

**Jugement civil 2019TALCH01 / 00034**

Audience publique du mercredi six février deux mille dix-neuf.

**Numéro 185853 du rôle**

**Composition :**

Thierry HOSCHEIT, premier vice-président,  
Vanessa WERCOLLIER, premier juge,  
Séverine LETTNER, juge,  
Linda POOS, greffier.

**E n t r e**

la société anonyme **SOC.1.) SA**, établie et ayant son siège social à L-(...), représentée par son administrateur unique actuellement en fonctions, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B (...),

partie demanderesse aux termes d'un exploit de l'huissier de justice suppléant Christine KOVELTER de Luxembourg du 8 juin 2017,

comparaissant par Maître Jean-Philippe LAHORGUE, avocat, demeurant à Luxembourg,

**e t**

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA, représenté par Monsieur le Directeur de l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA, ayant ses bureaux à L-1651 Luxembourg, 1-3 avenue Guillaume,

partie défenderesse aux fins du prédit exploit,

comparaissant par BONN STEICHEN & PARTNERS, une société en commandite simple, inscrite au barreau de Luxembourg, établie à L-2370 Howald, 2, rue Peternelchen, Immeuble C2, représentée par son gérant actuellement en fonctions à savoir la société à responsabilité limitée BONN STEICHEN & PARTNERS S.à r.l., représentée aux fins de la présente procédure par son gérant Maître Alain STEICHEN, avocat, demeurant à Luxembourg.

## Le Tribunal :

Par exploit d'huissier du 8 juin 2017, la société anonyme **SOC.1.)** fait donner assignation à l'Administration de l'enregistrement et des domaines (actuellement Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA, suite à la loi du 10 août 2018 portant organisation de l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA, ci-après AEDT) à comparaître devant le tribunal de ce siège pour

- voir réformer la décision du directeur de l'AEDT du 21 avril 2017 (l'assignation mentionne à tort la date du 26 mai 2017) portant rejet de la réclamation introduite par les soins de la société anonyme **SOC.1.)** contre un bulletin de rectification d'office pour 2013 émis le 22 septembre 2016, des bulletins de taxation d'office pour les années 2014 et 2015 émis le 22 septembre 2016 et un bulletin de taxation d'office pour le premier trimestre de l'année 2016 émis le 12 septembre 2016
- voir décharger la société anonyme **SOC.1.)** du surplus d'imposition mis à sa charge pour les années 2013 à 2016 pour un montant de 315.388,54 euros
- voir renvoyer le dossier auprès de l'AEDT en vue de l'émission de bulletins de taxation d'office rectifiés.

La société anonyme **SOC.1.)** demande encore à se voir allouer une indemnité de procédure de 2.500.- euros, à voir ordonner l'exécution provisoire du jugement à intervenir et à voir poser pour autant que de besoin deux questions préjudicielles à la Cour de justice de l'Union européenne portant sur la question de savoir si « *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 de savoir « *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 ?* ».

A l'audience du 28 novembre 2018, l'instruction a été clôturée.

A l'audience du 16 janvier 2019, le juge rapporteur a été entendu en son rapport oral.

Maître Rui VALENTE, avocat, en remplacement de Maître Jean-Philippe LAHORGUE, avocat constitué, a conclu pour **SOC.1.)**

Maître Pol MELLINA, avocat, représentant la société BONN STEICHEN & PARTNERS a conclu pour la société l'AEDT.

Il est constant en cause que la société anonyme **SOC.1.)** a fait l'objet d'un procès-verbal de vérification de la part du service anti-fraude de l'AEDT daté du 6 juillet 2016 qui a conduit en fin de compte aux bulletins de rectification et d'imposition d'office actuellement en discussion.

Il est encore constant en cause que si ces bulletins de rectification et d'imposition d'office ont procédé à des redressements pour divers motifs, seuls les redressements qui trouvent leur origine dans l'application du régime de la TVA sur la marge font l'objet des contestations de la part de la société anonyme **SOC.1.)**.

Le régime de la marge bénéficiaire fait l'objet 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.

