

Texte pseudonymisé

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

**Jugement Civil (Ile chambre)**  
**2024TALCH03/00011**

Audience publique du mardi, seize janvier deux mille vingt-quatre

Numéro du rôle : TAL-2020-04955

Composition :

Christian SCHEER, vice-président,  
Marc PUNDEL, premier juge,  
Cynthia WOLTER, juge,  
Danielle FRIEDEN, greffier.

**ENTRE :**

la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) Sàrl, établie et ayant son siège social à L-ADRESSE1.), représentée par son gérant actuellement en fonctions, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro NUMERO1.),

**demanderesse** aux termes d'un exploit de l'huissier de justice suppléant Michèle BAUSTERT, en remplacement de l'huissier de justice Cathérine NILLES de Luxembourg, du 20 mars 2020,

ayant comparu par la société LOYENS & LOEFF LUXEMBOURG Sàrl, représentée aux fins de la présente procédure par Maître Véronique HOFFELD, avocat, comparant actuellement par Maître Stéphanie LACROIX, avocat, demeurant à Luxembourg,

**ET :**

1. l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, représenté par son Ministre d'Etat actuellement en fonctions, assigné en ses bureaux à L-1341 Luxembourg, 2, Place de Clairefontaine, et pour autant que de besoin pris en la personne de Monsieur le Ministre des Finances, Ministère des Finances, ayant ses bureaux à L- 1352 Luxembourg, 3, rue de la Congrégation, conformément à l'article 163 du nouveau code de procédure civile,

2. l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA, prise en la personne de Monsieur le Directeur de l'Administration de l'enregistrement,

des Domaines et de la TVA, assigné en ses bureaux à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume, conformément à l'article 76 §§ 3 et 4 de la loi du 12 février 1979,

**défendeurs** aux fins du prédit exploit de l'huissier de justice Cathérine NILLES,

comparant par la société en commandite simple BONN STEICHEN & PARTNERS, 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 BSP Sàrl, établie à L-2370 Howald, 2, rue Peternelchen, représentée aux fins de la présente procédure par son gérant Maître Alain STEICHEN, avocat, demeurant à Luxembourg.

---

## LE TRIBUNAL :

Vu l'ordonnance de clôture du 26 mai 2023.

Les mandataires des parties ont été informés par bulletins des 30 mai et 8 novembre 2023 de l'audience des plaidoiries fixée au 14 novembre 2023.

Aucune des parties n'a sollicité à plaider oralement.

En application de l'article 226 du Nouveau Code de Procédure civile, les parties sont réputées avoir réitéré leurs moyens à l'audience de plaidoiries et leurs mandataires sont dispensés de se présenter à l'audience des plaidoiries.

L'affaire a été prise en délibéré par le président du siège à l'audience des plaidoiries du 14 novembre 2023.

Par assignation du 20 mars 2020, la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) (ci-après SOCIETE1.) a donné assignation à l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG (ci-après l'ETAT) et à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA (ci-après l'AEDT) à comparaître devant le tribunal de ce siège.

Elle demande à se voir décharger de l'amende prononcée à son encontre en vertu de l'article 77, paragraphe 3 la de loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée de (ci-après la LTVA).

Elle demande encore à voir condamner l'ETAT et l'AEDT solidairement, sinon *in solidum*, sinon chacun pour le tout à lui payer une indemnité de procédure sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile de 1.500.- euros.

Elle demande encore à voir condamner les parties assignées solidairement, sinon *in solidum*, sinon chacune pour le tout à tous les frais et dépens de l'instance avec distraction au profit de Maître Stéphanie LACROIX, qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.

L'AEDT et l'ETAT demandent à voir débouter SOCIETE1.) de toutes ses demandes.

Ils sollicitent à leur tour une indemnité de procédure de 1.500.- euros et la condamnation de SOCIETE1.) à tous les frais et dépens de l'instance avec distraction au profit de la société en commandite simple BONN STEICHEN & PARTNERS, qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance, représentée aux fins de la présente procédure par son gérant, Maître Alain STEICHEN.

### **Position des parties**

#### 1. SOCIETE1.)

La société SOCIETE1.) expose qu'elle aurait été constituée en 1996, et aurait été originellement immatriculée à la TVA pour des activités de vente en gros de pièces

détachées pour des machines agricoles. L'activité aurait alors progressivement évolué vers l'exploitation de droits de propriété intellectuelle.

Si ces brevets se concentraient à la base sur les engins agricoles, la gamme aurait été étendue et comprendrait notamment des designs de bouteilles de parfums spécifiquement pour la marque ENSEIGNE1.). Cette activité, dont il ne serait pas contesté qu'elle ouvre droit à déduction, générerait des revenus importants (510.000.- euros en 2017, 2018 et 2019).

Par la suite, la société aurait également décidé d'étendre le champ de ses activités à l'achat-revente de véhicules de luxe (en particulier de marque ENSEIGNE1.)).

L'objet social d'un assujetti ne serait pas un facteur ayant un impact sur l'existence d'un droit de déduction. En toute hypothèse, l'objet social de la société SOCIETE1.), repris dans ses statuts, couvrirait « *toutes opérations commerciales (...) ainsi que tous les transferts de propriété mobilière* ». La revente de véhicules de luxe ne serait ainsi pas du tout exclue de l'objet social de la société SOCIETE1.) contrairement à ce qu'avancerait l'AEDT.

