

Jugement Civil (Ile chambre)
2022TALCH03/00014

Audience publique du mardi, premier février deux mille vingt-deux

Numéro du rôle : TAL-2020-03006

Composition :

Christian SCHEER, vice-président,
Marc PUNDEL, premier juge,
Julie ZENS, juge,
Danielle FRIEDEN, greffier.

E N T R E :

la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** Sàrl, établie et ayant son siège social à L- (...), représentée par son gérant 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 Geoffrey GALLE de Luxembourg du 20 mars 2020,

comparant par Maître Lydie LORANG, avocat, 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 en la personne de son directeur actuellement en fonctions,

partie défenderesse aux fins du prédit exploit de l'huissier de justice Geoffrey GALLE,

comparant par Maître Jeanne FELTGEN, avocat, demeurant à Luxembourg.

LE TRIBUNAL :

L'instruction a été clôturée à l'audience du 22 octobre 2021.

Vu la loi modifiée du 19 décembre 2020 portant adaptation temporaire de certaines modalités procédurales en matière civile et commerciale.

Les mandataires des parties constituées ont été informés par bulletin du 22 octobre 2021 de la composition du tribunal.

Aucune des parties n'a sollicité à plaider oralement.

Les mandataires respectifs des parties ont déposé leurs fardes de procédure au greffe du tribunal.

L'affaire a été prise en délibéré à l'audience du 14 décembre 2021 par le président du siège.

Par exploit d'huissier de justice du 20 mars 2020, la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** (ci-après « la société » ou « l'assujettie ») a fait donner assignation à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES ET DE LA TVA (ci-après l'AEDT) à comparaître devant le tribunal de ce siège.

Elle demande à voir réformer la décision du directeur de l'AEDT prise en date du 3 mars 2020 et notifiée le 13 mars 2020 en ce sens :

- réduire le chiffre d'affaires pour l'année 2015 d'un montant de 1.692.585,83 euros et dire que le montant refacturé en supplément de taxe de ce chef à hauteur de 57.547,52 euros n'est pas dû ;
- réduire le chiffre d'affaires pour l'année 2016 d'un montant de 1.920.535,72 euros et dire que le montant refacturé en supplément de taxe de ce chef à hauteur de 391.789,29 euros n'est pas dû ;
- rectifier le quantum de la taxe déduite en amont à hauteur de 6.404,56 à 2.141,76 euros ;
- rectifier le quantum de la taxe déduite en amont à hauteur de 9.316,45 euros à 4.674,37 euros ;

Elle réclame une indemnité de procédure sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile à hauteur de 3.000.- euros ainsi que la condamnation de l'AEDT à tous les frais et dépens de l'instance.

Elle demande encore à voir ordonner l'exécution provisoire du jugement à intervenir, nonobstant toute voie de recours, sans caution, avant enregistrement et sur minute.

L'AEDT conclut au rejet de l'ensemble des demandes de la société et demande à voir condamner la partie demanderesse aux frais et dépens de l'instance.

Position des parties

La société à responsabilité limitée **SOC.1.)**

L'assujettie expose que suivant procès-verbal daté du 8 avril 2019, l'AEDT lui aurait notifié sa volonté de rectifier les déclarations TVA pour les années 2015 et 2016 par une augmentation du chiffre d'affaires déclaré.

L'AEDT aurait justifié cette augmentation par **(i)** un redressement des refacturations réalisées par la société à son bailleur, **(ii)** la réintégration de la valeur figurant en amortissement dans le chiffre d'affaires et **(iii)** une revalorisation des ventes de chevaux. Elle aurait également refusé de **(iv)** prendre en compte la taxe en amont sur frais déduite par la société.

Malgré observations fournies par la société, l'AEDT aurait finalement émis deux bulletins de taxation d'office sur la TVA relatifs aux années 2015 et 2016.

Sur ce, la société aurait introduit le 23 août 2019 une réclamation sur base de l'article 76 de la loi modifiée du 12 février 1972 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après « *la LTVA* ») à l'encontre desdits bulletins de taxation d'office.

Par décision du 3 mars 2020, notifiée le 13 mars 2020, l'AEDT aurait rejeté cette réclamation en augmentant le chiffre d'affaires pour l'année 2015 au montant de 2.339.180,16 euros ainsi que celui pour 2016 au montant de 2.918.536,09 euros.

La société conteste les redressements opérés par l'AEDT tant sous l'aspect de l'augmentation des chiffres d'affaires 2015 et 2016 que sous l'aspect de la réduction de la taxe en amont déductible à retenir en sa faveur.

L'AEDT chercherait seulement à multiplier les reproches vagues afin de démontrer l'existence de présomptions graves telles que prévues à l'article 74 de la LTVA. La société aurait bien tenu une comptabilité réalisée par un professionnel ayant respecté les règles de l'art en la matière.

(i) Refacturation des investissements au bailleur

La société aurait déclaré la somme de 1.692.585,83 euros à titre de refacturation des dépenses faites en lien avec la rénovation de l'immeuble loué. Cette somme serait justifiée par deux factures adressées au bailleur en date du 31 décembre 2015.

Or, dans son procès-verbal du 8 avril 2019, l'AEDT aurait considéré que le chiffre déclaré pour l'année 2015 était à augmenter de 20% au motif que la société avait appliqué une marge bénéficiaire unique de 20% sur ces refacturations durant les années précédentes mais que cela n'avait pas été faite pour l'année 2015.

