

Texte pseudonymisé

Avertissement: Ce document pseudonymisé a une valeur purement informative. Le document original seul fait foi.

Arrêt N° 11/23 - IX – CIV

Audience publique du vingt-six janvier deux mille vingt-trois

Numéro CAL-2019-00921 du rôle

Composition:

Carole KERSCHEN, président de chambre,
Danielle POLETTI, premier conseiller,
Stéphane PISANI, conseiller,
Gilles SCHUMACHER, greffier.

E n t r e :

la société anonyme **SOCIETE1.**), établie et ayant son siège social à L-ADRESSE1.), inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro (...), représentée par son administrateur unique actuellement en fonctions,

appelante aux termes d'un exploit de l'huissier de justice HUISSIER DE JUSTICE1.) de (...) du 11 juillet 2019,

comparant par Maître AVOCAT1.), avocat à la Cour, demeurant à (...),

e t :

l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA, administration publique, dont les bureaux sont établis à L-1661 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume, représentée par Monsieur le Directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines,

intimée aux fins du prédit exploit HUISSIER DE JUSTICE1.) du 11 juillet 2019,

comparant par la société en commandite simple ORGANISATION1.), inscrite à la liste V du Tableau de l'Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg, représentée aux fins des présentes par Maître AVOCAT2.), avocat à la Cour, assisté de Maître AVOCAT3.), avocat à la Cour, demeurant tous deux à (...).

LA COUR D'APPEL :

Exposé du litige

Le litige tend à la réformation de la décision directoriale de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA (ci-après ***l'AEDT***) du 21 avril 2017 rejetant la réclamation de la société anonyme SOCIETE1.) (ci-après ***SOCIETE1.***) du 9 novembre 2016 contre des bulletins de taxation d'office des années 2013 à 2016 émis les 12 septembre 2016 et 22 septembre 2016 à l'encontre de ladite société.

Par exploit d'huissier du 8 juin 2017, SOCIETE1.) fit donner assignation à l'AEDT à comparaître devant le tribunal de Luxembourg pour voir réformer la décision du directeur de l'AEDT du 21 avril 2017, pour la voir décharger du surplus d'imposition mis à sa charge pour les années 2013 à 2016 pour un montant de 315.388,54.- euros et pour voir renvoyer le dossier auprès de l'AEDT en vue de l'émission de bulletins de taxation d'office rectifiés.

A l'appui de sa demande, SOCIETE1.) soutint avoir acquis les voitures en question de la part de vendeurs qui auraient affirmé sur leurs factures agir eux-mêmes sous le régime de l'imposition sur la marge bénéficiaire, de sorte qu'elle aurait été non seulement en droit mais également dans l'obligation d'appliquer elle-même le régime de la TVA sur la marge. Elle précisa que le seul fait que l'assujetti-revendeur auprès duquel elle a acquis les voitures affirmerait sur ses factures agir dans le cadre du régime sur marge entraînerait automatiquement dans son chef le droit et l'obligation d'appliquer le même régime. Elle ajouta que le Conseil d'Etat français ayant déjà statué en ce sens, le tribunal luxembourgeois devrait suivre cette position afin d'assurer une application uniforme du régime de la TVA au sein de l'Union européenne. Au besoin, elle demanda à voir saisir la Cour de justice de l'Union européenne des deux questions préjudicielles suivantes : « *L'application du régime de la TVA sur marge prévue à l'article 314 de la directive 2006/112/CE est-il de droit lorsqu'un assujetti-revendeur a revendu un véhicule sous le régime de la TVA sur marge, du seul fait que ce dernier a été acquis auprès d'un autre assujetti-revendeur ayant facturé le véhicule en cause sous le régime de la TVA sur marge ?* » et « *Comment définit-on un élément objectif au sens exigé par la directive 2006/112/CE pour remettre en cause l'applicabilité du régime de la TVA sur marge ?* ».

Elle sollicite encore une indemnité de procédure de 2.500.- euros et à voir ordonner l'exécution provisoire du jugement.