Le champ d'application est régi par l'article 314 :

*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.*

Les modalités d'imposition sont fixées à l'article 315 :

*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.*

Ce régime spécifique est repris en droit luxembourgeois dans les articles 56ter et suivants de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée et plus spécifiquement dans l'article 56ter-1, alinéa 1 et 2 :

*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.*

L'AEDT explique dans les termes suivants, et sans être contestée sur ces explications générales, la raison d'être et le mécanisme général du régime de la TVA à la marge :

*La directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « Directive TVA ») pose comme principe général l'application*

*aux biens et aux services d'un impôt sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des opérations intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition. A chaque opération, la TVA est calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou ce service; l'impôt exigible correspondant à ce dernier montant de TVA diminué du montant de la taxe ayant grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix. Ce principe général connaît quelques rares exceptions. Ainsi, les articles 312 et suivants de la Directive TVA consacrent un régime dérogatoire applicable aux biens d'occasion, aux objets d'art, de collection ou d'antiquité. La raison d'être de ce régime dérogatoire tient au principe fondamental de neutralité de la taxe.*

*En effet, il se peut qu'un consommateur final soit amené à réintroduire dans le circuit commercial un bien qu'il a acquis et utilisé, en le revendant en tant que bien d'occasion à un professionnel. Dans ce cas de figure, le professionnel (assujetti) acquiert le bien pour un prix donné, facturé nécessairement hors TVA par le consommateur final non assujetti. Economiquement parlant, ce prix inclut cependant encore une partie de la TVA initialement acquittée par le consommateur final lors de l'achat du bien (et non déductible dans le chef de ce-dernier). En raison du fait que, formellement, aucune TVA n'est facturée par le vendeur consommateur final, l'acquéreur assujetti ne pourra pas non plus en récupérer. En cas de revente du bien d'occasion par ce-dernier, le résultat des courses, en suivant une application des principes généraux, est que la TVA serait appliquée sur un prix contenant une charge de TVA rémanente, ce qui contreviendrait à l'exigence de neutralité de la taxe par rapport au cycle de production et de distribution.*

*Pour pallier à cette problématique, le législateur communautaire a élaboré une proposition de directive en 1989, introduisant un régime de taxation spécial dans le domaine des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité. La solution retenue était celle d'imposer uniquement la marge bénéficiaire réalisée au stade du revendeur, dans tous les cas où le prix d'acquisition du bien (dans le chef de ce revendeur) est susceptible de contenir de la TVA rémanente non récupérable. De cette manière, l'entièreté du prix mis en charge par l'assujetti-revendeur est donc finalement soumise à TVA : (i) le prix payé par le revendeur est grevé de TVA (à savoir la TVA rémanente non récupérable) et (ii) la marge du revendeur est soumise à imposition au stade de la revente. La jurisprudence de la Cour*

de Justice de l'Union européenne (ci-après la « CJUE ») reprend la philosophie du régime de taxation sur la marge en retenant que (CJUE, 18 mai 2017, N° C-624/15, affaire L. UAB, pt. 25 et 26 ; se référant notamment à : CJUE, 3 mars 2011, n° C-203/10, A. N.) :

« L'objectif (...) est d'éviter les doubles impositions et les distorsions de concurrence entre assujettis dans le domaine des biens d'occasion (...). Taxer, sur l'ensemble de son prix, la livraison de biens d'occasion, (...), par un assujetti-revendeur alors que le prix auquel ce dernier a acquis ces biens incorpore un montant de TVA qui a été acquittée en amont par une personne relevant de l'une des catégories identifiées à l'article 314, sous a) à d), de ladite directive, et que ni cette personne, ni l'assujetti-revendeur n'a été en mesure de déduire, entraînerait, en effet, une telle double imposition. »

Les conditions que doit remplir l'assujetti-revendeur, pour pouvoir appliquer le régime de la TVA sur la marge bénéficiaire sont consacrées à l'article 314 de la Directive TVA. Outre le fait de préciser les types de biens qui peuvent être livrés sous le régime de la marge bénéficiaire, cette disposition liste également les personnes auprès desquelles des biens susceptibles d'être revendus sous le régime particulier peuvent être acquis. Ces personnes ont toutes en commun qu'elles n'ont aucunement pu déduire la taxe acquittée en amont lors de l'achat desdits biens et ont donc supporté intégralement cette taxe.