L'AEDT aurait bien pu vérifier l'intégralité des factures relatives aux travaux réalisés et n'aurait pas remis en cause le montant refacturé. La société renvoie à la force probatoire des contrats à l'égard des tiers. Il n'appartiendrait pas à l'AEDT d'intervenir dans les relations contractuelles entre la société et son bailleur en ce que les deux

parties auraient convenu de ne pas appliquer la marge de 20% sur les refacturations de l'année 2015.

La société donne à considérer qu'elle aurait bien versé le contrat de bail la liant au propriétaire des lieux.

La majoration retenue par l'AEDT serait injustifiée et il y aurait lieu de réduire le chiffre d'affaires pour l'année 2015 du montant de 1.692.585,83 euros et de dire que le montant de 57.547,52 euros, refacturé à titre de supplément de taxe de ce chef n'est pas dû.

(ii) Réintégration de la valeur figurant en amortissement dans le chiffre d'affaires

Le chiffre d'affaires pour l'année 2015 déclaré à un montant de 1.963.933,60 euros aurait été augmenté au montant de 2.339.180,16 euros, celui pour l'année 2016 déclaré à un montant de 506.251,19 euros aurait été augmenté au montant de 2.918.536,09 euros.

En ce qui concerne l'année 2016, la société n'aurait procédé à aucune refacturation des travaux d'aménagement et de rénovation. Pour des raisons stratégiques, elle aurait décidé de faire figurer ces frais dans des tableaux d'amortissement.

L'AEDT aurait alors décidé, en l'absence de toute base légale, de requalifier les amortissements en chiffre d'affaires.

En agissant de la sorte, l'AEDT aurait commis un excès de pouvoir alors qu'il ne lui appartiendrait pas de dicter la gestion et le fonctionnement d'une société.

De surcroît, l'AEDT aurait même encore à nouveau appliqué une majoration de 20% sur ces montants réintégrés.

(iii) Vente des chevaux

La société aurait fourni à l'AEDT les factures relatives aux ventes des chevaux **CHEVAL.1.)**, **CHEVAL.2.)**, **CHEVAL.3.)**, **CHEVAL.4.)**, **CHEVAL.5.)**, **CHEVAL.6.)**, **CHEVAL.7.)** et **CHEVAL.8.)**. Il n'existerait aucune raison de remettre en cause ces factures.

Néanmoins, l'AEDT aurait considéré que ces ventes n'avaient pas été réalisées à un prix normal et aurait erronément appliqué l'article 32 de la LTVA.

L'article 32 de la LTVA serait une disposition dérogatoire à l'article 28 de la même loi. En l'espèce, les ventes de chevaux auraient été réalisées à des personnes tierces non visées par les cas prévus à l'alinéa 3 de l'article 28 de la LTVA de sorte qu'il n'aurait pas appartenu à l'AEDT de procéder à une nouvelle taxation sur base de l'article 32.

Subsidiairement, la formule mathématique (prix d'achat + frais nécessités pour son entretien) utilisé par l'AEDT ne permettrait pas de déterminer la valeur d'un cheval alors que cette valeur serait en fonction des capacités physiques et des performances

de l'équité. Il aurait appartenu à l'AEDT de procéder par voie d'expertise pour déterminer si le prix de vente était anormalement inférieur à la valeur du cheval.

Par conséquent, la majoration du chiffre d'affaires en relation avec la vente des chevaux serait à rejeter et les suppléments de taxe pour les années 2015 et 2016, à savoir les sommes de 4.427,78 euros (4009,56 + 418,20) et 18.299,15 ne seraient pas dues.

(iv) Refus de prendre en compte la déduction de la taxe en amont

Quant à l'exercice 2015, l'AEDT aurait refusé dans un premier temps de déduire le montant de 6.404,56 euros à titre de taxe en amont sur frais.

Puis et suite à la réclamation du 23 août 2019, elle aurait accepté de déduire un montant de 2.206,94 euros. Néanmoins une erreur matérielle aurait finalement eu lieu alors qu'en « *reprenant le quantum des pièces qui ont été finalement acceptées, la somme de EUR 2.414,34.- a été obtenue* ».

Il y aurait dès lieu de retenir que l'AEDT a accepté en réalité la somme de 2.414,34 euros et le montant refusé à titre de taxe en amont serait de $6.404,56 - 2.414,34 = 3.990,20$ euros.

La société accepterait un redressement à hauteur de 2.141,76 euros, de sorte que la somme de $3.990,20 - 2.141,76 = 1.848,44$ euros serait formellement contestée.

Chaque facture aurait été remise à l'AEDT qui les aurait pourtant rejetées certaines sans aucune justification.

Concernant l'exercice 2016, l'AEDT aurait refusé dans un premier temps de déduire le montant de 9.316,45 euros à titre de TVA en amont. De nouveau, suite à la réclamation du 23 août 2019, l'AEDT aurait accepté le montant 627,93 euros. Or, ce montant serait incompréhensible alors que l'AEDT aurait admis les pièces comptables 32, 144, 333 et 364 soit un montant de 775,21 euros.

Partant l'AEDT aurait refusé le montant de $9.316,45 - 775,21 = 8.541,24$ euros.

La société accepterait un redressement à hauteur de 4.674,37 euros de sorte que la somme de $8.541,24 - 4.674,37 = 3.866,88$ euros serait formellement contestée.

Comme déjà ci-dessus pour l'exercice 2015, chaque facture aurait été remise à l'AEDT qui aurait pourtant rejeté certaines sans aucune justification.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES ET DE LA TVA

L'AEDT expose que pour les années 2015 et 2016, la société aurait fait parvenir à l'AEDT des déclarations de TVA annuelles datées respectivement du 21 décembre 2016 et du 13 septembre 2017.