Durant les années 2016 à 2018, la société aurait ainsi acquis, dans le cadre de son activité d'achat-revente de véhicules, les véhicules suivants : une ENSEIGNE1.) ALIAS1.), une ENSEIGNE1.) ALIAS2.), une ENSEIGNE1.) ALIAS3.) et une ENSEIGNE2.). Des acomptes auraient également été payés dans le cadre de l'acquisition des véhicules suivants : une ENSEIGNE1.) ALIAS4.), une ENSEIGNE1.) ALIAS5.), une ENSEIGNE1.) ALIAS6.).

Ces véhicules seraient stockés en Belgique pour des raisons pratiques alors que l'accord passé par la société SOCIETE1.) avec ENSEIGNE1.) prévoirait en effet l'implication du garage SOCIETE2.) en PAYS. En effet, les véhicules seraient achetés par la société SOCIETE1.) auprès du garage SOCIETE2.) qui se chargerait alors de leur garde et entretien. Cette méthode permettrait à la société SOCIETE1.) de réduire à la fois les frais de location de garage ainsi que de services de sécurité et d'assurance.

Pendant la période concernée (2016 à 2018), seule la ENSEIGNE1.) ALIAS1.) et la ENSEIGNE2.) auraient été revendues. Ces ventes auraient été dûment soumises à la TVA. L'usage privé de certains véhicules aurait d'ailleurs également été déclaré et soumis à la TVA en application de l'article 16 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la LTVA).

Or, la revente des prédites ENSEIGNE1.) ALIAS1.) et ENSEIGNE2.) n'aurait pas généré de bénéfice alors que

- L'acquisition de la ENSEIGNE2.) se serait fait à un prix plus élevé que le prix initialement convenu. N'ayant pas trouvé d'acheteurs, la société aurait dû se résoudre à progressivement réduire le prix réalisant à terme une décote. Cette voiture n'aurait pas été utilisée à des fins privées, la facture de vente émise par la société SOCIETE1.) mentionnant un kilométrage de seulement 2 km.
- La décote concernant la ENSEIGNE1.) ALIAS1.) s'expliquerait par le fait qu'il s'agirait d'une ENSEIGNE1.) « *d'entrée de gamme* » (à l'inverse des

modèles exclusifs) et qu'elle aurait été accidentée à l'arrière dans le cadre d'une collision en chaîne, impliquant un employé de la société SOCIETE1.).

L'achat de plusieurs ENSEIGNE1.) s'expliquerait en particulier par la spécificité du marché des ENSEIGNE1.).

Les modèles « d'entrée de gamme » seraient relativement courants et généreraient donc peu de revenus (sauf lors de leurs ventes initiales par le vendeur officiel de la marque), alors que les modèles « exclusifs » du fait de leur rareté, généreraient des plus-values substantielles. Ainsi, une société souhaitant générer des revenus substantiels par le biais de la vente de ENSEIGNE1.) devrait, dans toute la mesure du possible, accéder au marché des ENSEIGNE1.) exclusives.

Afin d'accéder à ce cercle restreint d'« *exclusive buyers* », la société SOCIETE1.) aurait été obligée d'acheter, dans un premier temps, un certain nombre de ENSEIGNE1.) « *d'entrée de gamme* ». Notamment du fait de l'achat de la ALIAS1.), elle aurait eu la possibilité d'acheter la ENSEIGNE1.) ALIAS3.), moins courante et constitutive d'un investissement avec une plus-value de 225 à 400%.

S'agissant d'un modèle de prestige, la société SOCIETE1.) n'a aucun intérêt à le voir consacrer à une utilisation privée ce qui reviendrait à en réduire la valeur. Ainsi la ALIAS3.) n'aurait jamais été conduite mais est stockée dans un garage. La revente des modèles exclusifs serait en général décalée dans le temps étant donné qu'avec l'écoulement du temps la valeur de ces modèles exclusifs augmenterait davantage. Ainsi, la ALIAS3.) serait proposée à la vente le jour où elle aura atteint sa valeur maximale.

Seules les voitures entrées de gamme (la ALIAS1.) et la ALIAS2.) sur lesquelles la société SOCIETE1.) n'espérerait pas générer un bénéfice, auraient effectivement été utilisées à des fins privées et taxées.

Le 8 février 2019, l'AEDT aurait procédé à un contrôle au siège de la société SOCIETE1.) et lui aurait fait parvenir ses constatations au travers d'un procès-verbal daté du 12 février 2019 avec comme conséquence un refus de déduction de la taxe en amont.

Cette position aurait été confirmée dans les trois bulletins de taxation d'office pour les années 2016, 2017 et 2018 datés du 19 mars 2019 et réputés notifiés le 4 avril 2019.

Par ailleurs, par décision adoptée en date du 24 mai 2019 et réputée notifiée en date du 10 juin 2019, le Directeur de l'AEDT, considérant que la société avait effectué des manœuvres destinées à éluder le paiement de l'impôt ou à obtenir de manière irrégulière le remboursement de taxes, lui aurait imposé, une amende de 33.808.- euros au titre de l'article 77, paragraphe 3 de la LTVA.

Par une décision sur réclamation émise le 10 décembre 2019 avec date de notification présumée au 20 décembre 2019, le Directeur de l'AEDT aurait partiellement confirmé l'amende.

Aucune disposition du chapitre VII de la LTVA, relatif au droit à déduction ne mentionnerait la nécessité de générer un chiffre d'affaires qui soit supérieur aux charges. Cette circonstance ne serait aucunement étonnante puisqu'elle découlerait du principe de base de la TVA selon lequel cette dernière doit être neutre pour les assujettis.

La jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après la CJUE) serait également claire que le droit à déduction de la TVA existe, sans égard au montant, ni même à l'existence d'un chiffre d'affaires ouvrant droit à déduction. Tant qu'un lien direct existerait entre un coût en amont et une activité effectuée en aval (ou que l'on aurait l'intention d'exercer) la TVA sur ces coûts serait entièrement déductible.

La position prise par les parties défenderesses dans cette affaire reviendrait à consacrer d'office la double imposition des véhicules concernés. La société SOCIETE1.) aurait d'une part payé la TVA en amont (qu'elle n'aura pas pu déduire) et devrait nécessairement, d'autre part, facturer la vente de ces véhicules avec TVA avec comme résultat qu'un seul et même véhicule aura été soumis plusieurs fois la taxe.

En application de l'article 16 paragraphe 1<sup>er</sup> de la LTVA, lorsqu'un assujetti met à disposition de son employé un véhicule, cette mise à disposition serait assimilée à une prestation de service (en l'espèce, de location du véhicule). S'agissant d'une prestation de services effectuée à titre onéreux, une telle transaction ouvrirait droit à déduction, sauf hypothèse d'exonération.

Un usage privé pour un montant de 15.981,30 euros pour l'année 2017 et de 44.862,33 euros pour l'année 2018 aurait ainsi été retenu dans les déclarations TVA. Cette utilisation privée d'un bien affecté à l'entreprise aurait donc dûment été déclarée et aurait généré de la TVA en aval qui aurait été collectée par l'Administration au travers du dépôt des déclarations.

L'usage privé (des ENSEIGNE1.) « *entrée de gamme* ») ne serait nullement dissimulé, ou contesté, mais, au contraire, il serait documenté, déclaré et taxé en bonne application de la LTVA.

S'agissant au contraire des modèles de prestige, la société SOCIETE1.) n'aurait aucun intérêt à en faire une utilisation privée ce qui diminuerait sa valeur. La ENSEIGNE1.) ALIAS7.) telle qu'on verrait sur le profil Instagram de PERSONNE1.) n'appartiendrait pas à la société SOCIETE1.)

La société SOCIETE1.) aurait bien l'intention d'exercer une activité d'achat-revente de véhicules.

Elle aurait d'ores et procédé à la vente de plusieurs véhicules de luxe dont notamment la ENSEIGNE1.) ALIAS1.) ainsi que le véhicule ENSEIGNE2.), puis récemment la ENSEIGNE1.) ALIAS2.). Ces véhicules auraient tous été revendus quelques mois après leur acquisition. Si certes, la vente de ces véhicules aurait été faite sans aucun bénéfice, ce fait ne saurait emporter la moindre conviction.

Le fait que la plupart des véhicules acquis n'auraient pas encore été revendus ne serait pas de nature à faire perdre la qualification d'activité économique. Il ne saurait avoir le moindre lien entre la qualification d'activité économique et un quantum de vente.

Il ne serait nullement question pour les conjoints PERSONNE1.) de se faire financer leur « passion » comme tenterait de le faire admettre erronément les parties défenderesses mais d'investir dans des modèles rares, dont la vente s'avérerait lucrative pour la société. Le fait d'avoir acquis préalablement un véhicule de la marque qualifié entre « avertis » de véhicule « entrée de gamme » ainsi que le fait pour les conjoints PERSONNE1.) de piloter des modèles de la marque italienne au sein d'une écurie de course aurait uniquement pour finalité d'entrer dans le cercle très restreint des « *exclusive buyer club* ».

L'objectif commercial de la société SOCIETE1.) serait donc de construire un portefeuille de modèles tel que requis par la marque ENSEIGNE1.) et s'en servir « *d'outil* » pour atteindre son objectif commercial.

Le fait que la plupart des véhicules acquis n'auraient pas encore été revendus serait également irrelevante et ne serait certainement pas de nature à faire perdre la qualification d'activité économique. Il serait illusoire de croire que l'achat et la vente simultanée d'une voiture haut de gamme permettrait de générer de substantiels bénéfices. Par ailleurs, la revente de ces modèles d'exception est également réglementée par le constructeur lui-même.

En tout état de cause, il serait fermement contesté et non autrement prouvé que les conjoints PERSONNE1.) utiliseraient les véhicules haut de gamme à des fins privées. Dans ce contexte, la société SOCIETE1.) insiste que les plaques personnalisées sur les voitures ne seraient d'aucune pertinence dans le cas d'espèce et ne serait certainement pas de nature à en conclure que les conjoints PERSONNE1.) feraient un usage privé des véhicules destinés à la revente.

La société SOCIETE1.) résiste au reproche adverse selon lequel elle ne rapporterait pas la preuve d'une réelle présence auprès du « *grand public* » en répliquant que le « grand public » ne pourrait être considéré comme des clients cibles ou potentiels de ENSEIGNE1.) haut de gamme. Les photographies prises du profil PERSONNE1.) démontreraient à suffisance que les véhicules ne sont « *sortis* » et utilisés que lors de manifestations sur des circuits fermés. Ces clichés auraient uniquement été pris dans un but d'exhibition des voitures à l'attention d'un public averti, dont feraient partie les followers du compte.

A ce titre, il serait « *curieux de lire dans les conclusions adverses qu'il est reproché à Monsieur PERSONNE1.) d'avoir paramétré son compte en « privé » alors même que ce paramétrage est en totale harmonie avec le caractère privé et exclusif du monde des acheteurs de ENSEIGNE1.) haut de gamme.* »

Non seulement la preuve de l'activité économique de la société SOCIETE1.) serait rapportée par la vente de 3 véhicules en seulement 5 ans mais encore, les défenderesses concèderaient elles-mêmes dans leurs conclusions que les voitures haut de gamme sont bien présentées à un public d'initiés sur ces circuits automobiles.

