

**Jugement civil no 93/2016 (8<sup>e</sup> chambre)**

Audience publique du mardi, 3 mai 2016.

**Numéro du rôle: 169.040**

Composition:

Danielle POLETTI, vice-présidente,  
Anne SCHMIT, juge,  
Philipp ZANGERLÉ, juge-délégué,  
Guy BONIFAS, greffier.

**ENTRE**

la société à responsabilité limitée MERCURY GROUP S.à.r.l., établie et ayant son siège social à L-1941 Luxembourg, 209, route de Longwy, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le n° B 131.983, représentée par son gérant actuellement en fonctions,

**partie demanderesse** aux termes d'un exploit de l'huissier de justice suppléant Catherine NILLES, en remplacement de l'huissier de justice Patrick KURDYBAN de Luxembourg du 13 avril 2015,

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

**ET**

- 1) l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, établie à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume, représentée par son directeur actuellement en fonctions,
- 2) l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, représenté par son Premier Ministre, Ministre d'Etat actuellement en fonctions, ayant ses bureaux à L-1352 Luxembourg, 4, rue de la Congrégation, et pour autant que de besoin par son Ministre des Finances actuellement en fonctions, ayant ses bureaux à L-1352 Luxembourg, 3, rue de la Congrégation, ayant dans ses attributions l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines,

**parties défenderesses** aux fins du prédit exploit NILLES,

comparant par la société Arendt & Medernach, représentée par Maître François KREMER, avocat, demeurant à Luxembourg.

---

## LE TRIBUNAL

Où la société à responsabilité limitée MERCURY GROUP S.à.r.l. (ci-après MERCURY GROUP) par l'organe de Maître Stéphanie COLLMANN, avocat, en remplacement de Maître Alexandre CHATEAUX, avocat constitué.

Où l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES (ci-après l'AED) et l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG (ci-après l'ETAT) par l'organe de Maître Céline TRITSCHLER, avocat, en remplacement de la société Arendt & Medernach constituée.

### Faits

Les faits tels qu'ils résultent de l'exploit introductif d'instance, des renseignements du tribunal ainsi que des pièces et conclusions échangées entre parties peuvent se résumer comme suit :

La société HEINEN & CO CONSULTING S.à.r.l., a été constituée en date du 4 septembre 2007 par A.), associé unique. Ce dernier a également été nommé gérant.

Suivant l'article 2 des statuts déposés lors de la constitution de la société, l'objet social est le suivant :

*« La société a pour objet social les technologies de l'information ainsi que le conseil en système informatique, à savoir les activités de conseil concernant le type et la configuration du matériel informatique (hardware) ainsi que les applications logicielles (software) qui s'y rattachent et toutes activités de consultance dont plus particulièrement la consultance en informatique.*

*La société aura également pour objet le développement, la production, le traitement, le commerce, la réparation, le placement et la livraison de programmes informatiques, de hardware informatiques, de software informatiques, de tout appareil technique, électronique, et mécanique et leurs pièces détachées, aussi bien au Grand-Duché de Luxembourg qu'à l'étranger, tant pour son propre compte que pour le compte d'un tiers, ou en collaboration avec un tiers.*

*La société aura également pour objet l'établissement et la propagation de cours d'informatique avec si nécessaire, la mise à disposition d'un professeur, l'organisation de cours, de conférences et de séminaires en informatique, en langage de programmation ainsi que de toutes activités y attenantes.*

*La société pourra également exercer toutes opérations se rapportant directement ou indirectement à l'étude des marchés de vente, à la conception et à la mise au point de produits adaptés aux besoins de ces marchés et à l'examen de ces problèmes de prospection commerciale, de promotion et de distribution.*

*La société a également pour objet toutes les opérations se rapportant directement ou indirectement à la prise de participations sous quelque forme que ce soit, dans toute entreprise, ainsi que l'administration, la gestion, le contrôle et le développement de ces participations.*

*Elle pourra notamment employer ses fonds à la création, à la gestion, à la mise en valeur et à la liquidation d'un portefeuille se composant de tous titres et brevets de toute origine, participer à la création, au développement et au contrôle de toute entreprise, acquérir par voie d'apport, de souscription, de prise ferme ou d'option d'achat et de toute autre manière, tous titres et brevets, les réaliser par voie de vente, de cession, d'échange ou autrement, faire mettre en valeur ces affaires et brevets, accorder à d'autres sociétés ou entreprises dans lesquelles la Société détient une participation ou qui font partie du même groupe de sociétés que la Société, tous concours, prêts, avances ou garanties.*

*En général elle pourra effectuer toutes opérations commerciales, industrielles, mobilières, immobilières ou financières tant au Grand-Duché de Luxembourg qu'à l'étranger, et encore accomplir toutes opérations de nature à favoriser l'accomplissement de son objet social. ».*

Suite à une cession des 500 parts sociales en date du 31 mai 2011, **B.)** est devenu actionnaire unique et suite au décès de **A.)**, il est également devenu gérant de la société.

Suite à une cession de parts par acte notarié du 26 septembre 2012, **B.)** a cédé 250 parts sociales de la société HEINEN & CO CONSULTING S.à.r.l. à **C.)**.

Les associés ont décidé d'élargir l'objet social de la société et de modifier l'article 2 des statuts pour l'étendre à l'achat, la vente, la vente à tempérament, la location et le financement de véhicules automoteurs.

Ils ont encore décidé de changer la dénomination sociale de la société de HEINEN & CO CONSULTING S.à.r.l. en MERCURY GROUP S.à.r.l.

Suite à une cession de parts par acte notarié du 23 mai 2013, **B.)** a cédé 83 parts sociales de la société MERCURY GROUP S.à.r.l. à **D.)** et **C.)** a cédé 83 parts sociales de la société MERCURY GROUP S.à.r.l. à **D.)**.

Le 16 septembre 2015, les associés ont encore décidé d'étendre l'objet social à l'achat, la vente, la vente à tempérament, la location à court et long terme et le financement de véhicules automoteurs, avions et bateaux.

A la suite d'un contrôle effectué par le service anti-fraude de l'AED, un procès-verbal daté du 24 avril 2014 a été notifié le 28 avril 2014 à MERCURY GROUP avec un redressement de TVA à hauteur de 152.763,26 euros.

MERCURY GROUP a émis des contestations suivant courrier du 17 mai 2014.

En réponse aux observations effectuées par MERCURY GROUP, le service anti-fraude a émis un deuxième procès-verbal en date du 17 juin 2014 et réduit l'imposition à un montant de 61.937,65 euros. Ce procès-verbal a été notifié le 18 juin 2014 à MERCURY GROUP.