L'AEDT s'opposa à cette demande au motif que SOCIETE1.) aurait dû réaliser, sur base des éléments en sa possession, que les opérations litigieuses ne pouvaient pas relever du régime de la marge bénéficiaire, alors que les voitures en question provenaient toutes de propriétaires antérieurs qui étaient assujettis à la TVA et qui avaient pu déduire intégralement la TVA acquittée par eux en amont au moment de l'acquisition de ces voitures. Selon elle, SOCIETE1.) aurait dû, en présence des éléments douteux qui ne pouvaient lui échapper, entreprendre des vérifications supplémentaires pour s'assurer que les transactions en question ne relevaient pas d'une fraude à la TVA, de sorte qu'en ne prenant pas de précautions suffisantes, elle serait solidairement tenue avec les autres participants aux transactions au paiement du surplus de TVA. Elle demanda enfin à se voir allouer une indemnité de procédure de 2.000.- euros.

Par jugement n° 2019TALCH1/00034 du 6 février 2019, le tribunal, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement, a dit non fondée la demande de SOCIETE1.) ; a dit recevable, mais non fondée la demande de SOCIETE1.) en paiement d'une indemnité de procédure ; a condamné SOCIETE1.) à payer à l'AEDT une indemnité de procédure de 2.000.- euros et a condamné SOCIETE1.) aux frais et dépens.

Pour statuer ainsi, le tribunal, après avoir rappelé les principes applicables au régime de la TVA sur marge, a principalement retenu que SOCIETE1.) savait, ou du moins ne pouvait raisonnablement ignorer, que les livraisons litigieuses faites à elle étaient erronément soumises par ses fournisseurs au régime de la TVA sur marge, de sorte que c'est à bon droit que l'AEDT a procédé aux rectifications et impositions d'office en résultant.

Par exploit du 11 juillet 2019, SOCIETE1.) a relevé appel du jugement précité qui lui a été signifié le 5 juin 2019.

L'instruction a été clôturée par ordonnance du 11 octobre 2022 et les mandataires des parties ont été informés que l'affaire serait plaidée à l'audience du 7 décembre 2022.

Le magistrat rapporteur a été entendu en son rapport oral lors de l'audience du 7 décembre 2022, à laquelle l'affaire a été prise en délibéré.

Discussion

SOCIETE1.) demande à la Cour de réformer le jugement entrepris dans toute sa teneur, de statuer conformément à son assignation introductive d'instance et de la décharger de la condamnation à une indemnité de procédure. Elle réclame enfin la condamnation de l'intimée à lui payer une indemnité de procédure de 2.500.- euros pour l'instance d'appel ainsi que de payer les frais et dépens.

Pour voir statuer dans ce sens, elle réitère essentiellement son argumentation de première instance et reproche aux juges de premier degré d'avoir remis en cause le régime de la TVA sur marge en décidant erronément qu'il n'est pas nécessaire de caractériser la fraude dans le chef du fournisseur étranger et de l'assujetti luxembourgeois. Elle critique également le tribunal de ne pas avoir retenu que la

seule présentation d'une facture sur marge de son fournisseur suffisait à lui ouvrir le bénéfice de la taxation sur la marge bénéficiaire prévue par la loi TVA. Elle réitère enfin sa demande visant à voir poser des questions préjudicielles à la Cour de Justice de l'Union Européenne (ci-après CJUE).

Elle réplique aux arguments de l'AEDT quant à la question de sa bonne foi qu'il faudrait établir sur base d'éléments objectifs, c'est-à-dire matériels et vérifiables, qu'elle aurait eu connaissance du fait que le régime de la TVA sur marge aurait été inapplicable, respectivement qu'en concluant les transactions en cause elle participait activement à une fraude, ce que l'AEDT n'établirait pas. Quant à l'hypothèse de l'insuffisance de vérifications, elle maintient avoir pris les précautions qui s'imposaient en vérifiant l'existence de ses fournisseurs auprès des registres de commerce pertinents, en vérifiant la validité de leurs numéros de TVA intracommunautaires et en s'informant auprès du service de coopération administrative de TVA sur la moralité fiscale de ses fournisseurs, sans que l'on puisse exiger d'elle qu'elle s'érige en véritable détective en enquêtant sur la situation de ses cocontractants

L'AEDT, après avoir résumé les faits et principes applicables à la matière, conclut à la confirmation du jugement entrepris en réitérant ses développements faits devant le tribunal. Elle maintient ainsi que les deux hypothèses d'exclusion du régime de la TVA à la marge seraient remplies, à savoir, mauvaise foi et défaut de précautions suffisantes dans le chef de SOCIETE1.).

