'un porte-monnaie et les activités de location-vente de véhicules automoteurs exercées par A-).

Aux termes de l'article 48 de la loi TVA dans la teneur applicable aux exercices 2012 et 2013 :

- « *Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de son entreprise et sous réserve des dispositions prévues aux articles 49 à 54, l'assujetti a le droit de déduire de la taxe dont il est redevable en raison des opérations imposables effectuées par lui :*

a) la taxe sur la valeur ajoutée qui lui est facturée pour les biens et les services qui lui sont ou seront fournis par un autre assujetti redevable de la taxe à l'intérieur du pays ;

(...) » ces termes ayant été modifiés comme suit par la loi du 29 mars 2013 :

- « *Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de son entreprise et sous réserve des dispositions prévues aux articles 49 à 54, l'assujetti a le droit de déduire du montant de la taxe dont il est redevable en raison des opérations imposables effectuées par lui les montants suivants:*

a) la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti redevable de la taxe à l'intérieur du pays. »

Aux termes de l'article 54 paragraphe 1^{er} de la loi TVA : « *N'est pas déductible la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé des dépenses qui n'ont pas un caractère strictement professionnel, telles que les dépenses somptuaires, de divertissement ou de représentation.*

Un règlement grand-ducal déterminera les conditions et les modalités d'application des dispositions prévues à l'alinéa qui précède. Ce règlement pourra également prévoir :

a) que certains biens et certains services, notamment ceux qui sont susceptibles d'être exclusivement ou partiellement utilisés pour les besoins privés de l'assujetti ou de son personnel, sont exclus totalement ou partiellement du régime de déductions;

b) que le régime des déductions n'est pas applicable aux assujettis qui réalisent des opérations imposables à l'intérieur du pays, mais qui n'y ont pas

d'établissement stable ou qui n'ont pas rempli les obligations à eux imposées par la présente loi ou par ses règlements d'exécution. »

L'appelante fait relever que le règlement grand-ducal prévu par l'article 54 de la loi TVA n'a pas encore été adopté, qu'il n'y a pas de définition précise des biens et services qui sont susceptibles d'être exclusivement ou partiellement utilisés pour les besoins privés de l'assujetti ou de son personnel, que les achats ne rentrent dans aucune des catégories définies à l'article 54 de la loi TVA.

Le droit à déduction est réglé par l'article 48 de la loi TVA.

En se référant à l'article 48 paragraphe 1 a) de la loi TVA, le tribunal a retenu à juste titre qu'il incombe à l'appelante de prouver que les biens en question sont utilisés pour les besoins de son entreprise.

Bien que s'étant réservé le droit de rapporter cette preuve en cours d'instance, A-) est restée en défaut de ce faire, de sorte que le jugement entrepris est à confirmer en ce qu'il a rejeté le recours sur ce point.

6) Quant au véhicule acheté sous le régime de la marge

En première instance, A-) a, selon le jugement entrepris, expliqué qu'elle a revendu en date du 27 juillet 2013 le véhicule de marque Lamborghini Gallardo LP560 sous le régime particulier de la marge bénéficiaire pour un montant toutes taxes comprises de 86.000 € et qu'elle avait elle-même acquis ce véhicule sous le régime de la marge bénéficiaire auprès de la société AP.) , assujettie établie en France, [il s'agit d'une erreur : la société AP.) est établie à Bruxelles] pour un montant total toutes taxes comprises de 78.000 €, mais que l'ADMINISTRATION a refusé l'application du régime particulier de la marge bénéficiaire sur la revente.

Elle s'est référée à l'article 56ter de la loi TVA, paragraphe 10, sous a). Le refus d'application du régime de taxation sur la marge bénéficiaire pour la revente du véhicule sous prétexte qu'elle ne serait pas en possession d'un ancien certificat d'immatriculation ne serait pas justifié, de sorte que le calcul de supplément de taxe de 11.217,32 € pour l'année 2013 mis à sa charge ne serait pas fondé.

Selon l'ADMINISTRATION, les parties ont, dans les faits, réservé à ces transactions un traitement différent, à savoir celui des livraisons et acquisitions intracommunautaires de biens.

En l'absence de l'ancienne carte grise du véhicule aux fins de démontrer que ledit véhicule a été acquis par la demanderesse sous le régime de la marge

bénéficiaire, elle estime que c'est à juste titre qu'elle a requis le paiement de la TVA sur le prix de revente du véhicule, à savoir 11.217,32 €.

Le tribunal a dit que les parties ont, au vu des pièces versées, opté pour un traitement intracommunautaire de leur transaction, à savoir respectivement une livraison et une acquisition intracommunautaires de biens.

Il a rappelé le principe de l'article 72 de la loi TVA suivant lequel toute livraison de biens et toute prestation de services est présumée effectuée dans des conditions rendant exigible la taxe et que le contribuable qui invoque une dérogation ou une exonération fiscale est tenu de prouver que les conditions qui y donnent droit sont réunies et que cette preuve doit être rapportée suivant le principe des articles 58 et 60 du nouveau code de procédure civile.