Face notamment aux constats que lesdites déclarations annuelles n'auraient pas correspondu aux déclarations trimestrielles déposées par l'assujettie et que les chiffres d'affaires déclarés auraient varié fortement d'une année à l'autre, les agents du Service Anti-Fraude auraient été chargés du contrôle de l'exploitation en question.

Ces derniers auraient dressé procès-verbal en date du 8 avril 2019 qui ferait foi jusqu'à preuve du contraire (article 68 de la LTVA), de sorte que les irrégularités y énoncées se trouveraient dûment établies. Les redressements retenus par les vérificateurs sur base de leurs constatations auraient consisté en une révision à la hausse du chiffre d'affaires imposable et en une réduction de la taxe en amont déductible. Sur ce, l'assujetti aurait fait part de ses observations et les agents auraient finalisé leur rapport.

Aux termes de l'article 74 de LTVA, l'AEDT serait autorisée à procéder à taxation d'office lorsque, sur base de présomptions graves, précises et concordantes, elle aurait des doutes quant à l'exactitude des déclarations déposées.

En date du 13 juin 2019, l'AEDT aurait alors adressé à l'assujettie des bulletins de taxation d'office pour les années 2015 et 2016, réputés notifiés le 1^{er} juillet 2019, et contre lesquels la société aurait introduit une réclamation par courrier du 23 août 2019.

Suivant courrier du 3 mars 2020, réputé notifié le 13 mars 2020, le Directeur de l'AEDT aurait fait savoir à l'assujettie que suite à la prise en compte de quelques factures ayant fait défaut lors du contrôle effectué par le Service Anti-Fraude, le montant de la taxe en amont déductible dans son chef était revu, qu'un redressement d'un montant de 2.206,94 euros lui était accordé pour l'exercice 2015, qu'un redressement d'un montant de 627,93 euros lui était accordé pour l'exercice 2016 et que sa réclamation ne contenait aucun élément justifiant une révision pour le surplus.

En date du 26 février 2020, l'AEDT lui aurait adressé des bulletins de taxation d'office rectifiés pour les années 2015 et 2016, réputés notifiés le 13 mars 2020.

(i) Les refacturations au propriétaire des lieux

S'agissant des refacturations à prendre en compte dans le cadre du décompte TVA 2015, elles auraient en réalité trait aux exercices 2014 et 2015, la refacturation de 2014 ayant été reportée en 2015.

L'AEDT refuse de retenir, au titre des montants à refacturer, les seuls montants renseignés par les deux factures du 31 décembre 2015. Une marge de 20% aurait été mise à charge du propriétaire sur refacturations pour l'exercice 2013, cette même démarche serait à appliquer aux refacturations opérées dans le cadre du décompte TVA 2015.

A cet égard, l'argumentation adverse revenant à mettre en avant le principe de l'opposabilité des contrats aux tiers serait vaine. Aucun contrat de bail, ni plus largement, aucun contrat documentant un accord de volontés n'aurait été conclu entre l'assujettie et le propriétaire. L'assujettie tenterait en vain de contrer le constat d'absence de contrat de bail en produisant à l'appui de ses conclusions du 26 octobre 2020 un bail signé.

L'AEDT souligne que les pièces produites en-dehors du délai de réclamation de trois mois prévu à l'article 76 de la LTVA ne sauraient de toute façon pas être prises en compte dans le cadre de l'instance contentieuse.

En agissant de la sorte, l'assujettie aurait omis de créer un cadre permettant de vérifier les obligations réciproques. Les factures du 31 décembre 2015 constitueraient des affirmations unilatérales de créances, soit des énonciations auxquelles le principe d'opposabilité ne serait pas applicable et en application de l'article 74 de la LTVA, en présence d'un doute sérieux, le principe d'opposabilité ne saurait valoir.

La société resterait en défaut d'avancer des éléments contrant utilement les doutes sérieux de l'AEDT quant à l'exactitude des montants refacturés litigieux et le redressement du chiffre d'affaires de l'année 2015 ($1.692.585,83 \times 20\% = 338.517,16$ euros engendrant un supplément de taxe de 57.547,92 euros) reviendrait à une valeur probable ou approximative de la base imposable.

(ii) Réintégration de la valeur figurant en amortissement dans le chiffre d'affaires

Pour l'année 2016, l'assujettie aurait choisi de ne procéder à aucune refacturation des travaux d'aménagement mais les aurait considérés comme investissements et les aurait apportés à l'actif immobilisé en y appliquant les amortissements litigieux.

Contrairement aux dires adverses, l'AEDT n'aurait pas requalifié les amortissements réalisés en chiffre d'affaires mais aurait en réalité requalifié les actifs immobilisés en tant que dépenses, aurait retenu à leur propos le principe de la refacturation et aurait taxé le montant visé en tant que chiffre d'affaires.

L'AEDT souligne que toute convention documentant un accord entre la société et le propriétaire des lieux quant à une prise en charge sans refacturation des travaux d'aménagement ferait défaut et par conséquent ce serait à juste titre que l'AEDT a rejeté l'approche d'une inscription des frais de transformation dans un poste réservé au patrimoine de la société.

Dans une situation où les travaux d'aménagement et de rénovation ont été effectués sur l'immeuble d'un tiers et où la durée prévisible du droit d'occupation de la société locataire ne se trouve pas documentée, il serait plus que contestable de considérer que lesdits travaux fassent partie du patrimoine de l'assujettie. Les travaux litigieux auraient été effectués pour le compte de **A.**), propriétaires des lieux et dont une refacturation a déjà été calculée pour les années 2013, 2014 et 2015 par l'assujettie.