SOCIETE1.) aurait d'abord été de mauvaise foi alors qu'elle savait ou ne pouvait ignorer que ses fournisseurs avaient acquis les véhicules soit sur des assujettis qui s'en étaient logiquement servis dans le cadre de leur activité économique (auto-école, technicien de surface, imprimerie, entreprise de location de voitures) et qui avaient ainsi pu déduire la TVA en son intégralité, soit sur des négociants de voitures qui en avaient été les premiers détenteurs et ne pouvaient ainsi se prévaloir du régime de la TVA sur la marge, réservé aux voitures d'occasion, alors que tant l'activité de ces différentes entreprises que la date de première immatriculation seraient des éléments objectifs qui auraient à ce titre du attirer l'attention de l'assujettie.

SOCIETE1.) n'aurait ensuite pas pris toutes les mesures raisonnables en son pouvoir ou des renseignements particuliers, ni même procédé à des investigations suffisantes pour s'assurer qu'elle ne participait pas à une fraude à la TVA, sans qu'il soit dans son cas nécessaire qu'elle ait activement pris part ou ait même eu connaissance de l'existence d'une fraude à la TVA, alors que les opérations en cause étaient douteuses (à savoir achat de voitures dans un Etat membre auprès d'une entreprise écran moyennant factures de complaisance sous le régime de la marge bénéficiaire alors que les conditions d'application de ce régime n'étaient pas remplies ; revente des voitures dans un autre Etat membre sans avoir transité par le Luxembourg moyennant prix favorable à défaut d'avoir subi l'application de la TVA sur l'intégralité de la valeur de nature à fausser la concurrence ; déclarations par les fournisseurs à leurs administrations fiscales des transactions comme livraisons intracommunautaires exonérées de TVA) et que de nombreux indices auraient dû attirer ses soupçons sur les irrégularités (adresses physiques, adresses Internet et numéros de téléphone des

fournisseurs inexistantes ou invérifiables ; identité de dirigeants et/ou d'adresses entre plusieurs fournisseurs ; création successive des différents fournisseurs, pour de courtes périodes, se succédant dans le temps pour les besoins des acquisitions de voitures ; immatriculation à la TVA des fournisseurs alors qu'ils n'en auraient pas eu besoin ; utilisation sur les factures des mêmes formulations en français pour des fournisseurs polonais et lettons).

Elle demande la condamnation de SOCIETE1.) à une indemnité de procédure de 2.500.- euros pour l'instance d'appel ainsi qu'à tous les frais et dépens des deux instances.

Appréciation de la Cour

A titre liminaire, la Cour entend préciser qu'elle n'a pris en considération pour rendre le présent arrêt que l'acte d'appel du 11 juillet 2019 et les conclusions récapitulatives dernières en date de chaque partie c'est-à-dire les conclusions du 10 décembre 2021 de l'AEDT et celles du 11 juillet 2022 de SOCIETE1.).

- Les faits

Une meilleure compréhension de ce litige justifie un bref rappel des faits et circonstances de la cause tels qu'ils résultent de l'exploit introductif d'instance, du jugement n° 2019TALCH1/00034 du 6 février 2019 ainsi que des pièces et conclusions échangées entre parties et auxquelles la Cour se réfère.

SOCIETE1.) a été constituée en date du 5 avril 2012 avec pour objet social « *l'achat et la vente de véhicules automobiles neufs et d'occasions, l'intermédiaire de commerce ainsi que le convoyage de véhicules (...) et plus généralement toutes opérations commerciales, financières ou mobilières se rattachant directement ou indirectement à l'objet de la société ou susceptible de contribuer à son développement* ».

Au cours de l'année 2016, le service anti-fraude de l'AEDT a procédé à un contrôle approfondi de la situation TVA de SOCIETE1.) pour les années 2013 à 2015 et pour le 1^{er} trimestre 2016. Un procès-verbal des opérations de vérification ainsi que des propositions d'imposition en découlant a été dressé en date du 6 juillet 2016. Un délai jusqu'au 28 juillet 2016 a été accordé à SOCIETE1.) afin de faire part à l'AEDT de ses observations écrites.