MERCURY GROUP a, en date du 23 juin 2014, fourni de nouvelles remarques et communiqué des pièces additionnelles.

L'AED a notifié en date du 1<sup>er</sup> octobre 2014 deux bulletins de taxation d'office relatifs aux années 2012 et 2013 reprenant les redressements opérés dans son deuxième procès-verbal susmentionné.

Les bulletins de taxation émis portent sur les éléments suivants : requalification des contrats de location-vente de véhicules en prestations de services ; refus d'application de l'exonération de TVA liée à des livraisons intracommunautaires de biens effectuées pour cause de numéros de TVA de clients non valides ; taxation d'acquisitions intracommunautaires correspondant aux livraisons intracommunautaires renseignées par des vendeurs situés dans d'autres Etats membres ; taxation de certaines dépenses effectuées à des fins privées ; rejet de l'application du régime de la marge sur la revente d'un véhicule de marque Lamborghini Gallardo ; refus de l'exonération pour cause d'exportation de biens pour une vente à un particulier sur la base d'une facture pro forma adressée à un résident luxembourgeois.

MERCURY GROUP a introduit une réclamation en date du 29 novembre 2014 contre les deux bulletins de taxation d'office relatifs aux années 2012 et 2013. Elle a accepté certains redressements opérés par l'AED mais s'est opposée à ceux repris dans le tableau ci-dessous :

Page procès-verbal 17.06.2014	Objet	Montant de base (EUR)	Supplément TVA
11	Location-vente BMW 120, Mme E.) (2012)	6.487,16	973,07
22	Location-vente F.) (2012)	1.697,16	254,57
23	Location-vente G.) (2012)	1.967,68	295,15
18	Fournisseurs étrangers (2012)	13.943,00	2.091,45
17	Dibacs Nosal SAS (2012)	2.505,60	375,84
21	Factures M. H.) (2012)	1.060,87	175,96
37	Location-vente F.) (2013)	3.960,04	594,00
37	Location-vente General Euro Projet (2013)	1.131,44	1.679,72
39	Location-vente G.) (2013)	2.951,52	442,73
34	Fournisseurs étrangers (2013)	61.740,65	9.261,10
31	Lamborghini Gallardo (2013)	74.782,61	11.217,32
27	Audi A8 (2013)	43.478,26	6.521,74
27	Bentley Continental (2013)	86.956,52	13.043,47
40	Location-vente BMW 120, Mme E.) (2013)	8.948,64	1.342,30

Le Directeur de l'AED a, par décision notifiée le 17 janvier 2015, rejeté les arguments

de MERCURY GROUP et confirmé les impositions considérant que les points soulevés par MERCURY GROUP avaient déjà fait l'objet d'un examen approfondi et non concluant.

Cette décision n'est pas acceptée par MERCURY GROUP.

### Procédure

Par exploit d'huissier de justice du 13 avril 2015, MERCURY GROUP a fait donner assignation à l'AED et à l'ETAT à comparaître devant le tribunal d'arrondissement de ce siège.

L'affaire a été inscrite au rôle sous le numéro 169.040. Elle a été soumise à l'instruction de la 8<sup>e</sup> section.

L'instruction a été clôturée suivant ordonnance du 16 février 2016 et l'affaire a été renvoyée pour plaidoiries à l'audience du 22 mars 2016.

### Prétentions et moyens des parties

MERCURY GROUP poursuit principalement la rectification, sinon l'annulation des bulletins litigieux de taxation d'office en matière de taxe sur la valeur ajoutée pour les exercices 2012 et 2013. Elle demande plus particulièrement au tribunal de constater que ses activités sont à qualifier de livraisons de biens ; de dire que les locations-ventes litigieuses (E.), I.), J.), K.), F.), G.), General Euro Projet) ne sont pas assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée ; de dire que les montants déclarés sur les états récapitulatifs des ventes intracommunautaires par les fournisseurs étrangers (SA Accordata, Sa Brico Belgium, SPRL DEFACQ Pneus, SA Ollivier, SA Lambrecht N1, Garage Muylaert, SA Tapis St Malo, Blumarine SR, Sa d'Ieteren, SA Auto-Sport Willy, SA AB Mons Aborinage, SA Barvaux, SA Defacq Pneus, SA Ginion Waterloo, SA Piret, Van Gansen Autocent, SA Novauto Mons, SA Seraing Pneux Veldic, Centrale Pneus Pierson, Garage Dave et fils, Sprl Easy Phone, Jan Orye, Giorgio Armani Retail, BVBA Delorge, SASU Feu Vert, Loro Piana SPA, Fendi Italia Sri, Bally Italia Sri, Rossocorsa Sri, Inchcape BM Auto) ne sont pas assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée ; de constater que les cadeaux clients et les factures de fournisseurs luxembourgeois ne sont pas à qualifier de dépenses privées ; de dire que les cadeaux clients et les factures de fournisseurs luxembourgeois (M. (...), Hifi International) ne sont pas soumis à la taxe sur la valeur ajoutée ; de dire que la revente du véhicule de marque Lamborghini Gallardo est assujettie au régime particulier de la marge bénéficiaire ; de dire que les exportations des véhicules de marque Audi A8 et Bentley Continental sont exonérées de taxe sur la valeur ajoutée.

Elle demande enfin la condamnation de l'AED, sinon de l'ETAT à tous les frais et dépens de l'instance, avec distraction au profit de l'avocat concluant, ainsi qu'au paiement de la somme de 2.000 euros à titre d'indemnité de procédure sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile.

L'AED et l'ETAT se remettent à prudence de justice en ce qui concerne la recevabilité de la demande.

Au fond, ils s'opposent à la demande et font valoir que les contestations de MERCURY GROUP ont déjà fait l'objet d'un examen attentif par les services compétents et qu'aucun élément nouveau n'a été apporté.

Ils précisent que l'AED a effectué des redressements de TVA pour les motifs suivants :

1. Les activités de MERCURY GROUP sont à qualifier de prestations de services et non pas de livraisons de biens et suivent dès lors les règles de localisation et de taxation des services de locations de véhicules automoteurs ;
2. Les conditions d'application de l'exonération de TVA au titre de livraisons intracommunautaires de biens n'étaient pas remplies dans le cas de trois contrats de location-vente ;
3. MERCURY GROUP n'a pas déclaré certaines acquisitions intracommunautaires de biens correspondant aux livraisons intracommunautaires de biens renseignées par certains fournisseurs situés dans d'autres Etats-membres de l'Union Européenne ;
4. Les cadeaux offerts aux clients par MERCURY GROUP doivent être qualifiés de dépenses privées ;
5. Les factures de certains fournisseurs luxembourgeois ne présentent aucun lien avec l'activité commerciale de MERCURY GROUP ;
6. La revente du véhicule de marque Lamborghini Gallardo ne pouvait être effectuée sous le régime de la marge;
7. Les conditions d'application de l'exonération de TVA au titre d'exportation de biens n'étaient pas applicables aux ventes de véhicules de marque Audi A8 et Bentley Continental.