Ledit choix de l'assujettie constituerait un changement d'approche catégorique et sans raison d'être tangible par rapport au traitement des mêmes frais par l'assujettie durant les années précédentes. L'AEDT aurait légitimement pu mettre en doute que la méthode de comptabilisation de l'assujettie (garder les frais visés à sa charge sans procéder à une refacturation) traduise fidèlement la réalité économique.

L'AEDT aurait alors calculé une marge de 20% par analogie à l'approche mise en œuvre par l'assujettie pour l'exercice 2013 et aurait intégré le montant ainsi obtenu dans le chiffre d'affaires imposable.

Tant dans son courrier de réclamation que dans son assignation, l'assujettie renverrait pour toute explication quant au changement de méthode de comptabilisation à des « *raisons stratégiques qui lui sont propres* ». Une telle prise de position ne renseignerait aucun élément justificatif tangible, pertinent et retraçable par rapport au mode de comptabilisation choisie.

(iii) Redressement du chiffre d'affaires des années 2015 et 2016

L'assujettie serait en défaut de documenter lesdites ventes de chevaux conformément aux exigences de la LTVA : l'omission d'établir une facture pour toute livraison de biens (article 61.2 a) de la LTVA), l'émission des factures ne renseigneraient pas les mentions obligatoires prévues à l'article 62.3 de la LTVA, notamment celle du montant de TVA mis à charge et du taux de TVA appliqué, l'omission de respecter les dispositions de l'article 43.1 de la LTVA en rapport avec les livraisons intracommunautaires.

Ces irrégularités auraient eu pour conséquence que les agents du Service Anti-Fraude auraient été dans l'impossibilité de contrôler l'exactitude des ventes et de suivre la fluctuation des chevaux au niveau de l'inventaire. Une multitude de paiements partiels auraient encore été opérés en espèce, impossible à retracer dans la comptabilité.

Pour l'exercice 2015, les vérificateurs auraient constaté qu'une partie du chiffre d'affaires a été cachée dans les dépenses. Ils renverraient à ce propos à la vente du cheval **CHEVAL.1.)**, vente opérée sans facture et n'apparaissant dans la documentation de l'assujettie que par la mention « *Guthaben Kauf CHEVAL.1.) 50%* » figurant sur deux factures du fournisseur « **SOC.2.) KG** ». Il serait donc erroné de désigner dans l'assignation les factures de ce fournisseur par les termes « *facture pour la vente du cheval CHEVAL.1.)* ».

En outre, les agents auraient constaté une pluralité d'irrégularités en rapport avec la facturation des ventes de chevaux durant les années 2014 à 2016.

Ils auraient enfin constaté qu'en faisant la différence entre les prix d'achat des chevaux et les prix de vente renseignés sur les factures de l'assujettie, ceci sans même prendre en compte les frais générés par lesdits chevaux, le bilan financier des ventes de chevaux opérée par l'assujettie depuis sa constitution serait des plus déplorable.

L'article 32 de la LTVA poserait la règle de bon sens que la valeur d'un bien (ou d'un service) correspond au moins au prix d'achat HTVA dudit bien (ou service) augmenté des frais encourus pendant la période de propriété.

Partant face à l'ensemble des irrégularités commises par l'assujettie, l'AEDT aurait bien été en droit de procéder à taxation d'office en intégrant dans le chiffre d'affaires des années 2015 et 2016 la « *valeur normale* » des chevaux.

(iv) Déduction de la TVA en amont

Il serait de jurisprudence bien établie que celui qu'il appartient à celui qui souhaite bénéficier de la déduction de la TVA en amont d'établir aussi qu'il remplisse les conditions.

L'AEDT renvoie au procès-verbal du 8 avril 2019 duquel il ressortirait l'ensemble des irrégularités constatées en rapport avec la déduction de la TVA.

Tel que détaillé par le directeur de l'AEDT dans sa décision litigieuse du 3 mars 2020, la production de diverses factures des années 2015 et 2016 aurait conduit l'AEDT à diminuer le redressement opéré d'un montant total de 2.206,94 euros pour l'année 2015 et d'un montant total de 62,93 euros pour l'année 2016. L'AEDT conteste formellement qu'une erreur matérielle serait survenue au niveau du calcul du montant à rectifier pour l'année 2015.

A l'exception des pièces comptables retenues par l'AEDT à l'appui des rectifications de 2.206,94 euros et de 627,93 euros, aucune des pièces versées par l'assujettie ne serait de nature à justifier une révision de la position de l'AEDT.

Motifs de la décision

1. Quant à la recevabilité

L'assignation du 20 mars 2020 est à déclarer recevable pour avoir été introduite dans les formes et délai de la loi.

2. Quant au fond

2.1. Le procès-verbal du 8 avril 2019

Le tribunal rappelle d'emblée les termes de l'article 68 de la LTVA : « *L'administration est autorisée à prouver selon les règles et par tous moyens de droit commun, à l'exception du serment et, en outre, par les procès-verbaux de ses agents, toute infraction aux dispositions de la [LTVA] ou des règlements pris pour son exécution, de même que tout fait quelconque qui établit ou qui concourt à établir l'exigibilité de la taxe ou d'une amende.*

(...)

Les procès-verbaux font foi jusqu'à preuve contraire. »

Il appartient donc à la société de rapporter la preuve contraire des constatations énoncées au procès-verbal du 8 avril 2019.

2.2. Le contrat de bail liant la société au bailleur

Le tribunal relève également d'emblée et avant tout autre considération que ce n'est qu'en la présente instance judiciaire que la société verse pour la première fois un contrat de bail conclu entre elle et le propriétaire des lieux.