En application de l'article 77, paragraphe 3 de la LTVA l'imposition d'une amende fiscale nécessiterait que soit démontrée l'existence d'une infraction à la LTVA ayant « *pour but ou pour résultat d'é luder le paiement de l'impôt ou d'obtenir d'une manière irrégulière le remboursement de taxes* ».

Puisque SOCIETE1.) serait en droit de déduire la TVA sur les véhicules concernés, l'on ne saurait considérer qu'elle serait parvenue, ou aurait même tenté, par le biais de manœuvre ou omission, d'é luder le paiement de l'impôt ou d'obtenir irrégulièrement le remboursement de la TVA.

Quant à la procédure à suivre dans le cadre de l'imposition d'une amende fiscale, l'article 78 de la LTVA prévoirait que « *les amendes fiscales sont prononcées par le directeur et de l'administration ou par son délégué. Elles sont payables dans le mois de la notification de la décision écrite, nonobstant l'exercice d'une voie de recours* ».

Tant l'article 47,2 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (ci-après la Charte) que l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme (ci-après la CEDH) exigeraient le respect du principe du contradictoire, au titre duquel l'assujetti doit avoir valablement eu l'opportunité de faire valoir ses observations quant à l'adoption d'une amende fiscale.

S'agissant d'un droit à être entendu et à faire valoir ses observations, celui-ci ne saurait être effectif que dans la mesure où l'assujetti aura pu faire valoir ses observations à l'autorité compétente pour l'adoption d'une amende fiscale, c'est-à-dire, en l'espèce, le Directeur de l'AEDT ou son délégué.

S'il est exact que la demanderesse a été invitée à produire ses observations à la suite du PV émis le 12 février 2019, force serait de constater que ce PV ne fait nullement mention de la possible imposition d'une amende fiscale. Seule une non-déductibilité de la TVA en amont y serait postulée.

Pour le surplus, l'amende aurait été imposée alors même que le délai octroyé à la demanderesse pour faire objection des bulletins originaux n'avait pas expiré.

En toute hypothèse, le service anti-fraude ne serait pas compétent pour prononcer une amende fiscale à l'encontre de l'assujettie — seul serait compétent le Directeur de l'AEDT ou son délégué.

Finalement, la qualification de sanction pénale d'une telle amende imposerait à l'AEDT le respect du principe de non rétroactivité des lois pénales.

Or, l'amende imposée serait égale à 15% du montant de l'impôt prétendument é lude sans que le montant de l'amende ne soit ventilé entre les années concernées, c'est-à-dire les années 2016, 2017 et 2018.

Pourtant, dans sa mouture précédant la réforme fiscale de 2017 (et donc dans sa version applicable à l'année 2016) la LTVA aurait plafonné le montant de l'amende à 10% de l'impôt prétendument é lude.

La décision litigieuse et l'amende seraient par conséquent à annuler pour être illégales.

## 2. L'ETAT et l'AEDT

Les parties défenderesses exposent qu'au cours des années 2018 et 2019, le service anti-fraude de Diekirch au sein de l'AEDT aurait procédé à un certain nombre de vérifications et de contrôles relatifs aux exercices 2016, 2017 et 2018.

Lors de ces contrôles, le service anti-fraude aurait constaté que le chiffre d'affaires de la société SOCIETE1.) se limiterait essentiellement à des redevances annuelles d'un montant hors taxes de 510.000.- euros perçus d'une société de droit XXXXX du groupe familial, à savoir SOCIETE3.). En tant que prestations de service intracommunautaire à destination d'un client-assujetti, le chiffre d'affaires correspondant à ces redevances ne donnerait pas lieu à collecte de TVA au Luxembourg, mais ferait l'objet d'une auto-liquidation dans le chef du client XXXX.

Par ailleurs, la société aurait acquis (respectivement versé des acomptes en vue de l'acquisition), au courant des années couvertes par le contrôle, plusieurs voitures de luxe. Deux de ces véhicules (ENSEIGNE1.) ALIAS1.) et ENSEIGNE2.)) acquis auraient été revendus après une courte période, avec des moins-values importantes.

Dans leur procès-verbal du 12 février 2019, les agents du service anti-fraude concluraient qu'au vu l'objet social de la société, les voitures de luxe ainsi que les dépenses liées sur celles-ci ne présentent aucun lien, respectivement elles ne sont pas utilisées dans le cadre de l'accomplissement de l'objet social de la société ou de la production de recettes.

La société n'ayant pas produit d'observations audit procès-verbal endéans le délai fixé par l'AEDT, le bureau d'imposition compétent aurait émis, en date du 19 mars 2019 des bulletins de taxation d'office pour les années 2016, 2017 et 2018, avec comme date de notification le 4 avril 2019. Les Bulletins refuseraient la déduction de la taxe en amont sur l'acquisition des véhicules ENSEIGNE1.) et ENSEIGNE2.).

En date du 24 mai 2019, le Directeur de l'AEDT aurait par ailleurs décidé d'infliger, sur base de l'article 77, paragraphe 3 de la LTVA, une amende fiscale d'un montant de 33.808.- euros à SOCIETE1.) pour déclarations ne reflétant pas la réalité économique et ne respectant dès lors pas le prescrit de l'article 64 de la LTVA.

Par courrier d'avocat du 4 juillet 2019, la société aurait réclamé contre les bulletins de taxation d'office ainsi que contre l'amende.