Ils demandent enfin la condamnation de MERCURY GROUP à tous les frais et dépens de l'instance, avec distraction au profit de l'avocat concluant, ainsi qu'au paiement de la somme de 25.000 euros à titre d'indemnité de procédure sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile.

Par conclusions subséquentes notifiées le 6 novembre 2015, MERCURY GROUP demande au tribunal de constater qu'elle n'a pas bénéficié d'avantages en nature au sens de la circulaire N°104/1 L.I.R. du 18 février 2009 pour les véhicules Lamborghini Gallardo (...), BMW X5 et AUDI A8 (...) et de retenir que les suppléments de TVA effectués sur cette base ne sont pas légalement justifiés. Elle demande encore au tribunal de dire que les suppléments de TVA opérés par l'AED pour la revente de certaines marchandises ne sont pas à opérer suite à son engagement de produire les factures de revente correspondantes.

L'AED et l'ETAT concluent au rejet de ces demandes pour constituer des demandes nouvelles.

Motifs de la décision

- recevabilité de la demande dirigée contre l'AED et l'ETAT

Dans l'assignation introductive d'instance, MERCURY GROUP conclut à la recevabilité de son action dirigée tant contre l'AED que contre l'ETAT.

L'article 76, paragraphe 3 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (la loi TVA), dans la version en vigueur au moment de l'introduction du recours dispose :

*Les bulletins portant rectification ou taxation d'office visés au paragraphe 2 peuvent être attaqués par voie de réclamation. La réclamation, dûment motivée, doit être introduite par écrit auprès du bureau d'imposition compétent dans un délai de trois mois à compter de la date de notification du bulletin portant rectification ou taxation d'office. En cas de rejet total ou partiel de la réclamation au niveau de ce bureau, le directeur de l'administration est saisi d'office de la réclamation. Dans ce cas, le directeur réexamine l'imposition sur laquelle porte la réclamation. Sa décision se substitue à l'imposition entreprise et donne lieu, selon le cas, à l'émission d'un avis confirmatif, en partie ou en totalité, des éléments du bulletin attaqués et/ou à l'émission d'un bulletin portant rectification du bulletin attaqué. La notification de la décision est valablement faite par dépôt à la poste de l'envoi recommandé adressé soit au lieu du domicile de l'assujetti, de sa résidence ou de son siège, soit à l'adresse que l'assujetti a lui-même fait connaître à l'administration. La décision indique la date de notification à laquelle l'assujetti est censé l'avoir reçue.*

*La décision du directeur est susceptible de recours. Le recours est introduit par une assignation devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, siégeant en matière civile. Sous peine de forclusion, l'exploit portant assignation doit être signifié à l'Administration de l'enregistrement et des domaines en la personne de son directeur dans un délai de trois mois à compter de la date de notification figurant sur la décision du directeur. Lorsqu'une réclamation a été introduite et qu'une décision n'est pas intervenue dans le délai de six mois à partir de la réclamation, le réclamant peut considérer la réclamation comme rejetée et introduire un recours contre le bulletin qui fait l'objet de la réclamation. Le recours est introduit par une assignation devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, siégeant en matière civile. Dans ce cas, le délai prévu à l'alinéa qui précède ne court pas.*

Aux termes de l'article 76 de la loi précitée, l'administration de l'enregistrement et des domaines est le destinataire de l'assignation portant recours contre le bulletin de rectification ou de taxation. En cas de recours contre les bulletins d'impôts, c'est donc l'administration, qui agit en justice.

Le recours contre la décision directoriale de même que contre les bulletins d'imposition doit être dirigé contre l'administration de l'enregistrement en la personne de son directeur.

En effet, la règle générale de procédure de l'article 163 du nouveau code de procédure civile selon laquelle les assignations concernant une administration publique étatique

qui n'a pas de personnalité juridique sont à diriger contre l'Etat, représenté par le ministre d'Etat, connaît une exception au cas où la loi donne à une administration qui n'a pas la personnalité juridique le pouvoir d'agir en justice ou d'y défendre, comme c'est le cas pour les articles 76, paragraphe 3, et 79, de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la TVA (voir : Cour de cassation 18 février 2010, numéro 2708 du registre).

Aux termes de l'acte du 13 avril 2015, MERCURY GROUP a donné assignation à :

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

2. L'ETAT DU GRAND DUCHE DE LUXEMBOURG, ayant son siège au Ministère d'Etat à L-2910 Luxembourg, 4 rue de la Congrégation représenté par son Ministre d'Etat, et pour autant que de besoin par son Ministre des Finances, ayant dans ses attributions l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, dont les bureaux sont établis à L-1352 Luxembourg, 3 rue de la Congrégation ».

Etant donné que le recours tant contre un bulletin d'imposition que contre la décision directoriale est à diriger contre l'AED, représentée par son directeur en fonctions, et non pas contre l'ETAT, représenté par le Ministre d'Etat, la demande dirigée par MERCURY GROUP contre l'ETAT est irrecevable (en ce sens : TAL 25 mai 2011, n° 156/2011, rôle 123.814 ; TAL 25 janvier 2012, n° 10/2012, rôle 119.576).

Le recours de MERCURY GROUP dirigé contre l'AED, représentée par son directeur, non autrement critiqué, est recevable.

En effet, la décision directoriale, ayant confirmé les deux bulletins de taxation d'office à la TVA des 15 septembre 2014, a été notifiée en date du 17 janvier 2015. Le recours contre ladite décision introduite par acte d'assignation du 13 avril 2015 est partant intervenue endéans le délai de trois mois fixé par le prédit article 76.

#### - Demands nouvelles

L'AED conclut à voir déclarer irrecevables les contestations relatives à la location-vente des véhicules Lamborghini Gallardo (...), BMW X5 et AUDI A8 (...) et à la revente de certaines marchandises développées sous les points 8 et 9 des conclusions de la demanderesse du 6 novembre 2015.

Le contrat judiciaire se forme sur la demande contenue dans l'assignation introductive d'instance et les limites du débat sont alors fixées. Quand le défendeur a conclu sur le fond du litige, le contrat judiciaire est formé. Il a pour effet de circonscrire le débat et d'obliger le juge à statuer.