Une fois une taxation d'office opérée, l'assujetti est autorisé à faire état de tout élément susceptible de contrer ladite taxation aux termes d'une « *réclamation dûment motivée* » (en l'espèce la réclamation du 23 août 2019) à introduire endéans le délai de trois mois prévu à l'article 76 paragraphe 3 de la LTVA. Or, aucune mention de l'existence du contrat de bail en question et de ses modalités d'application n'ont été faites dans la réclamation introduite par la société en application du texte prémentionné.

A cet égard, il y a encore lieu de se référer au dernier paragraphe de la page 7 du procès-verbal du 8 avril 2019 qui retient expressément que « *un contrat de location ainsi que des paiements subséquents entre Monsieur A.) et l'assujetti font défaut* ».

Il est de jurisprudence que « (...) *les pièces justificatives n'ayant pas été déposées avant l'écoulement du délai de trois mois prévus à l'article 76 [de la LTVA], délai qui constitue un délai de forclusion, c'est à juste titre que le Directeur a refusé de prendre en compte une réclamation non motivée et qu'il a maintenu la taxation d'office litigieuse.* » (Cour, 31 janvier 2018, arrêt n° 14/18 - II - CIV, n° 42975 du registre)

Le tribunal tient encore à relever que prendre en compte des pièces produites en dehors du délai de réclamation de trois mois reviendrait en réalité à retenir que la validité de la décision du Directeur de l'AEDT serait appréciée sur base de pièces inconnues à ce dernier au moment de sa prise de décision.

Partant le contrat de bail litigieux produit par la société pour la première fois quelques sept mois après l'introduction de la présente instance ne saurait en aucun cas remettre en cause la décision du Directeur de l'AEDT du 3 mars 2020.

Par conséquent il y a lieu de retenir qu'aucun écrit ne documente la relation contractuelle entre la société et la propriétaire des lieux qui ont donc omis d'inscrire leurs droits et obligations réciproques dans un cadre permettant au Directeur de l'AEDT de vérifier les suites y réservées.

2.3. Les refacturations au propriétaire des lieux

La société reproche à l'AEDT d'avoir erronément appliqué une marge bénéficiaire de 20% sur les refacturations des travaux d'aménagement au propriétaire des lieux à travers deux factures du 31 décembre 2015 et se rapporte au principe de la « *force probatoire des contrats l'égard des tiers* ».

Non seulement le moyen tiré « *de la force probatoire des contrats à l'égard des tiers* » laisse d'être fondé en droit, ce d'autant en plus au vu de l'absence d'un contrat de bail, mais il y a encore lieu de rappeler l'article 1165 du code civil selon lequel « *les conventions n'ont d'effet qu'entre les parties contractantes (...)* ».

Ensuite c'est à juste titre que l'AEDT fait valoir que les deux factures du 31 décembre 2015 constituent des affirmations unilatérales de créance.

Les accords contractuels entre la société et A.), propriétaire des lieux, ne se trouvent en l'espèce nullement documentés et le simple renvoi aux pièces (les factures du 31 décembre 2015) qui renseignent les montants de refacturation contestés par l'AEDT

ne saurait permettre à l'assujettie d'écarter tout doute auprès de l'AEDT. Admettre l'argumentation adverse reviendrait à considérer que toute pièce fournie par l'assujettie serait à admettre telle quelle par l'AEDT et viderait l'article 74 de la LTVA.

En effet, l'article 74 de la loi sur la TVA qui règle la taxation d'office prévoit en son point 1 que *« 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 et preuves fournis par l'assujetti »*.

Il résulte de la page 8 du procès-verbal du 8 avril 2019 que les investissements et frais de transformation ont été comptabilisés de manière *« non conforme au plan comptable normalisé »*, de sorte que les agents du Service Anti-Fraude ont dû *« vérifier toutes les factures, non seulement les factures d'investissement, afin de savoir ce qui aurait dû être refacturé au propriétaire et ce qui fait réellement partie de l'activité économique de la société »*.

« En analysant la comptabilité (...) les vérificateurs constatent qu'il est très difficile de retrouver les écritures. Souvent les comptes sont mal utilisés et ne reflètent pas la réalité économique » (page 23 du procès-verbal). Concernant plus spécifiquement la refacturation au propriétaire, les agents du Service Anti-Fraude retiennent que *« il est indispensable d'établir une comptabilité suffisamment détaillée afin de pouvoir trancher entre les investissements à refacturer et les frais en relation avec le chiffre d'affaires »*.

A cet égard, il y a lieu de rappeler l'article 65 de la LTVA qui dispose en son paragraphe 2 que *« L'assujetti et la personne morale non assujettie doivent tenir une comptabilité suffisamment détaillée pour permettre l'application de la TVA et son contrôle par l'administration. Cette comptabilité doit comporter d'une manière distincte toutes les données qui sont à reprendre dans les déclarations visées à l'article 64 »*.

L'attestation testimoniale établie par le comptable lui-même est non seulement tardive au sens de l'article 76 de la LTVA mais également sans aucune incidence. Pour le surplus, il résulte de la page 2 du procès-verbal du 8 avril 2019 que le comptable de la société faisait partie des interlocuteurs et qu'un contrôle a également eu lieu au siège de la fiduciaire.

Le procès-verbal poursuit à sa page 29 en les termes suivants : *« Le montant de 1.692.585,83 € a été refacturé pur l'année 2015 (...). Il s'agit d'une partie des travaux des années 2014 et 2015. Or, comme l'assujetti a calculé en 2013 une marge bénéficiaire de 20% sur le montant à refacturer, les vérificateurs appliquent le même modus operandi pour l'année 2015. »*

Il est donc établi en cause que les factures du 31 décembre 2015 sont en décalage par rapport à la refacturation des frais de transformation de l'année 2013 qui prévoyait une marge bénéficiaire de 20%.