Si la TVA en amont a pu être déduite par le vendeur, le régime de la TVA sur la marge perd sa raison d'être et ne peut être appliqué par l'assujetti-revendeur. En effet, l'assujetti-revendeur qui achète auprès d'un assujetti des biens d'occasion pour lesquels cet assujetti a porté en déduction la taxe ayant grevé leur achat, reste évidemment soumis au régime normal d'imposition pour la revente desdits biens, puisque chaque acteur de la chaîne de revente dispose d'un droit à déduction garantissant ainsi la parfaite neutralité de la taxe sans que l'application d'un régime particulier ne soit nécessaire pour aboutir à cet objectif. Ceci vaut non seulement pour l'achat auprès d'un assujetti établi dans un même Etat membre, mais également dans le cadre des opérations intracommunautaire. C'est ainsi que la doctrine luxembourgeoise (J-P. WINANDY, Manuel de 10TVA au Luxembourg, édition 2013, pp. 392 – 393) précise qu'en cas d'acquisition d'un véhicule sous le régime intracommunautaire, l'application du régime particulier de TVA sur la marge bénéficiaire est exclue :

« Cet assujetti effectue dans son pays une LIC [livraison intra-communautaire] exonérée (expédition ou transport à destination d'un assujetti établi dans un autre Etat membre de la CE, avec indication du numéro d'identification TVA de l'acquéreur). Corrélativement, cette livraison donne lieu à une AIC [acquisition intra-communautaire] au Luxembourg, soumise à TVA au taux de 15%. S'agissant de moyens de transport d'occasions achetés à des assujettis identifiés dans un autre Etat membre et ayant eu droit à la déduction totale ou partielle de la TVA en amont, la revente de ces véhicules par le garage ne peut être soumise au régime particulier d'imposition sur la marge ».

(voir dans le même sens les points 23 à 27 de l'arrêt de la CJUE du 18 mai 2017, affaire N° C-624/15, L. UAB)

### 1. Applicabilité du régime de la TVA sur la marge

La société anonyme **SOC.1.)** se prévaut de sa qualité d'assujetti-vendeur tel que défini à l'article 56ter, alinéa 1, point 5, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, à savoir d'être un « assujetti qui, dans le cadre de son activité économique, achète ou affecte aux besoins de son entreprise ou importe, en vue de leur revente, des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité, que cet assujetti agisse pour son compte ou pour le compte d'autrui en vertu d'un contrat de commission à l'achat ou à la vente », et explique être active dans l'achat et de la revente de voitures d'occasion. Cette qualité ne lui est pas déniée par l'AEDT, et le procès-verbal de vérification admet 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.

L'AEDT estime toutefois que ce régime a été appliqué à tort pour 10 voitures en 2014, pour 51 voitures en 2015 et pour 10 voitures au cours du 1<sup>er</sup> trimestre de 2016 acquises auprès d'assujettis-revendeurs établis dans d'autres Etats-membres de l'Union européenne suivant le détail suivant :

Vendeur	Années		
	2014	2015	2016
<b>SOC.2.)</b>	10 voitures		

<b>SOC.3.)</b>		11 voitures	
<b>SOC.4.)</b>		18 voitures	
<b>SOC.5.)</b>		6 voitures	6 voitures
<b>SOC.6.)</b>		15 voitures	
<b>SOC.7.)</b>		1 voiture	
<b>SOC.8.)</b>			4 voitures

Elle estime que la société anonyme **SOC.1.)** aurait dû réaliser sur base des éléments en sa possession que ces opérations 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. Il aurait pour le moins appartenu à la société anonyme **SOC.1.)**, en présence des éléments douteux qui ne pouvaient lui échapper, d'entreprendre des vérifications supplémentaires pour s'assurer que les transactions en question ne relevaient pas d'une fraude à la TVA. A défaut par elle d'avoir agi en ce sens, elle serait solidairement tenue avec les autres participants aux transactions au paiement du surplus de TVA.