Par courrier de son mandataire du 22 juillet 2016, SOCIETE1.) a contesté les projets d'imposition de l'AEDT en insistant sur l'application à son profit du régime de TVA sur la marge aux véhicules par elle revendus.

Le service anti-fraude de l'AEDT a répondu par un courrier du 12 septembre 2016 informant SOCIETE1.) de l'ensemble des demandes d'assistance transmises à différentes autorités fiscales étrangères. L'inspecteur du service anti-fraude a conclu au maintien de ses projets d'imposition.

Le bureau d'imposition 9 (Esch-sur-Alzette 2) de l'AEDT a émis en date du 22 septembre 2016 (date de notification : 10 octobre 2016) un bulletin de rectification

pour l'année 2013 et des bulletins de taxation d'office pour les années 2014, 2015 et pour le 1^{er} trimestre 2016 mettant en compte un supplément de TVA total de 301.856,90.- euros par rapport aux déclarations déposées par SOCIETE1.) pour les mêmes périodes.

SOCIETE1.) a introduit une réclamation auprès du Directeur de l'AEDT par voie de courrier recommandé daté du 9 novembre 2016 dans laquelle elle conteste le bien-fondé des rectifications et taxations d'office opérées par l'AEDT.

Par courrier recommandé daté du 18 novembre 2016, le Directeur de l'AEDT a répondu à SOCIETE1.) que sa réclamation était recevable en la forme pour avoir été introduite dans le délai de 3 mois à compter de la date de notification des bulletins litigieux et que le fond fera l'objet d'un réexamen par le service anti-fraude.

Le Directeur de l'AEDT a finalement déclaré la réclamation de SOCIETE1.) comme non fondée par décision du 21 avril 2017 (date de notification : 2 mai 2017).

Ce courrier est libellé comme suit :

« (...)

J'ai pris acte que vous contestez la décision du bureau d'imposition compétent respectivement du service Anti-fraude de soumettre diverses ventes de voitures d'occasion au régime d'imposition normal, alors que vous affirmez que lesdites voitures ont été correctement acquises et vendues par votre mandante sous le régime d'imposition de la marge bénéficiaire prévu à l'article 56ter de la loi TVA.

Or, après réexamen du dossier soumis à mon appréciation, il convient tout d'abord de constater que ni les explications fournies dans le cadre des contrôles sur place ni les arguments invoqués à l'appui de votre réclamation ne sont assez révélateurs pour connaître le déroulement exact des transactions réalisées entre votre mandante et ses divers fournisseurs défaillants. Dans ce contexte, il m'importe de relever qu'il est évident que la seule mention du régime de la TVA sur la marge sur la facture d'achat du véhicule auprès du négociant étranger n'est pas une garantie totale que votre mandante pourra revendre le véhicule en appliquant, à bon droit, le régime de la TVA sur la marge. Toujours est-il que votre mandante a complètement ignoré les indices qui pouvaient lui permettre de s'interroger sur la participation possible de ses fournisseurs à un réseau de fraude à la TVA sur la marge, tels que les certificats d'immatriculation émis aux noms de sociétés étrangères, l'indication d'une fausse activité commerciale du fournisseur, la livraison des véhicules vers un Etat autre que celui indiqué sur les mandats émis, etc. (...)

D'autre part, il résulte notamment des réponses fournies par les différentes autorités étrangères dans le cadre des demandes d'assistance, que lesdites ventes n'étaient pas soumises au régime de la marge bénéficiaire dans le pays d'origine respectivement que les fournisseurs concernés sont des assujettis défaillants (missing trader). En tout état de cause, je ne partage pas votre point

de vue, à savoir que votre mandante avait agi de bonne foi et qu'elle ignorait participer à une fraude fiscale.

Considérant que les observations développées par le Service Anti-fraude au sujet de ce qui précède ont été très détaillées et exhaustives, il n'y a, dans le cadre de la présente, plus lieu d'y revenir. Pour ce qui concerne les irrégularités constatées ainsi que les redressements effectués dans le cadre du contrôle, je ne peux donc que vous confirmer que je me rallie à la façon de voir du service Anti-fraude et que les bulletins de taxation contestés resteront maintenus.