Le Directeur de l'AEDT aurait pris sa décision sur réclamation en date du 10 décembre 2019 (date de notification 20 décembre 2019) et aurait partiellement fait droit aux demandes de la société en procédant à l'annulation du bulletin 2017 et du bulletin 2018.

En l'occurrence, les déclarations de SOCIETE1.) ne reflèteraient pas la réalité économique et ne seraient pas conformes aux dispositions légales applicables, en ce que la taxe en amont déductible a été augmentée d'une TVA subie sur des dépenses en lien avec l'acquisition de divers véhicules de luxe ne revêtant pas un caractère

strictement professionnel, telles des dépenses somptuaires, de divertissement ou de représentation (et n'ouvrant partant pas droit à déduction d'après l'art. 54 de la LTVA).

Ce caractère de dépenses somptuaires, de divertissement ou de représentation ferait l'objet d'un recours parallèle introduit par SOCIETE1.), et enrôlé sous le n° TAL-2020-04954.

Aux yeux des parties défenderesses, l'ensemble des éléments factuels objectifs laisseraient conclure que les véhicules acquis ont servi à des fins exclusivement privées.

Comme la partie demanderesse l'aurait justement rappelé, la déduction de la taxe en amont serait limitée aux biens utilisés pour les besoins de l'entreprise (article 48 de la LTVA), pour autant qu'ils ne soient pas utilisés pour effectuer des livraisons de biens et/ou des prestations de services exonérées ou ne rentrant pas dans le champ d'application de la taxe (article 49 de la LTVA). L'article 54 de la LTVA préciserait ensuite que « 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 ».

Pour l'application de l'ensemble des régies relatives à la déduction de la TVA en amont, la CJUE, comme les juridictions luxembourgeoises retiendraient de façon constante qu'il incombe à l'assujetti qui demande la déduction de la TVA, d'établir, par des éléments objectifs, que les conditions prévues pour en bénéficier sont remplies.

Or, aux yeux des parties défenderesses, il n'existerait pas, en l'espèce, de tels éléments objectifs. Bien au contraire, l'ensemble des éléments factuels objectifs laisseraient conclure que les véhicules acquis par la partie demanderesse auraient servi à d'autres fins, exclusivement privées, dans le chef du bénéficiaire économique de la partie demanderesse et de sa famille, qui feraient de la conduite de véhicules de marque ENSEIGNE1.) leur hobby.

En premier lieu, la société ne rapporterait pas le moindre élément de preuve tangible laissant conclure à une réelle présence auprès du public (que ce soit le grand public ou le public cible du marché des véhicules ENSEIGNE1.)).

La partie adverse manquerait de verser la moindre preuve d'une entrée en contact avec l'un ou l'autre acquéreur potentiel de ses véhicules à travers le compte Instagram de PERSONNE1.). Non seulement, les publications, qui auraient pu y être trouvées laissent toutes conclure à une utilisation privée des véhicules, mais le profil en question aurait par ailleurs été configuré comme « privé » récemment, de sorte à ne plus être accessible qu'aux personnes qui sont déjà en contact avec PERSONNE1.). Ces quelques 1500 personnes, parmi lesquelles sans doute de nombreux jeunes de la même tranche d'âge de PERSONNE1.), ne suffiraient guère à constituer un public-cible crédible d'acquéreurs de véhicules de luxe.

Au moment de l'acquisition des véhicules litigieux (c'est-à-dire en 2016, 2017 et 2018), la société demanderesse n'aurait pas non plus disposé d'une autorisation d'établissement lui permettant de procéder à l'achat-revente de véhicules de luxe.

Ensuite, la réalité de la prétendue activité d'achat-revente de la société ne serait pas établie par les deux ventes de véhicules qui ont eu lieu en 2017 et en 2018. Au contraire, de telles ventes pourraient tout aussi bien être effectuées dans un contexte de détention des véhicules à des fins purement privées.

Force serait de constater que la partie demanderesse ne produit pas la moindre pièce relative à l'utilisation effective des deux autres véhicules ENSEIGNE1.) acquis par la société en 2017, à savoir les modèles ALIAS2.) et ALIAS3.).

Pour la ENSEIGNE1.) ALIAS3.), la société SOCIETE1.) renseignerait simplement qu'elle n'aurait jamais été conduite et ne serait assurée que pour le vol et l'incendie, à savoir une formule adaptée, d'après les sites Internet spécialisés, pour les véhicules destinés à n'être conduits que sur des circuits. Bien qu'elle fasse état d'une prétendue valeur de marché du modèle ALIAS3.) supérieure à son prix d'acquisition, elle ne rapporterait cependant pas la moindre preuve d'avoir proposé le véhicule à la vente, ni a fortiori, de l'avoir effectivement vendu.

Pour le véhicule ENSEIGNE1.) ALIAS2.), elle ne produirait pas la moindre explication quant à une éventuelle intention de revente. La seule information dont disposent les parties défenderesses aujourd'hui, soit quatre ans après l'acquisition de ce véhicule, décrit comme « *bas de gamme* », est qu'il aurait fait l'objet d'un usage privé.

L'ensemble des explications de la demanderesse resteraient purement théoriques et circulaires ; à en croire la demanderesse, elle aurait sans doute pu réaliser d'importantes plus-values sur différentes opportunités d'achat et de revente - dont toute trace ferait d'ailleurs défaut dans les pièces adverses - ce qui aurait pu démontrer son intention commerciale / économique, mais elle n'aurait pu concrétiser ses projets en raison justement du fâcheux contrôle TVA au Luxembourg.