La société anonyme **SOC.1.)** s'oppose à voir écarter le régime d'imposition sur la marge bénéficiaire pour ces voitures en soutenant 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. 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. Le Conseil d'Etat français aurait déjà statué en ce sens et il conviendrait que le tribunal luxembourgeois suive cette position afin d'assurer une application uniforme du régime de la TVA au sein de l'Union européenne. S'il devait subsister une interrogation sur ce point, il conviendrait de saisir la Cour de justice de l'Union européenne de la première question préjudicielle proposée par elle dès son acte d'assignation.

### a. Le principe

Il convient dans un premier temps écarter le soutènement de la société anonyme **SOC.1.**) selon lequel il conviendrait à tout prix de suivre la solution adoptée par le Conseil d'Etat française. S'il est exact que le régime uniforme de TVA doit trouver une application harmonisée à travers l'Union européenne, il faut néanmoins retenir que cette œuvre d'harmonisation doit être celle de la Cour de justice de l'Union européenne, et non pas celle de telle ou telle juridiction nationale qui aurait eu à trancher un problème donné avant d'autres juridictions nationales, qui devraient alors orienter leur propre jurisprudence par rapport à la première décision nationale intervenue. Par ailleurs, il n'est pas assuré que la première décision en date donne nécessairement une solution exacte au problème juridique posé.

A la jurisprudence du Conseil d'Etat français, il convient partant de préférer la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, qui a toisé la question soumise au tribunal en son arrêt du 18 mai 2017 (affaire N° C-624/15, L. UAB) en disant pour droit que :

*« 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 ».*

Par cet arrêt, la CJUE répond clairement à la première question préjudicielle proposée par la société anonyme **SOC.1.**), de sorte qu'il n'y a pas lieu de la suivre dans sa suggestion.

Il est constant en cause que 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 la société

anonyme **SOC.1.)** qui font état de l'application dans le chef des assujettis-revendeurs du régime de la TVA sur la marge. En présence de telles factures, l'application du régime dérogatoire de la TVA sur la marge est en principe de droit dans le chef de la société anonyme **SOC.1.)**.

C'est cependant à tort que la société anonyme **SOC.1.)** soutient que la seule production de factures d'acquisition faisant application du régime de la TVA sur la marge impliquerait sans exception possible dans le chef de l'acquéreur l'application du même régime. D'après la jurisprudence de la CJUE, l'administration fiscale est en effet en droit de renverser cette solution et d'exclure l'assujetti du régime de la TVA sur la marge en démontrant 1/ soit que l'assujetti n'a pas agi de bonne foi 2/ soit que l'assujetti 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. La charge de la preuve que le régime dérogatoire ne s'applique pas repose sur l'administration fiscale. Il appartient à la juridiction de contrôle de l'action de l'administration de vérifier si cette dernière apporte les éléments de conviction nécessaires pour retenir que l'une ou l'autre de ces deux hypothèses conduisant à écarter le régime de la TVA sur la marge en présence de factures d'acquisition faisant état de l'application de ce régime dans le chef de l'assujetti-vendeur est remplie.

## **b. Les exceptions**

### **i. Positions des parties**

1/ L'AEDT soutient que les deux hypothèses d'exclusion du régime de la TVA à la marge seraient remplies.

1 a/ Elle estime d'une part que la société anonyme **SOC.1.)** aurait été de mauvaise foi alors qu'elle savait ou ne pouvait ignorer que le régime de la TVA sur la marge avait été appliqué à tort par son fournisseur, dès lors qu'il aurait résulté des éléments en sa possession que ces 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 de ces véhicules et ne pouvaient ainsi se prévaloir du régime de la TVA sur la marge, réservé aux voitures d'occasion. Tant l'activité de

ces différentes entreprises que la date de première immatriculation seraient des éléments objectifs qui auraient à ce titre dus attirer l'attention de la société anonyme **SOC.1.**)