Revenant sur votre remarque, je cite, (...) Revendu à des particuliers français, SOCIETE1.) S.A. a, tout au plus, réalisé une vente à distance, qui implique, dans le pire des cas, de la rendre redevable de la TVA française, il est vrai que l'article 14, point 4 de la loi TVA prévoit un régime particulier de localisation des opérations intracommunautaires qualifiées de ventes à distance. Ainsi, le lieu est réputé se situer à l'endroit où les biens se trouvent au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acheteur. Or, toujours est-il que l'administration, du moment que toutes les conditions se trouvent remplies, ne s'oppose pas à ce que les ventes de voitures d'occasion aux particuliers français soient taxables en France d'après le régime d'imposition normal. Dans ce contexte, je suis d'ores et déjà en mesure de vous assurer qu'au cas où votre mandante rapporterait la preuve que la taxe due à l'Etat français a été déclarée et payée en France, l'administration sera prête à lui rembourser la taxe luxembourgeoise acquittée, réclamée sur base des dispositions de l'article 67 de la loi TVA. (...) ».

Il a en outre été précisé que cette décision était susceptible d'un recours juridictionnel endéans un délai de trois mois à compter de sa notification conformément aux dispositions de l'article 76, paragraphe 3, alinéa 2 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

- Fondement des critiques

Il est rappelé que les activités exercées par SOCIETE1.) 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.

(...) ».

Le principe étant que toute livraison de biens et toute prestation de services est présumée effectuée dans des conditions rendant exigible la taxe, le contribuable qui invoque une dérogation ou une exonération fiscale est tenu de prouver que les conditions qui y donnent droit sont réunies.

Cette preuve doit être rapportée suivant le principe des articles 58 et 60 du Nouveau Code de procédure civile.

Aux termes de l'article 74 de la loi 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. »

SOCIETE1.) s'est référée à l'article 56ter-1, alinéa 1 et 2 de la loi TVA dont elle estime remplir les conditions. Le refus d'application du régime de taxation sur la marge bénéficiaire par l'AEDT pour la revente des véhicules concernés ne serait pas justifié.

L'article 56ter-1, alinéa 1 et 2 de la loi TVA dispose que :

« 1. 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 de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité effectuées par un assujetti-revendeur, lorsque ces biens lui sont livrés à l'intérieur de la Communauté ;

** par une personne non assujettie ;*

** par un autre assujetti, dans la mesure où la livraison du bien par cet autre assujetti est exonérée de la TVA, lorsque ce bien n'a pas fait l'objet d'un droit à déduction lors de l'achat, de l'acquisition intracommunautaire ou de l'importation ;*

** par un autre assujetti, dans la mesure où la livraison par cet autre assujetti bénéficie de la franchise des petites entreprises et porte sur un bien d'investissement ;*

** par un autre assujetti-revendeur, dans la mesure où la livraison du bien par cet autre assujetti-revendeur a été soumise à la TVA conformément au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire.*

2. Sous réserve du paragraphe 8, la base d'imposition d'une livraison de biens soumise au régime particulier prévu au présent article est constituée par la marge bénéficiaire, diminuée du montant de la TVA afférente à la marge bénéficiaire elle-même. »

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 précité 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. »

Pour rappel, le régime de la marge bénéficiaire repris ci-avant est en fait la transposition en droit luxembourgeois des articles 312 et suivants de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée dont le champ d'application régi par l'article 314 est conçu comme suit :

« Le régime de la marge bénéficiaire s'applique aux livraisons de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité, effectuées par un assujetti-revendeur, lorsque ces biens lui sont livrés dans la Communauté par une des personnes suivantes :

a) une personne non assujettie ;

b) un autre assujetti, dans la mesure où la livraison du bien par cet autre assujetti est exonérée conformément à l'article 136 ;

c) un autre assujetti, dans la mesure où la livraison du bien par cet autre assujetti bénéficie de la franchise pour les petites entreprises prévue aux articles 282 à 292, et porte sur un bien d'investissement ;
d) un autre assujetti-revendeur, dans la mesure où la livraison du bien par cet autre assujetti-revendeur a été soumise à la TVA conformément au présent régime particulier. »