Ce principe de l'immutabilité de l'instance s'identifie à la règle de la prohibition des demandes nouvelles.

Il s'ensuit que les parties ne peuvent modifier leurs conclusions qu'à la condition que le principe de la demande reste le même ; les demandes nouvelles prohibées sont celles qui diffèrent de la demande originaire, inscrite dans l'exploit introductif, par leur objet, par leur cause ou par la qualité des parties. On ne peut dès lors changer radicalement la cause, l'objet, la base juridique de la demande.

Dans son exploit introductif d'instance du 13 avril 2015, MERCURY GROUP a indiqué qu'elle s'opposait aux redressements opérés par l'AED et repris dans le tableau ci-dessous :

Page procès- verbal 17.06.2014	Objet	Montant de base (EUR)	Supplément TVA
11	Location-vente BMW 120, Mme E.) (2012)	6.487,16	973,07
22	Location-vente F.) (2012)	1.697,16	254,57
23	Location-vente G.) (2012)	1.967,68	295,15
18	Fournisseurs étrangers (2012)	13.943,00	2.091,45
17	Dibacs Nosal SAS (2012)	2.505,60	375,84
21	Factures M. H.) (2012)	1.060,87	175,96
37	Location-vente F.) (2013)	3.960,04	594,00
37	Location-vente General Euro Projet (2013)	1.131,44	1.679,72
39	Location-vente G.) (2013)	2.951,52	442,73
34	Fournisseurs étrangers (2013)	61.740,65	9.261,10
31	Lamborghini Gallardo (2013)	74.782,61	11.217,32
27	Audi A8 (2013)	43.478,26	6.521,74
27	Bentley Continental (2013)	86.956,52	13.043,47
40	Location-vente BMW 120, Mme E.) (2013)	8.948,64	1.342,30

Tant dans la motivation que dans le dispositif de son exploit introductif d'instance du 13 avril 2015, MERCURY GROUP se réfère expressément aux montants figurant dans ce tableau.

L'AED a répliqué point par point aux 7 contestations dont a fait état MERCURY GROUP et se rattachant précisément au contenu du prédict tableau.

Aucune demande afférente à la location-vente des véhicules Lamborghini Gallardo (...), BMW X5 et AUDI A8 (...) (pages 12, 27, 29 et 30 du procès-verbal du 17 juin 2014) et à la revente de certaines marchandises ne figure au dispositif de l'assignation du 13 avril 2015. Ces contestations ne sont également pas reprises au tableau récapitulatif des points controversés.

Il y a dès lors lieu de constater qu'il s'agit de demandes nouvelles modifiant le contrat judiciaire initial qui s'est formé entre parties suivant exploit d'huissier de justice du 13 avril 2015.

Dès lors et en vertu du principe de l'immutabilité du contrat judiciaire qui s'est formé entre les parties sur base de l'acte introductif d'instance, ces demandes sont en conséquence à déclarer irrecevables (en ce sens : TAL 20 mai 2015, n° 159/2015, rôles 159.273 et 160.612).

- Les décisions critiquées

Par bulletin de taxation d'office relatif à la TVA due pour l'exercice 2012, daté du 15 septembre 2014 et qui porte la mention qu'il a été notifié le 1<sup>er</sup> octobre 2014, l'AED a retenu, entre autres, un chiffre d'affaires imposable de 203.294,43 euros (ventes/recettes 321.251,10 euros + utilisation privée de biens 100.877,95 euros – autres exonérations et montants déductibles 218.834,62 euros).

Le bulletin contient l'indication suivante à la rubrique « observations » : « taxation d'office sur des constatations faites dans le procès-verbal ».

Par bulletin de taxation d'office relatif à la TVA due pour l'exercice 2013, daté du 15 septembre 2014 et qui porte la mention qu'il a été notifié le 1<sup>er</sup> octobre 2014, l'AED a retenu, entre autres, un chiffre d'affaires imposable de 692.199,62 euros (ventes/recettes 966.437,40 euros + utilisation privée de biens 160.485,51 euros – autres exonérations et montants déductibles 434.723,29 euros).

La décision du directeur de l'administration du 7 janvier 2015, intervenue suite à la réclamation introduite le 29 novembre 2014, a la teneur suivante :

« (...) »

*Votre estimée lettre du 29 novembre 2014, portant réclamation contre les bulletins d'impôt plus amplement désignés ci-avant, m'a été transmise par Monsieur le préposé du bureau d'imposition II à Esch-sur-Alzette aux fins de décision, conformément aux dispositions de l'article 76, point 3 de la loi T.V.A. modifiée du 12 février 1979 .*

*Faisant réponse, je vous confirme que votre réclamation est admise comme telle, quant à la forme, pour avoir été introduite dans le délai légal de trois mois à compter de la date de notification des bulletins d'impôt contestés.*

*Quant au fond de l'affaire, je tiens à vous informer que j'ai constaté que votre argumentation et vos motivations sont identiques à celles invoquées dans vos observations transmises le 24 juin 2014 au service Anti-Fraude, suite à la réception du procès-verbal établi par ledit service en date du 17 juin 2014.*

*Comme ces observations n'avaient pu apporter de nouveaux éléments ou justifications, les bulletins d'impôt des années 2012 et 2013 avaient été établis par le bureau d'imposition sur base des constatations énoncées dans le prédit procès-verbal.*

*Par ailleurs, je vous signale que les divers points litigieux soulevés dans votre courrier du 29 novembre 2014 ont déjà fait l'objet d'un examen approfondi par les fonctionnaires du service Anti-Fraude en charge du dossier de votre société, et que les explications y relatives auxquelles je me rallie, fournies dans le procès-verbal annexé aux bulletins d'impôt notifiés le 1<sup>er</sup> octobre 2014, ont été très détaillées et exhaustives. Afin d'être tout à fait complet, je joins une copie du procès-verbal contenant les arguments de l'administration à la présente.*

*Considérant d'autre part que votre réclamation n'apporte aucun élément nouveau, j'estime qu'il n'y a, dans le cadre de la présente, plus lieu d'y revenir en détail.*

*Reste encore à préciser que les déclarations annuelles finalement déposées le 31 octobre 2014, respectivement le 10 décembre 2014 pour l'année 2013, reprennent pratiquement les montants figurant dans les déclarations trimestrielles de l'année 2013, lesquelles ont été à la base du contrôle et du procès-verbal établi pour ladite année et ne sauraient donc en rien changer la position de l'administration.*

*Partant, je vous confirme que les bulletins d'impôt contestés resteront définitivement maintenus.*

*Enfin, je vous informe que votre société dispose d'un délai de trois mois à compter de la date de notification de la présente décision pour introduire un éventuel recours devant le tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg siégeant en matière civile, conformément aux dispositions de l'article 76, paragraphe 3, 2<sup>ème</sup> alinéa, de la loi T.V.A. modifiée du 12 février 1979.*

*(...) ».*

Le tribunal donne à considérer que cette décision du 7 janvier 2015 confirmant les bulletins de taxation d'office du 15 septembre 2014 se substitue à ces derniers, de sorte que le recours de MERCURY GROUP est implicitement dirigé contre ladite décision.