**1 b/** Elle estime d'autre part que la société anonyme **SOC.1.)** n'aurait pas pris toutes les mesures raisonnables en son pouvoir pour s'assurer qu'elle ne participait pas à une fraude à la TVA. Elle fait valoir que pour que ce cas d'exclusion joue, il ne serait pas nécessaire que l'assujetti en cause ait activement pris part ou ait même eu connaissance de l'existence d'une fraude à la TVA. Il suffirait que l'opération donne lieu à des soupçons d'irrégularités ou de fraude pour qu'on puisse exiger de la part de l'assujetti qu'il prenne des renseignements particuliers, notamment sur son cocontractant, afin de s'assurer qu'il ne participe pas à une fraude.

En l'espèce, il y aurait eu fraude de la part des cocontractants de la société anonyme **SOC.1.)** (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 de nombreux indices auraient dû attirer les soupçons de la société anonyme **SOC.1.)** 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 fournisseur, 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). L'AEDT ne soutient pas que ces éléments démontreraient nécessairement la fraude, mais soutient qu'ils auraient dû éveiller les soupçons de la société anonyme **SOC.1.)** et l'amener à investiguer sur l'intégrité de ses fournisseurs et/ou des transactions. L'AEDT y ajoute les considérations tirées de l'identification de certains propriétaires antérieurs des voitures comme étant des assujettis pleins et entiers à la TVA, s'interroge sur les explications selon elle peut crédibles sur l'entrée en relations entre la société anonyme **SOC.1.)** et ses fournisseurs lettons, polonais et portugais qui se seraient faites à l'initiative de ces fournisseurs qui auraient identifié la société anonyme **SOC.1.)** à travers le registre de commerce et des sociétés

et sans que la société anonyme **SOC.1.)** ne verse une trace écrite des premiers contacts, et relève les incohérences dans les explications sur la langue de communication entre le dirigeant de la société anonyme **SOC.1.)** et les fournisseurs.

Face à ces éléments, les investigations que la société anonyme **SOC.1.)** affirme avoir effectuées au niveau des statuts des fournisseurs, de la validité de leur numéro d'identification à la TVA et de leur moralité fiscale auprès du service de coopération administrative de l'AEDT qui ne pourrait se prononcer que de façon très limitée sur la fiabilité fiscale d'un assujetti établi à l'étranger devraient être considérées comme ayant été insuffisantes pour répondre aux exigences posées par la CJUE.

**2/** La société anonyme **SOC.1.)** conclut que les conditions énoncées par la CJUE ne seraient pas remplies.

**2 a/** En ce concerne la question de sa bonne foi, la société anonyme **SOC.1.)** admet que la mauvaise foi peut être définie comme étant le fait pour l'assujetti de savoir ou de ne pas pouvoir ignorer l'irrégularité constaté. Elle développe à partir de là (bien que dans un autre cadre juridique tenant à l'application de l'article 67 de la loi TVA) 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. Or, les éléments avancés par l'AEDT (absence de site internet des fournisseurs ; absence de numéro de téléphone des fournisseurs ; liens entre différents fournisseurs ; acquisition des voitures par ses fournisseurs auprès d'assujettis en Allemagne ; absence de crédibilité concernant les circonstances d'entrée en relations d'affaires entre la société anonyme **SOC.1.)** et ses fournisseurs et la langue de contact) ne seraient soit pas objectifs, soit pas apportés en preuve, soit sans pertinence pour établir une fraude.

Par rapport au cas d'exclusion tenant à la mauvaise foi, on peut encore situer les développements de la société anonyme **SOC.1.)** selon lesquels il n'appartiendrait pas à l'AEDT en tant qu'administration fiscale luxembourgeoise de mettre en cause l'application du régime de la TVA sur la marge appliqué par des assujettis établis à l'étranger, seules les autorités fiscales étrangères du lieu d'établissement des fournisseurs concernés étant habilités à ce faire.