« La taxation d'office constitue ainsi le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider

convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt.

Elle consiste en une évaluation unilatérale de la base imposable par le fait de l'administration. Le but de la taxation d'office est d'aboutir, à défaut de pouvoir évaluer la valeur réelle, à une valeur probable ou approximative de la base imposable. La prise en compte pour l'administration fiscale d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération.

La taxation procède en règle générale par voie de généralisation à partir de données constantes, ses calculs reposant sur des présomptions de probabilité, de sorte que ce procédé, par définition, comporte une certaine marge d'incertitude et d'inexactitude, cette marge étant d'autant plus grande que la collaboration du contribuable est plus faible.

La taxation d'office ne constitue dès lors pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition compte tenu des éléments à disposition du bureau d'imposition (cf. pour le tout : Tribunal administratif, 25 juillet 2012, N° 30943 du rôle). » (Cour, 7^{ième}, 9 mars 2016, n° 41706 du rôle)

Au vu des omissions et imprécisions, l'AEDT a légitimement pu se méfier quant à l'exactitude des montants refacturés litigieux et il appartenait à l'assujettie de fournir des éléments pertinents de nature à dissiper ce doute, éléments non fournis en l'occurrence.

Le tribunal décide partant que le redressement du chiffre d'affaires d'un montant de $1.692.585,83 \times 20\% = 338.517,16$ euros retenu par l'AEDT engendrant un supplément de taxe d'un montant de $338.517,16 \times 0,17 = 57.547,92$ euros était donc justifiée.

2.4. Réintégration de la valeur figurant dans l'amortissement dans le chiffre d'affaires

La société reproche à l'AEDT d'avoir commis un excès de pouvoir en requalifiant les amortissements en chiffre d'affaires.

L'article 39 (2) de la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises renseigne que « *l'actif immobilisé comprend les éléments du patrimoine qui sont destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise* ».

Dans ce contexte c'est à juste titre que l'AEDT souligne que les travaux d'aménagement litigieux ont été effectués sur l'immeuble d'un tiers et que la durée prévisible de l'occupation des lieux par la société ne se trouve pas documentée faute de pièce en ce sens.

Au vu du nombre important d'irrégularités mises en évidence par le procès-verbal du Service Anti-Fraude (sous les rubriques « *constitution de la société* » à la page 7 du procès-verbal, « *chiffres d'affaires* » aux pages 7 à 11, « *taxe en amont* » aux pages 11 à 15 du procès-verbal, « *chevaux* » aux pages 15 à 20, « *moyens de transport* » à

la page 21, « *paiements* » aux pages 21 et 22 et « *comptabilité* » à la page 23) et plus particulièrement au vu des irrégularités mises en avant par les agents du Service Anti-Fraude au niveau des chiffres d'affaires déclarés et d'un changement inexpliqué de la méthode de comptabilisation, la société est malvenue d'arguer que le procès-verbal du 8 avril 2019 ne renseignerait pas en quoi une remise en cause des écritures comptables litigieuses est justifiée.

Force est de constater qu'en l'occurrence, aucune convention ou écrit documentant un accord des parties quant à une prise en charge sans refacturation de travaux d'aménagement par la société locataire n'a été produite endéans le délai de trois mois. Sur ce point, le tribunal renvoie à ses développements ci-dessus concernant les pièces fournies ensemble avec la réclamation.

S'agissant du prétendu contrat de bail versé finalement par la société dans la présente instance, d'une part, et tel que développé ci-dessus, ce dernier n'a pas été versé à l'AEDT endéans le délai de trois mois pour soumettre la réclamation et d'autre part, même en le prenant en compte, il ne documente aucunement un accord des parties quant à une prise en charge sans refacturation des travaux d'aménagement par la société locataire.

La société reste en défaut de fournir le moindre élément d'explication tangible par rapport au changement que constitue la comptabilisation des travaux de transformation en tant que biens d'investissement amortissables dans le temps. Le fait d'invoquer des « *raisons stratégiques qui lui sont propres* » ne saurait emporter ni la conviction de l'AEDT, ni celle du tribunal.

Ce changement inexpliqué de méthode de comptabilisation et a donc légitimement permis à l'AEDT de douter de l'approche comptable préconisée par la société en rapport avec les travaux d'aménagement.

Faute par la société de produire des éléments tangibles de nature à contrer l'analyse opérée par l'AEDT, le redressement du chiffre d'affaires imposable est bien fondé.

2.5. Vente de chevaux

L'AEDT aurait erronément considéré que les ventes de chevaux n'avaient pas été réalisées à un prix normal et y aurait appliqué l'article 32 de la LTVA.