L'article 315 fixant les modalités d'imposition est libellé de la façon suivante :

*« La base d'imposition des livraisons de biens visées à l'article 314 est constituée par la marge bénéficiaire réalisée par l'assujetti-revendeur, diminuée du montant de la TVA afférente à la marge bénéficiaire elle-même.
La marge bénéficiaire de l'assujetti-revendeur est égale à la différence entre le prix de vente demandé par l'assujetti-revendeur pour le bien et le prix d'achat. »*

Le litige est à trancher à la lumière des différents articles de la loi TVA et de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 repris ci-avant.

La Cour constate à l'instar du tribunal avant elle que la qualité d'assujetti-vendeur telle que définie à l'article 56ter, alinéa 1, point 5, de la loi TVA modifiée n'est pas déniée à SOCIETE1.) par l'AEDT et que le procès-verbal de vérification du 6 juillet 2016 admet d'ailleurs explicitement qu'un certain nombre d'acquisitions et de reventes de voitures ont pu être traitées sous le régime de la TVA sur la marge.

Les débats entre parties portent essentiellement sur la question de savoir si SOCIETE1.) était habilitée ou non à appliquer le régime de la TVA sur marge pour 10 voitures acquises en 2014 (ventes SOCIETE2.)), pour 51 voitures acquises en 2015 (ventes SOCIETE3.), SOCIETE4.), SOCIETE5.), SOCIETE6.) et SOCIETE7.)) et pour 10 voitures acquises au cours du 1^{er} trimestre de 2016 (ventes SOCIETE5.) et SOCIETE8.)) auprès d'assujettis-revendeurs établis dans d'autres Etats-membres de l'Union européenne.

Dans la mesure où l'intégralité des transactions actuellement contestées par l'AEDT ont fait l'objet de l'émission de factures de la part d'assujettis-revendeurs à charge de SOCIETE1.) qui font état de l'application dans le chef desdits assujettis-revendeurs du régime de la TVA sur la marge, l'application du régime dérogatoire est en principe de droit dans le chef de SOCIETE1.).

L'AEDT refuse néanmoins à SOCIETE1.) l'application du régime dérogatoire pour mauvaise foi et défaut de précautions suffisantes dans le chef de SOCIETE1.) en renvoyant à la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne (ci-après CJUE).

C'est encore à bon droit et pour des motifs que la Cour fait siens que le tribunal a, pour trancher cette problématique, fait fi de la jurisprudence du Conseil d'Etat français invoqué par SOCIETE1.) pour lui préférer la jurisprudence de la CJUE en son arrêt du 18 mai 2017 (affaire N° C-624/15, LI.) ce dernier ayant parfaitement analysé la question actuellement débattue par les parties.

Dans son arrêt précité, la CJUE a retenu ce qui suit :

« (...) L'article 314 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive 2010/45/UE du Conseil, du 13 juillet 2010, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que les autorités compétentes d'un État membre refusent à un assujetti, qui a reçu une facture sur laquelle figurent des mentions relatives tant au régime de la marge bénéficiaire qu'à l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), le droit d'appliquer le régime de la marge bénéficiaire, même s'il résulte d'un contrôle postérieur effectué par lesdites autorités que l'assujetti-revendeur ayant fourni les biens d'occasion n'avait pas effectivement appliqué ce régime à la livraison de ces biens, à moins qu'il ne soit établi par les autorités compétentes que l'assujetti n'a pas agi de bonne foi ou qu'il n'a pas pris toutes les mesures raisonnables en son pouvoir pour s'assurer que l'opération qu'il effectue ne le conduit pas à participer à une fraude fiscale, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier (...) ».

La Cour approuve dès lors le tribunal d'avoir retenu sur base de cette jurisprudence et contrairement au soutènement de SOCIETE1.) que la seule production de factures d'acquisition faisant application du régime de la TVA sur la marge n'implique pas sans exception possible dans le chef de l'acquéreur, l'application du même régime et que l'AEDT est en droit de renverser cette solution et d'exclure SOCIETE1.) du régime dérogatoire en démontrant soit que cette dernière n'a pas agi de bonne foi, c'est-à-dire en d'autres termes qu'elle savait ou qu'elle devait raisonnablement savoir que son fournisseur affirmait à tort que la transaction était soumise au régime de la TVA sur la marge, soit qu'elle n'a pas pris toutes les mesures raisonnables en son pouvoir pour s'assurer que l'opération effectuée ne la conduise pas à participer à une fraude fiscale.