**2 b/** En ce qui concerne l'hypothèse d'exclusion du régime de la TVA à la marge tiré des vérifications que la société anonyme **SOC.1.)** aurait dû opérer suite au constat d'éléments permettant de douter de la sincérité des transactions auxquelles elle prenait part, la société anonyme **SOC.1.)** fait valoir que l'AEDT ne démontrerait pas qu'il y aurait eu fraude en l'espèce et qu'en tout état de cause elle aurait 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.

Le tribunal situe encore dans ce cadre les développements de la société anonyme **SOC.1.)** par lesquels elle fait valoir qu'il ne saurait être exigé de la part d'un assujetti qu'il s'érige en véritable détective sur la situation de ses cocontractants.

## **ii. Appréciation du tribunal**

Tel que relevé ci-dessus, en présence d'une transaction faisant l'objet d'une facture mentionnant expressément qu'elle a lieu sous le régime de la TVA sur la marge, il appartient à l'AEDT de démontrer positivement qu'un des cas d'exclusion de ce régime est établi, et il suffit qu'un des deux cas identifiés par la jurisprudence de la CJUE soit établi. Il importe partant de rechercher soit si la société anonyme **SOC.1.)** a agi de mauvaise 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 si la société anonyme **SOC.1.)** n'a pas pris toutes les mesures raisonnables en son pouvoir pour s'assurer que les opérations qu'elle effectuait ne la conduisaient pas à participer à une fraude fiscale.

Le tribunal estime que le premier cas d'exclusion est donné en l'espèce.

Dans le cadre de son analyse, le tribunal retient en premier lieu que l'AEDT et dans sa suite le tribunal sont en droit de vérifier si la transaction a à bon droit été facturée par le fournisseur établi à l'étranger comme relevant du régime de la TVA sur la marge. La compétence pour ce faire incombe certes à l'autorité fiscale dont relève le fournisseur en question pour autant qu'il s'agit de l'imposition dont fait l'objet ce dernier. Mais dans le cadre de la vérification de l'imposition dont

fait l'objet la société anonyme **SOC.1.)** en tant qu'opérateur luxembourgeois, cette vérification peut se faire par les autorités luxembourgeoises.

Dans ce cadre, le tribunal retient en second lieu qu'il n'est pas nécessaire de caractériser la fraude, ni dans le chef du fournisseur étranger, ni dans le chef de l'assujetti luxembourgeois. Il faut, mais il suffit, de constater que la transaction a été soumise à tort au régime de la TVA sur la marge, 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. L'application du régime de la TVA à la marge relève en effet de considérations purement objectives tenant au cycle de vie, de commercialisation, de consommation et de vente du produit faisant l'objet de la transaction litigieuse en ce qu'il s'agit de vérifier si celle-ci entre dans le cadre de la définition fournie par l'article 314 de la directive 2006/112/CE, respectivement l'article 56ter de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée. 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.

Le tribunal retient ensuite en troisième lieu que c'est à tort que la société anonyme **SOC.1.)** soutient (dans le cadre de son raisonnement basant sur l'application des articles 67 et 74 de la loi TVA que le tribunal prend en considération à ce stade) que le régime de la TVA sur la marge ne saurait être remis en cause que sous les 3 conditions cumulatives que le régime de la TVA sur marge ne serait pas applicable dans la chaîne de transactions en discussion, que l'Etat luxembourgeois serait l'Etat de l'assujetti débiteur et que l'assujetti serait de mauvaise foi en ce sens qu'il savait ou ne pouvait ignorer que la chaîne de transactions en cause n'appliquait pas à bon droit le régime de la TVA sur marge. La soustraction d'une opération au régime de la TVA sur la marge relève des seules hypothèses énoncées ci-dessus dégagés de la jurisprudence de la CJUE.

Le tribunal retient enfin qu'il n'est pas seulement probable, mais aussi vraisemblable sur base des éléments mis en avant par l'AEDT que les véhicules acquis par les fournisseurs de la société anonyme **SOC.1.)** l'ont été auprès d'entreprises ayant la qualité d'assujettis à la TVA en Allemagne qui ont pu opérer une déduction pleine et entière de la TVA acquittée par elles en amont au moment de l'acquisition de ces voitures.