Il a retenu que l'existence d'une erreur matérielle, invoquée par A-) , n'est pas établie, le vendeur n'ayant pas procédé à une correction de l'état récapitulatif du 1^{er} trimestre 2012, mais encore, que même à la supposer établie, elle ne saurait être qualifiée d'accidentelle.

L'appelante critique le jugement entrepris en ce que le tribunal a rejeté l'application du régime de la marge bénéficiaire pour la revente en date du 27 juillet 2013 du véhicule de marque Lamborghini Gallardo LP560 pour un montant toutes taxes comprises de 86.000 €. Elle réitère son argumentation selon laquelle elle a elle-même acquis ce véhicule sous le régime de la marge bénéficiaire auprès de la société AP.) pour le montant de 78.000 € toutes taxes comprises.

Le refus d'application du régime de taxation sur la marge bénéficiaire pour la revente du véhicule sous prétexte que A-) n'était pas en possession d'un ancien certificat d'immatriculation ne serait pas justifié.

L'ADMINISTRATION répond que A-) et AP.) ont réservé à ces transactions le traitement des livraisons et acquisitions intracommunautaires de biens.

L'article 56ter de la loi TVA dispose que :

« 1.a) Les dispositions du régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire prévues au présent article, qui dérogent pour autant que de besoin à celles de la présente loi, sont applicables aux livraisons, par un assujetti-revendeur, de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité qui lui sont livrés à l'intérieur de la Communauté (...) - par un autre assujetti-revendeur, dans la mesure où la livraison du bien par cet autre assujetti-revendeur a été soumise à la taxe sur la valeur ajoutée conformément au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire. »

Aux termes de l'article 56ter, 10. a), invoqué par l'appelante : « *Par dérogation à l'article 2, point b), les acquisitions intracommunautaires de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité ne sont pas soumises à la taxe sur la valeur ajoutée lorsque le vendeur est un assujetti-revendeur agissant en tant que tel et que le bien acquis a été soumis à la taxe dans l'Etat membre du départ de l'expédition ou du transport conformément au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire.* »

Le règlement grand-ducal du 12 juillet 1995 déterminant les limites, les conditions et les modalités d'application du régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire de l'article 56ter de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la TVA prévoit en son article 2 que :

« *Pour chaque achat, par un assujetti-revendeur, de biens d'occasion, d'objets d'art ou d'antiquité auprès d'une personne visée à l'article 56ter paragraphe 1 sous a) de ladite loi du 12 février 1979, l'assujetti-revendeur doit être en possession d'une facture ou d'un document en tenant lieu. (...)*

La facture ou le document en tenant lieu doit contenir :

1. la date de la délivrance et le numéro de la facture ou du document en tenant lieu ;

2. les noms et adresses du fournisseur et de l'assujetti-revendeur ;

3. la date de la délivrance des biens ;

4. la quantité, la dénomination usuelle ainsi que le prix des biens livrés, dénommés distinctement pour les biens dont la valeur individuelle dépasse dix mille francs ou qui constituent des moyens de transport.

Pour chaque moyen de transport la facture ou le document en tenant lieu doivent contenir en outre :

5. les éléments nécessaires pour l'identification du moyen de transport et notamment la nature, le numéro d'immatriculation, la marque, le type, le numéro du châssis et l'année de fabrication ;

6. la date de première mise en service et

• pour les bateaux : la longueur et les heures de navigation ;

• pour les aéronefs : le poids au décollage et les heures de vol ;

• pour les véhicules terrestres : la cylindrée ou la puissance ainsi que les kilomètres parcourus. »

Aux fins de savoir s'il y a lieu à application du régime de la marge bénéficiaire pour la revente en date du 27 juillet 2013 du véhicule de marque Lamborghini Gallardo LP560, seule la relation contractuelle entre AP.) et A-) est à considérer.

L'appelante verse la facture établie par AP.) le 29 mars 2012 à l'adresse de AQ.) s.à r.l. - dont la dénomination a été, d'après les indications du jugement entrepris, non contestées, changée en A-) s.à r.l. - quant à la vente du véhicule Lamborghini Gallardo LP 560 pour le prix de 78.000 ; cette facture porte la mention « Vendu sous le régime intracommunautaire ».

Suivant cette pièce, les parties ont réservé à la susdite transaction le régime relatif aux livraisons et acquisitions intracommunautaires de biens.

L'appelante ne conteste pas le bien-fondé de l'affirmation de l'ADMINISTRATION selon laquelle AP.) a renseigné une livraison intracommunautaire de bien dans son état récapitulatif *ad hoc* et qu'elle-même a déclaré une acquisition intracommunautaire correspondante, avec paiement et déduction de la TVA due au Luxembourg à ce titre, et qu'il n'y a pas eu de correction de l'état récapitulatif du 1^{er} trimestre 2012 de AP.) visant à annuler ladite livraison intracommunautaire de bien.

A-) reste en défaut de prouver que l'établissement des états récapitulatifs est à considérer comme erreur matérielle.

A-) ne justifiant ainsi pas du bien-fondé de son recours, son appel est également à rejeter sur ce point.