Sous le fanion d'une écurie de course, les consorts PERSONNE1.) participeraient en effet à des événements prestigieux organisés pour les amateurs de ENSEIGNE1.) sur différents circuits européens. D'après les indications disponibles en ligne, il ne s'agirait-là pas de compétitions automobiles officielles, organisées sous l'égide d'une fédération nationale ou internationale, mais plutôt de manifestations réservées aux propriétaires de véhicules ENSEIGNE1.), qui seraient membres d'un programme spécial, à vocation commerciale. La finalité primaire des consorts PERSONNE1.) serait donc le divertissement.

La déduction de la taxe en amont sur les véhicules litigieux aurait donc été rejetée à juste titre par le bureau d'imposition. De même, le constat de déclarations inexactes enfreignant à l'article 64 de la LTVA aurait été fait à juste titre par l'AEDT.

L'effet de la déclaration inexacte de la société demanderesse étant de réduire les montants de TVA exigibles, les conditions de l'article 77, paragraphe 3 de la LTVA seraient manifestement remplies en l'espèce.

Le reproche tiré d'une prétendue violation des droits de la défense de SOCIETE1.) ne serait pas fondé dans la mesure où elle aurait bien eu la possibilité de formuler ses observations par rapport au procès-verbal établi par le service anti-fraude de l'AEDT.

Le procès-verbal indiquerait également clairement que le fait d'éluider le paiement de l'impôt est passible d'une amende fiscale de 10 à 50% du montant de TVA en jeu.

Aucun droit fondamental de la société n'aurait été enfreint au cours de cette procédure, qui aurait eu la faculté de former ses observations avant la prononciation de la décision d'amende, ainsi que d'exercer la voie de recours légalement prévue après la prononciation de la décision.

Par ailleurs, le service anti-fraude aurait valablement pu recueillir les observations de la société, sans que cela n'affecterait la légalité de la décision d'amende, prise par le Directeur de l'AEDT. Même si de manière générale, la compétence du Directeur de l'AEDT pour prononcer les amendes résulterait de la loi, il n'y aurait cependant pas d'obstacle à ce que les observations de l'assujetti soient recueillies par le service anti-fraude, en amont de la prise de décision.

Le principe de non-rétroactivité exigerait simplement de ne pas appliquer une loi nouvelle plus dure à des faits commis avant son entrée en vigueur.

Tout fait constitutif d'une infraction, sanctionnée par l'article 77, paragraphe 3 de la LTVA, commis à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2017 tomberait sous le coup des nouveaux taux d'amendes, tels qu'ils résultent de la réforme fiscale, sans qu'il n'y ait lieu de parler d'une quelconque rétroactivité.

Vu que la déclaration de TVA annuelle relative à l'exercice 2016 aurait été déposée après le 1<sup>er</sup> janvier 2017, l'infraction sanctionnée aurait, elle aussi, été commise après cette date et serait dès lors susceptible d'être sanctionnée par une amende de 15% de la TVA éludée.

### **Motifs de la décision**

#### **1. Quant à la recevabilité à l'égard de l'ETAT**

L'ETAT et l'AEDT se rapportent à prudence de justice en ce qui concerne la recevabilité du recours dirigé à leur encontre par la société SOCIETE1.).

Le fait de se rapporter à prudence de justice équivaut à une contestation.

L'article 76 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée dans sa version applicable à l'année 2013 prévoit que le recours « *doit être signifié à l'Administration de l'enregistrement et des domaines en la personne de son directeur* ».

Sur base de cette disposition légale, la jurisprudence décide de façon constante que l'administration de l'enregistrement et des domaines n'a pas de personnalité juridique, de sorte que les actions en justice concernant cette administration doivent en principe être intentées par ou contre l'Etat. Cette solution connaît cependant une exception dans les cas où la loi lui a donné délégation d'intenter les actions en justice ou d'y défendre, cas dans lesquels elles sont valablement introduites par ou contre l'administration seule (Cass. N° 9/2010 du 18 février 2010 N° 2708 du registre et N° 25/2011 du 7 avril 2011 N° 2853 du registre).

Il découle du libellé du prédit article 76 paragraphe 3 que dans la matière faisant l'objet du litige (un recours en matière de TVA), l'assignation doit obligatoirement être dirigée contre l'administration et que c'est seule cette dernière qui peut être défenderesse à l'action.

Diriger le recours contre les décisions du directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines en donnant directement assignation à ladite administration ne constitue partant pas une simple faculté au profit de l'assujetti, mais une obligation légale. La sécurité juridique requiert à ce que le texte de loi soit appliqué dans les termes que le législateur lui a donnés. L'utilisation par la loi de la formulation que « l'exploit portant assignation doit être signifié à l'Administration de l'enregistrement et des domaines en la personne de son directeur » ne peut être comprise autrement qu'en ce que le défendeur à l'action est ladite administration. Le non-respect de cette obligation affecte la validité de l'exploit d'assignation.

Par voie de conséquence, le recours est à déclarer irrecevable dans la mesure où elle a été formée à l'encontre de l'Etat. (Tribunal d'arrondissement de Luxembourg 29 avril 2015, N° 159775 du rôle ; Tribunal d'arrondissement de Luxembourg 1er juillet 2015, N° 162716 du rôle ; Cour d'appel 17 juillet 2015, N° 40885 du rôle).

## 2. Quant au fond

Le tribunal tient à relever d'emblée que suivant jugement n° 2024TALCH03/00006 du 16 janvier 2024 rendu par le tribunal de céans entre les mêmes parties dans l'affaire instruite sous le numéro de rôle TAL-2020-04954, il a été jugé et retenu que SOCIETE1.) n'était pas en droit de déduire la taxe en amont sur les véhicules litigieux.