A cet égard, il faut d'abord constater que la société anonyme **SOC.1.)** n'a pas mis en cause la qualité d'assujettis à la TVA des entreprises qui ont livré les voitures en discussion à ses propres fournisseurs. Il en résulte que le point 1 de l'article 314 de la directive 2006/112/CE, respectivement à l'article 56ter de la loi modifiée du 12 février 1979 (« *une personne non assujettie* ») n'est pas rempli.

Il résulte par ailleurs de ce constat que, le régime de la TVA étant d'application uniforme et universelle, sauf exonérations et régimes spécifiques, et les points 2 à 4 de l'article 314 de la directive 2006/112/CE, respectivement de l'article 56ter de la loi modifiée du 12 février 1979, étant constitutifs de telles exonérations (*b) un autre assujetti, dans la mesure où la livraison du bien par cet autre assujetti est exonérée conformément à l'article 136*) et régimes spécifiques (*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*), il y a lieu de présumer que les activités économiques des entreprises qui ont livré les voitures étaient pleinement imposées à la TVA de nature à donner lieu à déduction intégrale dans leur chef de la TVA payée en amont, et qu'il appartient à la société anonyme **SOC.1.)** lorsqu'elle prétend le contraire d'en rapporter la preuve contraire. Cette preuve doit être rapportée de façon concrète par rapport aux entreprises prises individuellement. Il ne suffit pas à cet égard pour la société anonyme **SOC.1.)** d'invoquer de façon générale l'interdiction faite à une société leasing de déduire la TVA payée en amont ou la possibilité que les véhicules aient été acquis auprès d'un loueur ayant la qualité d'assujetti-revendeur admis à facturer sous le régime de la TVA sur marge sans démontrer quelle(e) entreprise(e) relèverai(en)t de telle ou telle hypothèse.

Il faut partant constater que la société anonyme **SOC.1.)** ne démontre pas que les entreprises clientes de ses fournisseurs aient relevé d'une des catégories limitativement énumérées à l'article 314 de la directive 2006/112/CE, respectivement à l'article 56ter de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, justifiant l'application du régime de la TVA à la marge lorsque les voitures ont été acquises auprès d'elles. Ce constat pouvait déjà être fait au moment de l'acquisition par la société anonyme **SOC.1.)** de ces voitures auprès de ses fournisseurs sur base des éléments d'appréciation alors en sa possession, consistant en l'identité de ces

entreprises clientes auxquelles elle pouvait aisément associer leurs domaines d'activité économique, respectivement en l'information que les voitures avaient été immatriculées pour la première fois au nom de ses propres fournisseurs.

Il est dès lors établi que la société anonyme **SOC.1.)** savait, ou du moins ne pouvait raisonnablement ignorer, que les livraisons faites à elle étaient erronément soumises par ses fournisseurs au régime de la TVA sur marge. C'est dès lors à bon droit que l'AEDT a procédé aux rectifications et impositions d'office qui en résultaient.

## **2. Incidence de l'article 67 de la loi TVA**

La société anonyme **SOC.1.)** soutient qu'en payant le prix d'acquisition des voitures à ses fournisseurs, elle aurait payé une partie de la TVA alors que les prix renseignés sur les factures émises comme relevant du régime de la TVA sur marge seraient des prix comprenant la TVA. En application de l'article 67 de la loi TVA, elle serait partant dégagée de la responsabilité solidaire dans laquelle sont tenus tous les participants à une transaction, sauf à l'AEDT de démontrer cumulativement que le régime de la TVA sur marge aurait été inapplicable, que l'Etat luxembourgeois serait l'Etat de l'assujetti-débiteur de la TVA et que l'assujetti-débiteur aurait été de mauvaise foi en sachant que la transaction se voyait appliquer à tort le régime de la TVA sur marge. Aucune de ces trois conditions ne serait remplie. La société anonyme **SOC.1.)** applique aux première et troisième conditions les développements repris ci-dessus dans le cadre du caractère justifié de l'application du régime de la TVA sur marge et de son ignorance de l'éventuelle fausse application de ce régime, et elle explique en ce qui concerne la deuxième de ces conditions que les voitures ont été livrées en France sans jamais avoir transité par le Luxembourg, de sorte qu'elle aurait tout au plus effectué une vente à distance. La TVA serait ainsi due dans la seule France comme pays de consommation des voitures, de sorte que l'administration luxembourgeoise ne pourrait pas demander le paiement d'un quelconque montant de TVA.