- Fondement des critiques

Il convient maintenant d'examiner successivement chacun des points critiqués par

MERCURY GROUP dans son assignation du 13 avril 2015 en considération des pièces et éléments de preuve soumis par les parties.

A cet égard, il convient tout d'abord de relever que conformément aux principes directeurs du procès énoncés aux articles 58 et 60 du nouveau code de procédure civile, les parties conduisent l'instance.

Suivant l'article 58 du nouveau code de procédure civile « *Il incombe à chaque partie de prouver conformément à la loi les faits nécessaires au succès de sa prétention.* ».

L'article 60 du même code dispose :

« (...)

*Si une partie détient un élément de preuve, le juge peut, à la requête de l'autre partie, lui enjoindre de le produire, au besoin à peine d'astreinte. Il peut, à la requête de l'une des parties, demander ou ordonner, au besoin sous la même peine, la production de tous documents détenus par des tiers s'il n'existe pas d'empêchement légitime.* »

Au vu de ces principes directeurs qui régissent la charge des preuves, il appartient donc aux parties de soumettre les éléments de preuve qui justifient leurs prétentions.

## 1. La nature des activités exercées par MERCURY GROUP

### 1.1. Les développements de MERCURY GROUP

MERCURY GROUP critique notamment les bulletins de taxation d'office litigieux motif pris qu'ils opèrent une requalification systématique en prestations de services de toutes les livraisons de biens opérées par la requérante.

Elle expose que si en principe, les contrats de leasing assortis d'une option d'achat que le preneur peut lever ultérieurement ou d'une option de vente que le donneur peut exercer afin de contraindre le preneur à acquérir le bien à un prix déterminé préalablement ne constituent pas des livraisons de biens mais sont à considérer comme prestations de services, la Cour de justice de l'Union européenne est venue tempérer cette distinction (CJUE EON ASET MENIDJMUNT, 16.02.2012, Affaire 118/11, CJUE BGZ Leasing, sp Zoo, 17.01.2013, Affaire 224/11) en retenant que lorsque sur base d'un contrat de crédit-bail le preneur dispose des attributs essentiels de la propriété du bien, notamment par le transfert de la majorité des avantages et des risques inhérents à la propriété légale du bien et que la somme actualisée des échéances est pratiquement identique à la valeur vénale du bien, cette opération doit être également assimilée à une livraison de biens.

La demanderesse en déduit que le critère du transfert automatique de la propriété du bien en fin de contrat n'est pas exclusif pour qualifier l'opération de livraison de biens.

Ce faisant elle explique que dans le cadre de son activité ayant pour objet l'acquisition de véhicules et leur mise en location-vente à des clients, si le véhicule reste sa propriété jusqu'au paiement de la totalité du prix, en vertu d'une clause de réserve de

propriété figurant à l'article 1.2. de ses conditions générales de location-vente, cet article 1.2. des conditions générales prévoit cependant dans tous les cas le transfert de propriété du véhicule à l'échéance du contrat, de sorte que la propriété du véhicule est considérée dès le départ comme destinée à être transférée au preneur, sans possibilité d'option pour ce dernier ; que le prix de vente est payé sous forme de loyer, ce qui constitue une modalité de versement du prix d'acquisition ; que les premiers et derniers loyers correspondent à un pourcentage de la valeur vénale du véhicule ; qu'enfin, elle a toujours vendu lesdits véhicules aux signataires des contrats de location-vente laissant ainsi peu de doutes quant à l'incertitude de la levée de l'option et que par conséquent son activité constitue réellement une livraison de biens au sens de l'article 12 (a) de la loi TVA, et non pas une prestation de services au sens de l'article 17 paragraphe 1 de la loi TVA.

Elle en conclut que les contrats de location-vente signés avec **E.), I.), J.) et K.)** doivent s'analyser en des livraisons de biens exonérées au regard de la TVA et que l'AED a dès lors procédé à une requalification erronée desdits contrats en prestations de services de longue durée au nom de particuliers non établis au Luxembourg, entraînant un supplément d'impôt indu de 973,07 euros au titre de l'exercice 2012, et de 1.342,30 euros au titre de l'exercice 2013.

### *1.2. La position de l'AED*

L'AED réplique que si aux termes de l'article 12 de la loi TVA invoqué, la mise à disposition d'un bien dans le cadre d'un contrat de location avec acquisition automatique de la propriété dudit bien par le preneur au plus tard au moment du paiement du dernier loyer doit être assimilée dès le début du contrat comme constituant une livraison de biens pour les besoins de la TVA, il résulte a contrario de cette disposition comme indiqué dans le procès-verbal du 17 juin 2014 que si un bien est donné en location pendant une certaine période et que les parties décident par après de respectivement vendre et acheter le bien en question, la location antérieure reste une prestation de services taxable comme telle, alors que la livraison ne porte que sur le bien usagé ; que la taxe est alors perçue sur le prix de vente stipulé, au taux applicable à la catégorie de biens en cause et que la qualification de prestation de services est également applicable aux contrats de leasing qui sont assortis d'une option d'achat, susceptible d'être levée ou non par le preneur en fin de bail.

Elle relève à ce titre que suivant l'article 1.2. des conditions générales précitées, les contrats de location proposés par la demanderesse à ses clients constituent bel et bien des contrats de location avec option d'achat (LOA) à qualifier de prestation de services.

Elle conteste l'argumentation de la demanderesse basée sur la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne invoquée motifs pris que si l'interprétation de l'article 12, a) de la loi TVA tel que pris en application de l'article 14, paragraphe 2, point b, de la Directive du Conseil 2006/112/UE doit être tempérée en ce sens que le critère de transmission automatique de la propriété du bien en fin de contrat ne serait pas décisif, il ressort néanmoins de cette jurisprudence que des prestations de crédit-bail ne prévoyant pas un transfert au preneur de la propriété du bien sur lequel elles portent

doivent être qualifiées en principe de prestations de services et que si de telles prestations peuvent toutefois être assimilées à l'acquisition d'un bien d'investissement ce n'est que dans certaines conditions. Il en serait ainsi dans l'hypothèse où le contrat de crédit-bail relatif à un véhicule automobile prévoit soit le transfert de propriété dudit véhicule au preneur à l'échéance de ce contrat, soit que le preneur dispose des attributs essentiels de la propriété dudit véhicule, notamment qu'il se voit transférer la majorité des avantages et des risques inhérents à la propriété légale de celui-ci et que la somme actualisée des échéances est pratiquement identique à la valeur vénale du bien, l'opération doit être assimilée à l'acquisition d'un bien d'investissement.