C'est donc à bon droit que les juges de première instance ont poursuivi leur examen et contrôlé si l'AEDT apportait en l'espèce les éléments de conviction suffisants pour retenir que l'une ou l'autre, voire les deux, de ces hypothèses conduisant à écarter le régime dérogatoire en présence de factures d'acquisition faisant état de l'application de ce régime dans le chef de SOCIETE1.) était remplie.

Tel que relevé à juste titre par les juges de première instance, la Cour retient ensuite, et ce contrairement à l'argumentation de SOCIETE1.), que tant l'AEDT que le tribunal était en droit pour ce faire de vérifier si les transactions mises en cause avaient été facturées à bon droit par le fournisseur établi à l'étranger comme relevant du régime de la TVA sur la marge.

C'est encore par une saine appréciation, que la Cour fait sienne, que le tribunal a rappelé qu'il n'est pas nécessaire de caractériser la fraude, que ce soit dans le chef du fournisseur étranger ou dans celui de l'assujetti luxembourgeois, mais qu'il suffit de constater que la transaction a été soumise à tort au régime de la TVA sur la marge, et ce, comme le souligne le tribunal, peu importe qu'il en ait été ainsi intentionnellement ou non, et peu importe qu'il en ait été ainsi le cas échéant dans une intention frauduleuse ou non.

Les juges de première instance ont ainsi correctement considéré que le seul élément de subjectivité dans ce cadre consiste à vérifier si l'inapplicabilité du régime de la TVA sur la marge était à la connaissance de l'assujetti luxembourgeois, respectivement si on peut raisonnablement attendre de sa part qu'il ait eu connaissance de cette inapplicabilité.

Les vérifications poussées de l'AEDT (décrites en détail pages 4 à 14 du procès-verbal du 6 juillet 2016) ont révélé que 73 véhicules fournis à SOCIETE1.) ont été immatriculés avant aux noms d'assujettis à la TVA ne remplissant pas les conditions pour se voir appliquer le régime de la marge bénéficiaire. Elles ont encore amené le vérificateur à retenir que l'associé et gérant unique de SOCIETE1.), à savoir, PERSONNE1.), a accepté d'acheter des véhicules sous le régime de la marge bénéficiaire en pleine connaissance du fait que son application n'était pas justifiée.

Ce sont ces mêmes éléments qui ont conduit le tribunal à retenir non seulement la probabilité, mais aussi la vraisemblable que les entreprises clientes des fournisseurs de SOCIETE1.) ne relevaient pas d'une des catégories limitativement énumérées à l'article 314 de la directive 2006/112/CE, respectivement à l'article 56ter de la loi TVA, justifiant l'application du régime de la TVA à la marge lorsque les voitures ont été acquises auprès d'elles.

La Cour rejoint encore le tribunal dans son raisonnement l'ayant conduit à décider que ce constat pouvait déjà être fait au moment de l'acquisition par SOCIETE1.) de ces voitures auprès de ses fournisseurs sur base des éléments d'appréciation alors en sa possession et présentés à l'AEDT.

L'analyse faite à cet égard par les juges du premier degré et leur solution reste aussi, en l'absence de tout élément nouveau permettant d'énervier lesdites conclusions, correcte en appel.

SOCIETE1.) ayant abandonné en appel son raisonnement relatif à l'article 67 de la loi TVA ainsi qu'à l'application du régime de la vente à distance, il n'y a pas lieu de s'attarder sur ces deux points.