L'AEDT réplique à bon droit que l'article 67 de la loi TVA est étranger aux débats. En disposant que « *Toute personne qui est partie à l'opération imposable, à l'exclusion du consommateur final non assujetti est solidairement tenue au paiement de la taxe envers l'État avec la personne qui en est le débiteur conformément aux dispositions de l'article 61. Toutefois, la personne qui prouve*

*avoir payé à son fournisseur ou à son prestataire tout ou partie du prix et de la taxe y afférente, est, dans cette mesure, déchargée de la solidarité, sauf en cas de mauvaise foi », cette disposition légale s'attache à la solidarité de paiement de la TVA due sur une opération ayant fait l'objet d'une taxation correcte, et non pas au cas de figure de l'espèce où il s'agit de déterminer la taxation correcte.*

C'est encore à bon droit que l'AEDT exclut l'application du régime de la vente à distance à défaut par la société anonyme **SOC.1.)** d'en établir les conditions d'application face à la présomption de l'article 72, alinéa 1<sup>er</sup> de la loi TVA aux termes duquel « *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* ».

### **3. Indemnités de procédure**

L'AEDT oppose l'irrecevabilité de la demande de la société anonyme **SOC.1.)** à se voir allouer une indemnité de procédure à hauteur de 2.500.- euros au motif que, étant dépourvue de la personnalité morale et ne pouvant être actionnée en justice que pour les seuls besoins de la défense des décisions de son directeur, elle ne saurait faire l'objet d'une condamnation pécuniaire.

Ce moyen n'est pas fondé. L'indemnité de procédure constitue un accessoire de l'instance au fond et la reconnaissance de la capacité pour défendre au fond le bien-fondé de la décision de son directeur implique nécessairement également dans le chef de l'AEDT la capacité pour défendre à une demande en paiement d'une indemnité de procédure. Le tribunal note d'ailleurs que l'AEDT ne tire pas elle-même toutes les conséquences de son moyen, alors qu'elle se porte demanderesse en obtention d'une indemnité de procédure. Si elle ne devait avoir que la capacité pour défendre au fond les décisions de son directeur, elle n'aurait pas non plus la capacité pour présenter une demande sur base de l'article 240 du Nouveau Code de Procédure Civile. Or, elle est admise à présenter pareille demande, tout comme elle est admise à demander la condamnation de la partie adverse au paiement des frais de l'instance.

La demande de la société anonyme **SOC.1.)** doit cependant être rejetée, alors que l'indemnité de procédure ne peut être allouée à la partie succombante.

L'AEDT demande à se voir allouer une indemnité de procédure de 2.000.- euros. L'application de l'article 240 du Nouveau Code de Procédure Civile relève du pouvoir discrétionnaire du juge (Cour de cassation 2 juillet 2015, Arrêt N° 60/15, JTL 2015, N° 42, page 166). Eu égard aux circonstances de la cause, le tribunal estime que la demande est justifiée.

### **Par ces motifs :**

le Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, première chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement, sur le rapport du juge rapporteur,

dit non fondée la demande de la société anonyme **SOC.1.)**,

dit recevable la demande de la société anonyme **SOC.1.)** en paiement d'une indemnité de procédure,

dit non fondée la demande de la société anonyme **SOC.1.)** en paiement d'une indemnité de procédure,

condamne la société anonyme **SOC.1.)** à payer à l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA une indemnité de procédure de 2.000.- euros,

condamne la société anonyme **SOC.1.)** aux frais et dépens, et en ordonne la distraction au profit de la société en commandite simple BONN STEICHEN & PARTNERS, représentée par Maître Alain STEICHEN, avocat à la Cour concluant qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.