Elle précise à cet effet, comme la CJUE l'a déjà précisé à maintes reprises, que la notion de livraison de biens ne se réfère pas au transfert de propriété dans les formes prévues par le droit national applicable, mais qu'elle inclut toute opération de transfert d'un bien corporel par une partie qui habilite l'autre partie à en disposer en fait comme si elle était le propriétaire de ce bien. Or, ceci ne ressortirait pas des conditions générales des LOA telles que mises en place par la demanderesse qui ne prévoient précisément pas un transfert de la majorité des avantages et des risques inhérents à la propriété légale des biens donnés en location, de sorte qu'il serait difficile de prétendre que le locataire se trouve dans une situation telle qu'il peut disposer du bien loué comme un propriétaire dans la mesure où le seul droit qui lui est conféré est un droit d'usage de la chose moyennant le versement d'un loyer et non le droit d'en disposer d'une quelconque façon. Selon elle, le versement de loyers ne peut que renforcer la qualification des transactions opérées en prestations de services contrairement à ce que prétend la demanderesse et la circonstance selon laquelle les véhicules loués ont toujours été vendus aux locataires en fin de bail ne permet pas de conclure à la certitude de la levée de l'option dans la mesure où elle est contractuellement prévue et conditionne le transfert du droit de propriété sur le bien.

Elle estime en conséquence que c'est à bon droit qu'elle a procédé à une requalification des contrats en prestations de services de location de longue durée conclus avec des particuliers concernés.

### *1.3. Appréciation du tribunal*

Ce point du litige consiste à déterminer si l'activité de location-vente de véhicules de MERCURY GROUP constitue une livraison de biens au sens de l'article 12 (a) de la loi TVA ou une prestation de services au sens de l'article 15, paragraphe 1 de la loi TVA.

D'après MERCURY GROUP, la location-vente impliquerait automatiquement le transfert de propriété en faveur du preneur, la propriété étant normalement acquise lors du paiement de la dernière échéance. L'article 9 de la loi sur la TVA n'exigerait pas que le bénéficiaire de la livraison devienne propriétaire du bien, mais qu'il ait simplement le pouvoir de se comporter comme tel, c'est-à-dire qu'il dispose dès la livraison du bien, de la détention et de la jouissance du bien.

En matière de TVA, une livraison de biens est le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire. La livraison de biens a lieu au moment où s'opère ce transfert. La prestation de services est définie en matière de TVA comme toute opération qui ne constitue ni une livraison d'un bien, ni une acquisition intracommunautaire d'un bien, ni une importation d'un bien.

Sont d'application en droit national les textes suivants de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (loi TVA) telle qu'elle a été modifiée par la suite, et en dernier lieu par la loi du 18 février 2012 (Mémorial A 2012, p.368) :

#### *Article 9*

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

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

#### *Article 12*

*Sont également considérés comme une livraison au sens de l'article 9 :*

*a) la remise matérielle d'un bien en vertu d'un contrat qui prévoit la location d'un bien pendant une certaine période ou la vente à tempérament d'un bien, si cette location ou cette vente est assortie de la clause que la propriété du bien est acquise au preneur au plus tard lors du paiement de la dernière échéance.*

#### *Article 15*

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

Sont également concernés dans ce cas de figure, les articles suivants de la Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée :

#### *Article 14*

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

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

*b) la remise matérielle d'un bien en vertu d'un contrat qui prévoit la location d'un bien pendant une certaine période ou la vente à tempérament d'un bien, assorties de la clause que la propriété est normalement acquise au plus tard lors du paiement de la dernière échéance.*

#### *Article 24*

*1. Est considérée comme «prestation de services» toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens.*

La location d'un véhicule automobile ne consistant pas en une livraison de biens doit être, en principe, qualifiée de prestation de services, au sens de l'article 24, paragraphe 1, de ladite directive (voir, en ce sens, arrêts du 11 septembre 2003, COOKIES WORLD, C-155/01, et du 21 février 2008, PART SERVICE, C-425/06).

La location d'un véhicule automobile en vertu d'un contrat de crédit-bail peut, néanmoins, présenter des caractéristiques assimilables à l'acquisition d'un bien d'investissement. Ainsi que la Cour l'a relevé, dans le contexte d'une disposition permettant aux États membres d'exclure les biens d'investissement du régime des déductions de la TVA pour une période transitoire, la notion de bien d'investissement recouvre les biens qui, utilisés aux fins d'une activité économique, se distinguent par leur caractère durable et leur valeur, lesquels impliquent que les coûts d'acquisition ne sont pas normalement comptabilisés comme dépenses courantes, mais sont amortis au cours de plusieurs exercices (voir, en ce sens, arrêts du 1<sup>er</sup> février 1977, VERBOND VAN NEDERLANDSE ONDERNEMINGEN, C-51/76, ainsi que du 6 mars 2008, NORDANIA FINANS et BG FACTORING, C-98/07).

Dans l'hypothèse d'un contrat de crédit-bail, il n'y a pas nécessairement acquisition du bien puisqu'un tel contrat peut prévoir que le preneur a le choix de ne pas acquérir ledit bien à l'issue de la période de location. Cependant, ainsi qu'il ressort de la norme comptable internationale IAS 17 relative aux contrats de location, reprise par le règlement (CE) n° 1126/2008 de la Commission, du 3 novembre 2008, portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil (JO L 320, p. 1), le contrat de location simple doit être distingué du contrat de location-financement, ce dernier étant caractérisé par le transfert au preneur de la majorité des avantages et des risques inhérents à la propriété légale. Le fait qu'un transfert de propriété soit prévu au terme du contrat ou que la somme actualisée des échéances soit pratiquement identique à la valeur vénale du bien constituant, individuellement ou conjointement, des critères permettant de déterminer si un contrat peut être qualifié de contrat de location-financement.