7) Quant aux exportations de véhicules Audi A8 et Bentley Continental

Il résulte du jugement entrepris que A-) a exposé avoir acquis les véhicules Audi A8 et Bentley Continental à un prix d'acquisition de 83.574,45 € et de 170.000 €, que ces véhicules ont par la suite été exportés en dehors de la Communauté Européenne, en Russie et que l'ADMINISTRATION a considéré que ces opérations étaient soumises à la TVA sous prétexte que lesdits véhicules auraient été préalablement vendus à AR.) , gérant de A-) , personne physique résidant au Grand-Duché de Luxembourg, en se fondant sur une facture *pro forma* pour caractériser le transfert de propriété au bénéfice de AR.) , alors que cette facture *pro forma*, sans aucune valeur comptable, a été établie pour faciliter l'exportation des véhicules en Russie. A-) aurait été l'unique propriétaire des véhicules en cause, de sorte que les opérations d'exportation litigieuses sont à exonérer de TVA en application de l'article 43 de la loi TVA.

L'ADMINISTRATION a répliqué que A-) a acheté les véhicules en 2013 et que le 14 mai 2013, ces véhicules ont été vendus à AR.) , résident luxembourgeois pour les prix respectifs de 50.000 € et de 100.000 €, pour ensuite être exportés en Russie après avoir fait l'objet d'une utilisation, que sauf preuve du contraire, ces véhicules doivent être considérés comme vendus à un particulier, résident au Luxembourg et sont, dès lors, taxables au Luxembourg.

Le tribunal a dit que d'après les pièces versées et notamment les factures incriminées par A-) , les véhicules concernés doivent être considérés comme vendus à un particulier résident au Luxembourg et sont dès lors taxables au Luxembourg suivant l'article 14, paragraphe 1^{er}, c de la loi TVA aux termes duquel : « *Le lieu de la livraison d'un bien est réputé se situer : c) dans le cas*

où le bien n'est pas expédié ou transporté : à l'endroit où le bien se trouve au moment de la livraison. »

L'appelante soutient que les juges de première instance auraient à tort dit que l'exportation des véhicules Audi A8 et Bentley Continental était à considérer comme une vente de véhicules à un résident luxembourgeois.

Elle déclare avoir acquis les deux véhicules et que ceux-ci ont, par la suite, été exportés en dehors de la Communauté Européenne, en Russie, au profit de AS.) .

Les factures citées seraient des factures *pro forma*, aucun transfert de propriété n'aurait eu lieu au profit du résident luxembourgeois apparaissant sur le devis ; l'appelante aurait été la seule et unique propriétaire des véhicules en cause.

L'ADMINISTRATION réitère sa position suivant laquelle, sauf preuve contraire, ces véhicules doivent être considérés comme vendus à un particulier résident au Luxembourg et, sont dès lors, taxables au Luxembourg à ce titre.

Il y a lieu de constater que l'appelante verse deux factures *pro forma* du 14 mai 2013 relatives aux véhicules Bentley et Audi A8 à l'adresse de AR.) avec une adresse à Moscou.

A-) ne conteste pas que AR.) est résident au Luxembourg ni d'ailleurs le bien-fondé de l'affirmation faite par l'ADMINISTRATION, selon laquelle les véhicules ont parcouru respectivement 11.000 km et 4.900 km entre la date d'achat et l'exportation vers la Russie.

Par adoption des motifs du tribunal, sa décision est à confirmer en ce qu'elle a retenu qu'eu égard aux factures versées, face aux contestations de l'ADMINISTRATION et en l'absence de tout élément probant allant dans son sens, A-) n'établit pas ses allégations et a rejeté le recours sur ce point.

En conclusion de l'ensemble des développements qui précèdent, l'appel de A-) est à déclarer fondé sur le point 4) et non fondé pour le surplus.

IV) Quant aux demandes présentées sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile

Demandant à être déchargée de toutes les condamnations prononcées à son encontre, l'appelante vise également sa condamnation au paiement d'une indemnité de procédure de 1.500 € à l'ADMINISTRATION.

Elle requiert l'octroi d'une indemnité de procédure de 4.000 €.

L'ADMINISTRATION conclut au rejet de cette demande et demande de condamner l'appelante à lui payer une indemnité de procédure de 5.000 €.

Ces demandes sont à déclarer non fondées, l'iniquité requise par l'article 240 du nouveau code de procédure civile laissant d'être établie. A-) est donc à décharger de la condamnation prononcée à sa charge en première instance et les demandes présentées en instance d'appel sont également à déclarer non fondées.

PAR CES MOTIFS

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

reçoit l'appel,

le dit partiellement fondé,

réformant :

dit le recours de la société à responsabilité limitée A-) fondé en ce qu'il porte sur l'acquisition de bouteilles de champagne pour les besoins de cadeaux offerts à la clientèle,

dit que cette acquisition concerne des cadeaux de faible valeur au sens de l'article 13 a) de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée,

dit la demande présentée par l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile en première instance non fondée,

confirme le jugement du 3 mai 2016 pour le surplus,

dit les demandes présentées sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile en instance d'appel non fondées,

en déboute,

condamne la société à responsabilité limitée A-) aux frais et dépens de l'instance d'appel.

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.