L'autorité de chose jugée attachée au jugement n° 2024TALCH03/00006 du 16 janvier 2024 rendu par le tribunal de céans entre les mêmes parties dans l'affaire instruite sous le numéro de rôle TAL-2020-04954, et plus particulièrement quant au point toisé dans tel jugement que SOCIETE1.) n'est pas en droit de déduire la taxe en amont sur les véhicules litigieux, existe dès le prononcé de tel jugement et s'impose aux parties.

Il n'y dès lors pas lieu de revenir sur ce point alors que le jugement n° 2024TALCH03/00006 du 16 janvier 2024 rendu par le tribunal de céans entre les mêmes parties dans l'affaire instruite sous le numéro de rôle TAL-2020-04954 est revêtu de l'autorité de chose jugée quant à tel point.

L'article 77, paragraphe 3 de la LTVA dispose que « *sera passible d'une amende fiscale de 5 à 10 pour cent de la taxe sur la valeur ajoutée éludée ou du remboursement indûment obtenu, sans qu'elle puisse être inférieure à 125 euros, toute personne qui aura enfreint les articles 56ter-1, 56ter-2, 56ter-3, 56quinquies, 56sexies, 56septies, 60bis, 60ter, 62 à 66bis, 70 et 71 ainsi que les règlements pris en exécution de ces articles, avec pour but ou pour résultat d'éluider le paiement de l'impôt ou d'obtenir d'une manière irrégulière le remboursement de taxes* ».

Pour qu'une amende puisse être prononcée, il faut donc d'une part une infraction à l'une des dispositions légales citées à l'article 77 et d'autre part que cette infraction ait

eu pour but, ou pour simple résultat, soit une réduction du montant de la taxe déclarée soit une augmentation du montant de la taxe à récupérer du Trésor.

En l'espèce, l'infraction constatée par les services de l'AEDT et reprise par le Directeur dans sa décision d'amende, est relative à l'article 64 de la LTVA qui impose une déclaration correcte et conforme à la réalité économique des données nécessaires pour constater le montant de la taxe exigible et des déductions à opérer.

Pour rappel, la déduction de la taxe en amont sur les véhicules litigieux a été rejetée à juste titre par le bureau d'imposition.

SOCIETE1.) invoque une prétendue violation de ses droits à la défense en ce qu'elle n'aurait pas eu l'opportunité de faire valoir ses arguments lors d'une procédure contradictoire.

Contrairement aux affirmations de SOCIETE1.), le procès-verbal, lui adressé par courrier recommandé du 12 février 2019, se réfère, en sa page 6, de manière explicite à l'article 77 de la LTVA : « Suivant l'article 77 de la loi TVA, sera passible d'une amende fiscale de 10 à 50% de la taxe sur la valeur ajoutée éludée ou du remboursement indûment obtenu, toute personne qui aura éludé le paiement de l'impôt ou obtenu d'une manière irrégulière le remboursement de taxes. »

Force est donc de constater que l'AEDT a pleinement respecté le principe du contradictoire, en rendant attentif SOCIETE1.) à la possibilité d'amendes fiscales en cas de déclarations inexactes ayant pour effet d'éluder le paiement de la TVA ou d'obtenir de manière irrégulière le remboursement de taxes et en lui donnant la possibilité de formuler ses observations par rapport à ce reproche.

Toutefois, SOCIETE1.) a préféré ne pas donner suite au procès-verbal.

Que l'amende ait finalement été prononcée en mai 2019 (avec date de notification présumée le 10 juin) alors que des voies de recours restaient ouvertes à rencontre des bulletins de taxation d'office est sans aucune incidence étant donné que les deux types de décisions (décision d'amende et décision de taxation d'office) ouvre chacune des voies de recours séparées, qui, pour le surplus, ont chacune été exercée par SOCIETE1.).

A ce sujet, les parties défenderesses donnent à considérer que le règlement grand-ducal du 5 décembre 2018 fixant l'organisation des services d'exécution de l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA attribue explicitement en son article 8 compétence au service anti-fraude en matière de recherche et de détection de toutes infractions légales en matière de TVA.

Ledit article 8 prévoit en effet que « *Le service anti-fraude est chargé :*

- a) *des contrôles approfondis en matière de taxe sur la valeur ajoutée, des impôts sur les assurances, ainsi qu'en matière de droits d'enregistrement et de succession ;*

- b) *de la recherche et de la détection de toutes infractions en matière de taxe sur la valeur ajoutée, des impôts sur les assurances, ainsi qu'en matière de droits d'enregistrement et de succession ;*
- c) *de l'analyse et du suivi des résultats des contrôles visés à la lettre a) ;*
- d) *du traitement des demandes d'assistance transmises au service anti-fraude sur le fondement des dispositions communautaires et des conventions internationales ;*
- e) *de la participation aux activités prévues par les programmes d'action nationaux, communautaires et internationaux en matière de TVA ;*
- f) *de la surveillance et des contrôles dans le cadre de la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme. »*

Au vu des compétences attribuées au service anti-fraude, il est évidemment aussi en droit de recueillir les observations émises par un assujetti dans le cadre d'un contrôle. Admettre le contraire, reviendrait à anéantir le service anti-fraude de sa mission qui consiste justement dans la recherche d'infraction en matière de TVA et de l'analyse des résultats d'un contrôle, donc une instruction à charge et décharge de l'assujetti qui doit être à même d'émettre ses observations.