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

Dès lors, dans l'hypothèse où le contrat de crédit-bail relatif à un véhicule automobile prévoit soit le transfert de propriété dudit véhicule au preneur à l'échéance de ce contrat, soit que le preneur dispose des attributs essentiels de la propriété dudit véhicule, notamment qu'il se voit transférer la majorité des avantages et des risques inhérents à la propriété légale de celui-ci et que la somme actualisée des échéances est

pratiquement identique à la valeur vénale du bien, l'opération doit être assimilée à l'acquisition d'un bien d'investissement (voir arrêts du 16 février 2012, Eon Aset Menidjmont OOD, C-118/11, et du 17 janvier 2013 BGZ Leasing sp. z o.o., C-224/11).

Il appartient au tribunal saisi de déterminer, au vu des circonstances de l'espèce, si les critères énoncés au point précédent sont remplis, à savoir :

- transfert de propriété du véhicule au preneur à l'échéance de ce contrat
- ou
- existence des attributs essentiels de la propriété du véhicule dans le chef du preneur, matérialisée par le transfert de la majorité des avantages et des risques inhérents à la propriété légale et quasi-identité de la somme actualisée des échéances à la valeur vénale du bien, les conditions afférentes devant être cumulativement remplies, de sorte que la défaillance de l'une de ces conditions entraîne à elle seule la disqualification du contrat comme constituant une livraison de biens.

En l'espèce, l'article 1 des conditions générales applicables aux contrats conclus entre MERCURY GROUP et ses clients pertinent pour la solution du litige est libellé comme suit :

*Article 1 « Le paiement et ses conséquences »*

1.1. (...)

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

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

Selon les conditions générales applicables aux contrats conclus entre MERCURY GROUP et ses clients, les objets donnés en location par MERCURY GROUP restent sa propriété pendant toute la durée de la location et le transfert de propriété ne s'opère qu'après paiement intégral des montants redus au titre de la location et levée de l'option d'achat avec paiement du prix qu'elle représente, cette dernière ne constituant

qu'une simple possibilité pour le preneur. Le transfert de propriété n'est dès lors pas automatique.

Toujours selon ces conditions, le locataire verse un loyer à MERCURY GROUP et supporte également d'autres frais et charges en rapport avec l'objet du crédit-bail. En outre, pendant la durée de la location, le locataire est seul responsable, notamment, en cas de dégradation, de destruction ou de perte du bien faisant l'objet du contrat, à l'exclusion de celle due à l'usage normal de ce bien. De même, jusqu'à l'exécution de toutes ses obligations contractuelles et la levée de l'option, le locataire ne peut transférer le moindre droit sur le bien tels que par exemple, des droits de propriété, droits de bail, droits de gage, options d'achat ou autre. Dans ces conditions, il ne saurait être question de transfert de la majorité des avantages et des risques inhérents à la propriété légale, les droits et devoirs découlant du contrat en question caractérisant en réalité ceux d'un locataire et non d'un propriétaire.

Le tribunal donne encore à considérer qu'il n'y a pas dans les contrats litigieux quasi-identité de la somme actualisée des échéances à la valeur vénale du bien, dans la mesure où le preneur est encore redevable d'un montant non négligeable à la fin de la location correspondant au prix de la levée de l'option.

C'est partant à raison que l'AED a qualifié de prestations de service les activités de location-vente exercées par MERCURY GROUP.

Le recours de MERCURY GROUP sur ce point est dès lors à rejeter comme non fondé.

## 2. Conditions d'application de l'exonération de TVA au titre de livraisons intracommunautaires de biens

### *2.1. Les développements de MERCURY GROUP*

MERCURY GROUP reproche à l'AED d'avoir relevé que pour les contrats de location-vente de F.) (n° de plaque (...)), G.) (n° de plaque (...)) et de la société GENERAL EURO PROJET (n° de plaque (...)), la demanderesse a facturé ces locations à tort hors TVA dans la mesure où les numéros d'identification de la TVA de ces clients ne sont pas valides, alors que les opérations de location-vente tombent dans le champ d'application de l'article 12 a) de la loi TVA et qu'elles ont été réalisées à Luxembourg par un assujetti établi et identifié à la TVA à Luxembourg en faveur d'un autre assujetti établi dans un pays membre de l'Union Européenne.

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

Elle relève encore qu'elle a reconnu avoir commis une erreur matérielle dans le renseignement du numéro d'identification à la TVA ; qu'elle a par ailleurs signalé que cette erreur provenait notamment de son système de comptabilité, lequel n'a pas pris en compte les modifications de numéros d'identification à la TVA ; qu'elle a ainsi pris

toutes les précautions d'usage pour éviter une mauvaise application de la législation fiscale ; qu'elle a encore communiqué à l'AED les numéros d'identification à la TVA des bénéficiaires de ces opérations lesquels ont bien la qualité d'assujettis, de sorte que l'exemption des livraisons intracommunautaires litigieuses ne saurait être refusée en l'espèce avec pour seul motif que les numéros d'identification à la TVA étaient erronés.

Elle donne encore à considérer que le contrat conclu avec **F.)** a été signé le 8 août 2012 avec effet au 15 août 2012, soit à une date où son numéro de TVA était encore valide (30 septembre 2012 et non 2013 comme erronément indique par l'AED), qu'il est le dirigeant de la société GENERAL EURO PROJET et que les deux contrats portent sur le même véhicule (n° de plaque (...)). Elle précise aussi que **G.)** est le dirigeant de la société CONCEPT JARDINS Sàrl.

Elle en conclut que c'est à tort que l'AED a calculé un supplément de taxe de 254,57 euros, respectivement 295,15 euros pour l'année 2012 et de 442,73 euros, respectivement 594 euros et 169,72 euros pour l'année 2013.

## *2.2. La position de l'AED*

L'AED réplique que les locations ventes de **F.)** (n° de plaque (...)), **G.)** (n° de plaque (...)) et de la société GENERAL EURO PROJET (n° de plaque (...)) ont fait l'objet d'une facturation sans application de la TVA luxembourgeoise au motif qu'il s'agissait de livraisons intracommunautaires effectuées à des assujettis français, bien qu'il ressorte des vérifications entreprises par l'AED que ces trois clients ne disposaient pas de numéros d'identification à la TVA valides au moment de la facturation des loyers litigieux, de sorte que l'une des conditions d'application de la prétendue exonération pour cause de livraisons intracommunautaires prévue par l'article 43, 1, d) de la loi TVA faisait défaut. Elle a en conséquence opéré un redressement à hauteur de la TVA luxembourgeoise due au titre des loyers en cause, qui sont dus au titre de prestations de services de location et non pas de livraisons de biens visées par l'article 12, point a) de la loi TVA.