L'article 32 de la LTVA dispose que « *Par "valeur normale" d'un bien ou service, au sens de l'article 28, paragraphe 3 et de l'article 31, on entend le montant total qu'un acquéreur ou un preneur, se trouvant au stade de commercialisation auquel est effectuée la livraison de biens ou la prestation de services, devrait payer, dans des conditions de pleine concurrence, à un fournisseur ou prestataire indépendant à l'intérieur du pays, pour se procurer à ce moment les biens ou les services en question.*

Lorsqu'il n'est pas possible d'établir une livraison de biens ou une prestation de services comparables, on entend par la valeur normale les montants suivants :

- 1) *lorsqu'il s'agit de biens, un montant qui n'est pas inférieur au prix d'achat des objets ou d'objets comparables ou, à défaut de prix d'achat, au prix de revient, déterminés au moment où s'effectuent ces opérations ;*
- 2) *lorsqu'il s'agit de services, un montant qui n'est pas inférieur aux dépenses engagées par l'assujetti pour l'exécution de la prestation de services. »*

Dans le contexte de la vente des chevaux le procès-verbal retient à sa page 10 que

*« il faut relever que l'assujetti n'a pas respecté les règles de l'art. 63 LTVA sur la facturation. L'émission irrégulière de factures entraîne qu'il est impossible pour les vérificateurs de contrôler l'exactitude des ventes et de suivre la fluctuation des chevaux achetés et vendus au niveau de l'inventaire. Le flux de paiements en rapport avec ces ventes ne peut être retracé. (...) Toutes les ventes de chevaux sont déclarées au taux de TVA normal luxembourgeois. Si le client est un assujetti d'un autre Etat Membre, non résident au Grand-Duché, une livraison intracommunautaire doit être déclarée. Par ailleurs, des documents de transport ou autres preuves à l'appui font défaut. Pour l'exercice 2015, une partie du chiffre d'affaires a été cachée dans les dépenses de la **SOC.1.**) : en analysant les factures d'achat, les frais engagés ainsi que les paiements y relatifs, les contrôleurs ont pu déceler plusieurs irrégularités. »*

A la page 30 du prédit procès-verbal, les vérificateurs constatent que *« comme un livre de caisse fait défaut, que les factures de ventes respectivement les contrats ne sont pas émis suivant les règles de l'art. 63 LTVA et que la comptabilité n'est pas appropriée, les vérificateurs sont dans l'impossibilité de déterminer si les prix de vente indiqués correspondent à la valeur normale du marché. En plus, ces prix déclarés ne sont pas consolidés par une preuve ou attestation qui expliquerait une éventuelle moins-value des chevaux »*.

En effet, sur 19 chevaux en rapport avec lesquels une vente a été documentée depuis la constitution de la société, 7 ont été vendus à perte, 1 est décédé et 9 ont été vendus avec une plus-value minimale (page 19 du procès-verbal). A noter encore qu'aucune pièce (document vétérinaire ou autre) justifiant une moins-value par rapport à l'un ou l'autre cheval n'a été fourni aux agents du Service Anti-Fraude, ces derniers se trouvent dans l'impossibilité de déterminer si les montants des ventes sont réalistes ou non (page 19 et 30 du procès-verbal).

Mise à part le cheval **CHEVAL.1.**), chacune des factures évoquées par la société dans son assignation du 20 mars 2020 se trouve renseignée dans le tableau des ventes entachées d'incohérences reproduit à la page 11 du procès-verbal du 8 avril 2019.

Nonobstant le principe suivant lequel c'est l'assujetti qui doit fournir à l'AEDT les renseignements et preuves de nature à dissiper les doutes de celle-ci (TAL, 8^{ème}, 25 juin 2019, n° TAL-2018-00182 du rôle), aucun élément tangible de nature à dissiper le doute manifesté par l'AEDT en rapport avec les prix de vente renseignés dans les factures de l'assujettie, n'a été produit par cette dernière à l'appui du courrier de réclamation du 23 août 2019. Au contraire, elle s'est limitée à produire les factures litigieuses elles-mêmes.

A cet égard, le tribunal tient encore à souligner qu'il n'a pas appartenu à l'AEDT de faire expertiser les prix de vente des chevaux mais qu'il appartenait au contraire à la société de fournir tous éléments utiles documentant la réalité des prix de vente, endéans le délai de réclamation de trois mois.

La société argumente encore que l'article 32 de la LTVA serait une disposition dérogatoire à l'article 28 de la même loi et qu'en l'espèce, les ventes de chevaux auraient été réalisées à des personnes tierces non visées par les cas prévus au paragraphe 3 de l'article 28 de la LTVA.

Le paragraphe 3 de l'article 28 de la LTVA dispose que « *la base d'imposition pour les livraisons de biens et les prestations de services visées au paragraphe 1er, point a), à des bénéficiaires avec lesquels il existe des liens familiaux ou d'autres liens personnels étroits, des liens organisationnels, de propriété, d'affiliation, financiers ou juridiques est constituée par la valeur normale dans les cas suivants :*

- a) *lorsque la contrepartie est inférieure à la valeur normale et que le destinataire de la livraison ou de la prestation n'a pas le droit de déduire entièrement la TVA en vertu du chapitre VII ;*
- b) *lorsque la contrepartie est inférieure à la valeur normale et que le fournisseur ou le prestataire n'a pas le droit de déduire entièrement la TVA en vertu du chapitre VII et que la livraison ou prestation fait l'objet d'une exonération en vertu de l'article 44 ;*
- c) *lorsque la contrepartie est supérieure à la valeur normale et que le fournisseur ou le prestataire ».*

Or, aucune disposition de la LTVA ne permet de conclure que le recours à la notion de « *valeur normale* » serait exclu hors les cas prévus au paragraphe 3 de l'article 28 de cette loi, le but de l'article 32 étant justement de prévenir la fraude ou l'évasion fiscale.

Toujours est-il qu'au vu de l'ensemble des irrégularités, facteurs d'incertitude et de suspicion, c'est à bon droit et en conformité avec l'article 74 de la LTVA que l'AEDT a procédé à taxation d'office en intégrant dans le chiffre d'affaires des années 2015 et 2016 des prix de vente correspondant à la « *valeur normale* » des chevaux telle que définie à l'article 32 de la LTVA.