A titre subsidiaire, SOCIETE1.) demande à la Cour de poser les deux questions préjudicielles suivantes à la CJUE :

- *L'application du régime de la TVA sur marge prévue à l'article 314 de la directive 2006/112/CE est-il de droit lorsqu'un assujetti-revendeur a revendu un véhicule sous le régime de la TVA sur marge, du seul fait que ce dernier a été acquis auprès d'un autre assujetti-revendeur ayant facturé le véhicule en cause sous le régime de la TVA sur marge ?*
- *Comment définit-on un élément objectif au sens exigé par la directive 2006/112/CE pour remettre en cause l'applicabilité du régime de la TVA sur marge ?*

L'article 267 du traité dispose ce qui suit :

« La Cour de justice de l'Union européenne est compétente pour statuer, à titre préjudiciel:

a) sur l'interprétation des traités,

b) sur la validité et l'interprétation des actes pris par les institutions, organes ou organismes de l'Union.

Lorsqu'une telle question est soulevée devant une juridiction d'un des États membres, cette juridiction peut, si elle estime qu'une décision sur ce point est nécessaire pour rendre son jugement, demander à la Cour de statuer sur cette question.

Lorsqu'une telle question est soulevée dans une affaire pendante devant une juridiction nationale dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne, cette juridiction est tenue de saisir la Cour.

Si une telle question est soulevée dans une affaire pendante devant une juridiction nationale concernant une personne détenue, la Cour statue dans les plus brefs délais ».

La réponse à la première question a d'ores et déjà été apportée par la CJUE dans son arrêt du 18 mai 2017 précité (affaire N° C-624/15, LI.). Dès lors, la Cour considère qu'une décision sur cette question posée n'est plus nécessaire.

La deuxième question n'a pas pour objet l'interprétation d'une disposition du traité ou de la directive, de sorte qu'il n'y a pas lieu de poser cette question à la CJUE.

La saisine de la CJUE d'une question préjudicielle est, partant, dépourvue de pertinence.

Au vu de ce qui précède, c'est donc pour des motifs corrects, que la Cour adopte, que les juges de première instance ont retenu que l'AEDT a procédé à raison aux rectifications et impositions d'office qui en résultaient.

Il en suit que le jugement est à confirmer en ce qu'il a déclaré non fondé le recours judiciaire introduit par SOCIETE1.) contre la décision du Directeur de l'AEDT du 26 mai 2017.

- Demandes accessoires

Au vu de l'issue du litige en première instance, le tribunal est à confirmer en ce que la demande de SOCIETE1.) en allocation d'une indemnité de procédure a été déclarée non fondée, l'appelante restant en défaut d'établir le caractère d'iniquité prévu par la loi.

Sur base de cette même motivation sa demande tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure pour l'instance d'appel est également à rejeter.

C'est à juste titre et pour des motifs que la Cour adopte, que l'AEDT s'est néanmoins vue allouer pour cette instance une indemnité de procédure et que l'appelante a été condamnée à lui payer de ce chef le montant de 2.000.- euros.

L'AEDT conclut à l'octroi d'une indemnité de procédure de 2.500.- euros pour l'instance d'appel.

Comme l'intimée a dû faire assurer sa défense par rapport à un appel injustifié, il paraît inéquitable de laisser à sa charge exclusive l'intégralité des sommes qu'il a dû exposer, non comprises dans les dépens.

Sa demande est à déclarer fondée pour le montant de 2.500.- euros.

Les juges de première instance ayant procédé à une saine répartition des frais et dépens de la première instance, le jugement est encore à confirmer sur ce point.

PAR CES MOTIFS

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

déboutant de toutes autres conclusions comme mal fondées ;

reçoit l'appel en la forme ;

dit qu'il n'y a pas lieu de poser des questions préjudicielles à la Cour de Justice de l'Union Européenne ;

dit l'appel non fondé ;

partant, **confirme** la décision entreprise ;

déboute la société anonyme SOCIETE1.) de sa demande en allocation d'une indemnité de procédure pour l'instance d'appel ;

condamne la société anonyme SOCIETE1.) à payer à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA une indemnité de procédure de 2.500.- euros pour l'instance d'appel ;

condamne la société anonyme SOCIETE1.) aux frais et dépens de l'instance, avec distraction au profit de la société en commandite simple ORGANISATION1.), représentée aux fins des présentes par Maître AVOCAT2.), assisté de Maître AVOCAT3.), qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.

La lecture du présent arrêt a été faite en la susdite audience publique par Carole KERSCHEN, président de chambre, en présence du greffier Gilles SCHUMACHER.