La finalité même du principe du contradictoire (auquel la partie demanderesse se réfère d'ailleurs elle-même dans ses développements) n'est rien d'autre que de permettre l'établissement éclairé de l'existence ou non d'une infraction en tenant compte de l'ensemble des faits et circonstances de l'espèce, y compris et surtout d'un point de vue de l'assujetti concerné. La collecte des observations de l'assujetti, préalablement à la prononciation de l'amende, rentre dès lors implicitement mais nécessairement dans la compétence attribuée au service anti-fraude par le règlement grand-ducal du 5 décembre 2018.

Le procès-verbal fait état de dépenses liées aux voitures de luxe qui ne présentent aucun lien avec, respectivement ne sont pas utilisées dans le cadre de, l'activité économique de SOCIETE1.) (« *la taxe en amont grevant ces voitures de luxe aurait dû être déclarée comme non-déductible* ») et indique les montants de taxe en amont considérés comme non-déductibles.

Le comportement susceptible d'être sanctionné est donc décrit avec précision.

S'y rajoute que les procès-verbaux, dressés par le service anti-fraude, qui servent par la suite à la prise de décision d'amende par le Directeur de l'AEDT, reprennent non seulement les constats du service anti-fraude, mais également, le cas échéant, les observations de l'assujetti. En l'espèce, SOCIETE1.) a été invitée à formuler ses observations dans les termes suivants : « *L'assujetti est invité à produire d'éventuelles observations par écrit avant le 28 février 2019* ».

Par conséquent, lorsque le Directeur prend sa décision suite au procès-verbal du service anti-fraude, il prend nécessairement en compte les observations de l'assujetti (s'il y en a).

A noter que la décision d'amende, contre laquelle porte le recours en l'espèce, a bien été prononcée par le Directeur, sur base du procès-verbal dressé par le service anti-fraude, et non pas par le service anti-fraude lui-même.

Le droit procédural de l'assujetti étant dès lors pleinement garanti, la procédure suivie en l'espèce ne saurait être valablement critiquée.

Il est encore reproché à l'AEDT l'application rétroactive d'une amende plus lourde.

La loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale prévoit, dans son article 12, point 5°, la modification litigieuse de l'article 77, paragraphe 3 de la LTVA.

Conformément à l'article 25 de ladite loi du 23 décembre 2016, les dispositions de l'article 12 « *sont applicables à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2017* ».

Cette formulation s'oppose à une application « *à partir de l'année d'imposition 2017* », telle qu'elle existe pour toutes les autres dispositions de la loi du 23 décembre 2016 non spécifiquement énumérées.

Il convient donc d'en conclure que tout fait constitutif d'une infraction, sanctionnée par l'article 77, paragraphe 3 de la LTVA, commis à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2017 tombe sous le coup des nouveaux taux d'amendes, tels qu'ils résultent de la réforme fiscale, sans qu'il n'y ait lieu de parler d'une quelconque rétroactivité.

En l'espèce, le Directeur de l'AEDT a, dans sa décision du 24 mai 2019, entendu sanctionner une infraction à l'article 64 de la LTVA et plus particulièrement le fait que « *les déclarations de TVA des années 2016, 2017 et 2018 ne reflétaient pas la réalité économique* ». La date de l'infraction commise est donc nécessairement la date de dépôt des déclarations de TVA litigieuses.

Or, dans la mesure où la déclaration de TVA annuelle relative à l'exercice 2016 a été déposée après le 1<sup>er</sup> janvier 2017, l'infraction sanctionnée a, elle aussi, été commise après le 1<sup>er</sup> janvier 2017 et peut dès lors valablement être sanctionnée par une amende de 15% de la TVA éludée.

La même chose vaut évidemment pour les déclarations annuelles relatives aux années 2017 et 2018, pour lesquelles SOCIETE1.) ne conteste d'ailleurs pas l'application dans le temps de l'amende de 15%.

Le moyen tiré d'une prétendue application rétroactive d'une peine plus lourde est partant également à rejeter.

Au vu de l'ensemble des éléments qui précèdent, il y a lieu de confirmer la décision directoriale entreprise du 10 décembre 2019.

### 3. Quant aux demandes accessoires

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 société SOCIETE1.) est à débouter de sa demande en allocation d'une indemnité de procédure sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile.

A défaut par l'ETAT et l'AEDT de justifier en quoi il serait inéquitable de laisser à leur charge une partie des frais exposés par elle et non compris dans les dépens, leur demande introduite sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile est également à déclarer non fondée

Aux termes des articles 238 et 242 du nouveau code de procédure civile, toute partie qui succombera sera condamnée aux dépens et les avocats à la Cour pourront, dans les instances où leur ministère est obligatoire, demander la distraction des dépens à leur profit.

Il échet partant de condamner la société SOCIETE1.) aux frais et dépens de l'instance avec distraction au profit de l'étude BONN STEICHEN & PARTNERS, qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.

### **PAR CES MOTIFS**

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

dit irrecevable la demande en réformation de la décision directoriale entreprise du 10 décembre 2019 en tant que dirigée contre l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG,

la dit recevable pour le surplus,

la dit non fondée,

partant confirme la décision directoriale entreprise du 10 décembre 2019,

déboute la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) SARL de sa demande en allocation d'une indemnité de procédure sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile,

déboute l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG et l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES de leur demande en allocation d'une indemnité de procédure sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile,

condamne la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) SARL aux frais et dépens de l'instance, avec distraction au profit de l'étude BONN STEICHEN & PARTNERS, qui la demande affirmant en avoir fait l'avance.