2.6. Déduction de la TVA en amont

Alors que chaque facture aurait été remise à l'AEDT, cette dernière refuserait pourtant de prendre de déduire l'intégralité de la taxe en amont pour les années 2015 et 2016.

Aux termes de l'Article 48 alinéa 1^{er} de la LTVA : « *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 (...)* ».

L'article 49 alinéa 1^{er} de la LTVA poursuit que « *n'est pas déductible la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé les biens et les services qui sont utilisés pour effectuer des*

livraisons de biens et des prestations de services exonérées ou ne rentrant pas dans le champ d'application de la taxe » et l'article 54 alinéa 1^{er} de la LTVA : « 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 ».

La jurisprudence nationale (Cour, 2^{ème}, 2 mai 2018, n° 43.037 du rôle et TAL, 8^{ème} 27 novembre 2018, n° TAL-2018-00713 du rôle) souligne qu'il incombe à celui qui demande la déduction de la TVA en amont d'établir que les conditions pour en bénéficier sont remplies.

Par ailleurs, la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne a retenu que « il convient de rappeler que, d'une part, il incombe à celui qui demande la déduction de la TVA d'établir qu'il répond aux conditions prévues pour en bénéficier (...) » (arrêt E. C-230/94) ; qu'elle a précisé qu' « il ressort de la jurisprudence de la Cour que la qualité d'assujetti n'est acquise et que le droit à déduction ne peut être exercé que lorsque celui qui demande la déduction de TVA a établi que les conditions pour en bénéficier sont remplies et que son intention de commencer des activités économiques donnant lieu à des opérations imposables est confirmée par des éléments objectifs » (arrêt K. C-280/12).

Par conséquent, il appartient à la société de rapporter en cause la preuve qu'elle remplit les conditions pour pouvoir bénéficier du droit à déduction.

Le procès-verbal du 8 avril 2019 renseigne ce qui suit : « Les investissements effectués sont à supporter par le propriétaire du site (consommateur final) à travers les refacturations. La taxe en amont y relative est uniquement déductible dans le chef de la société si ces investissements ont été refacturés au destinataire de l'objet. (...) Lors de l'examen des pièces présentées, les contrôleurs ont pu constater société achète du matériel équestre (...) pour des tiers, sans pour autant réaliser un chiffre d'affaires correspondant. Vu le volume de matériel acheté, il est impossible de vérifier s'il s'agit de matériel destiné à la vente et non à un usage interne de la société. (...) A défaut de factures de vente émises par la **SOC.1.**, cette partie du chiffre d'affaires n'apparaît ni dans la comptabilité ni dans les déclarations déposées. » (pages 11 et 12)

« Les contrôleurs ont pu déceler des factures dans la comptabilité de la société qui sont de nature privée. Cette taxe en amont n'est pas déductible au niveau de la société. (...) La comptabilité n'étant pas suffisamment précise pour appliquer le calcul d'un prorata, les contrôleurs ont dû vérifier le détail de chaque transaction. Les comptes de frais « 6 » et les comptes des investissements « 2 » sont mélangés à plusieurs reprises. » (page 12)

« Les frais déduits sous le compte « (...) travaux de transformation (...) » des années 2012 à 2015 ont été refacturés intégralement au propriétaire du site (...) ». (page13)

« Une TVA étrangère invoquée sur les factures d'achat et de location de boxes ne peut être déduite au niveau de la taxe en amont luxembourgeois. Cette taxe est uniquement déductible dans le pays auquel elle se rapporte. Or, l'assujetti a payé les factures avec la taxe étrangère. » (page 14)

« Une partie des factures n'ont pas été conservées par la société et n'ont pas pu être présentées. La TVA y relative est non-déductible à défaut de copies des factures d'achat/quittances/et autres documents de source fiable ». (page 14)

Force est encore de constater qu'à la page 33 du procès-verbal, les agents dressent un tableau renseignant, pour l'année 2015, 29 factures sans lien avec l'activité économique de l'assujettie et le caractère non-déductible d'un montant de 6.404,56 euros.

A la page 37, les agents dressent un tableau renseignant pour l'année 2016, 38 factures de frais sans lien avec l'activité économique de l'assujettie et le caractère non-déductible d'un montant de 9.316,45 euros.

Au vu de l'ensemble des incohérences relevées ci-dessus et faute de pièces ou explications établissant qu'il y a lieu à déduction de la TVA en amont tel qu'invoquée par la société, c'est à bon droit que le Directeur de l'AEDT a conclu à un redressement des montants accordés suivant les bulletins de taxation d'office litigieux du 13 juin 2019 à concurrence d'un montant de 2.206,94 euros pour l'année 2016, respectivement de 627,93 euros pour l'année 2016.

Au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent, la décision du directeur de l'AEDT du 3 mars 2020 est à confirmer et la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** est à débouter de tous les chefs de son action.

3. Demandes accessoires

La société à responsabilité limitée **SOC.1.)** réclame une indemnité de procédure sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile de 3.000.- 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).

Au vu de l'issue de l'instance, la demande est à rejeter.

Aux termes de l'article 238 du nouveau code de procédure civile, toute partie qui succombera sera condamnée aux dépens.

Il y a partant lieu de condamner la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** aux frais et dépens de l'instance.

PAR CES MOTIFS

le Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, troisième chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement,

reçoit le recours dirigé contre la décision directoriale du 3 mars 2020 de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, représentée par son directeur, recevable,

le dit non fondé et en déboute,

dit la demande de la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** en allocation d'une indemnité de procédure non fondée,

partant en déboute,

condamne la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** aux frais et dépens de l'instance.