Elle fait encore plaider qu'en tout état de cause, que lesdites transactions soient qualifiées de livraisons de biens ou de prestations de services, elles ne peuvent être facturées à des assujettis français sans application de la TVA luxembourgeoise que lorsque lesdits clients sont en mesure de fournir des numéros de TVA valides au moment de l'émission des factures relatives aux loyers ainsi dus, ce qui n'aurait pas été le cas.

Quant à l'argument de la demanderesse selon lequel les numéros d'identification à la TVA française renseignés dans un premier temps à l'AED seraient erronés en raison d'un dysfonctionnement de son système comptable qui n'aurait pas pris en considération les modifications de numéros d'identification à la TVA, elle s'étonne de ces explications qui, d'une part, donnent à penser que la comptabilité de la demanderesse ne serait pas fiable et que, par ailleurs, la communication de numéros de TVA erronés ne permet pas un contrôle approprié des transactions intracommunautaires intervenues et dès lors de s'assurer de l'acquittement de la TVA

due dans le pays du client. Elle renvoie ce faisant à l'article 74, paragraphe 3, de la loi TVA.

En ce qui concerne plus spécifiquement la location-vente **F.**), le numéro de TVA français de ce dernier n'était plus valide depuis le 30 septembre 2013 et le nouveau numéro d'identification communiqué à l'AED correspondrait à la société Sàrl GENERAL EURO PROJET FRANCE et ne serait valide que depuis le 1<sup>er</sup> octobre 2013. De plus, le contrat de location-vente n'a par ailleurs pas été conclu avec cette dernière mais avec le dénommé **F.**). Il en irait de même en ce qui concerne la location-vente **G.**) dont le numéro de TVA n'était plus valide depuis le 30 septembre 2010 et dont le nouveau numéro d'identification à la TVA communiqué à l'AED est en fait attribué à la Sàrl CONCEPT JARDIN alors que le contrat en question a été signé avec **G.**). Enfin en ce qui concerne le contrat de location-vente GENERAL EURO PROJET, son numéro de TVA n'était plus valide depuis le 29 juin 2013 et le nouveau numéro communiqué n'était lui valide que depuis le 1<sup>er</sup> octobre 2014.

Elle en déduit que la taxation desdits contrats de location-vente au Luxembourg se trouve dès lors intégralement justifiée de sorte que les arguments de la demanderesse doivent être rejetés.

### 2.3. *Appréciation du tribunal*

Le tribunal rappelle que les activités de location-vente exercées par MERCURY GROUP sont à qualifier de prestations de service.

En principe, les prestations de location de véhicules effectuées par MERCURY GROUP sont soumises à la TVA.

En effet, en application de l'article 72 de la loi sur la TVA, toute livraison de biens est présumée effectuée dans des conditions qui rendent exigible la taxe sur la valeur ajoutée.

Suivant l'article 43.1 de la loi TVA, « *Sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée dans les limites et sous les conditions à déterminer par règlement grand-ducal :*

(...)

*d) les livraisons de biens, au sens des articles 9 et 12, points a) à d), expédiés ou transportés, par le fournisseur ou par une tierce personne agissant pour son compte ou par l'acquéreur ou par une tierce personne agissant pour son compte, en dehors de l'intérieur du pays mais à l'intérieur de la Communauté, effectuées à un autre assujetti agissant dans le cadre de son entreprise ou à une personne morale non assujettie dans un autre Etat membre. (...)* ».

L'article 12 de la loi TVA prévoit : « *Les livraisons de biens et les prestations de services énumérées à l'article 43, paragraphe 1 de la loi du 12 février 1979 ne bénéficient de l'exonération y prévue qu'à condition que la preuve de*

*l'accomplissement des conditions y prévues soit apportée, sans préjudice des moyens de preuve spécifiques prévus aux articles 4, 5 et 11, et que la comptabilité de l'assujetti soit en concordance avec lesdites conditions. ».*

Concernant la charge de la preuve de l'administration du caractère déductible, il résulte des termes de l'article 74 de la loi du 12 février 1979 sur la TVA que *« lorsqu'au sujet des opérations effectuées par un assujetti l'administration, sur base de présomptions graves, précises et concordantes, a des doutes quant à l'exactitude des déclarations déposées, elle est autorisée à procéder à une taxation d'office, si ces doutes ne peuvent être dissipés par des explications, renseignements ou preuves fournis par l'assujetti. ».*

Par ailleurs, la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne a retenu qu'*« 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 Koplania C-280/12).

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

Au vu des pièces versées et des explications fournies, MERCURY GROUP reste toujours en défaut de justifier du bénéfice de l'exonération.

Reste à apprécier les règles de localisation et de taxation appliquées.

L'article 17.1 de la loi TVA dans sa version en vigueur au moment de l'introduction du recours prévoit :

*« (...) »*

*c) le lieu des prestations de services fournies à une personne non assujettie est l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique. Toutefois, si ces prestations sont effectuées à partir de l'établissement stable du prestataire situé en un lieu autre que l'endroit où il a établi le siège de son activité économique, le lieu des prestations de ces services est l'endroit où cet établissement stable est situé. À défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, le lieu des prestations de services est l'endroit où le prestataire a son domicile ou sa résidence habituelle.*

*(...)*

*2. Par dérogation aux dispositions prévues au paragraphe 1<sup>er</sup>, points b) et c) :*

*(...)*

7° le lieu des prestations de location de courte durée d'un moyen de transport est l'endroit où le moyen de transport est effectivement mis à la disposition du preneur.

*(...) On entend par "courte durée" la possession ou l'utilisation continue du moyen de transport pendant une période ne dépassant pas trente jours, et, dans le cas d'un moyen de transport maritime, pendant une période ne dépassant pas quatre-vingt-dix jours. (...) ».*

D'après ces textes, les prestations de location effectuées en 2012 sont réputées localisées et taxées au lieu d'établissement du prestataire de services, à savoir au Luxembourg, pays dans lequel MERCURY GROUP a son siège social, dès lors qu'elles sont rendues à des personnes non assujetties, ce qui a été retenu par l'AED et reste d'actualité en présence du dossier soumis par MERCURY GROUP.

Quant aux prestations de location effectuées en 2013, elles sont depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013 imposables à l'endroit d'établissement du preneur non assujetti. Néanmoins, et conformément à ce qu'a retenu l'AED, à défaut pour MERCURY GROUP d'établir qu'elle s'est identifiée à la TVA en France et y a acquitté la TVA due au titre des locations y réputées taxables, ces prestations restent taxables au Luxembourg.

MERCURY GROUP entend encore plaider l'existence d'erreurs accidentelles dans sa comptabilité ayant entraîné une taxation d'office sur les points discutés ci-avant.

L'article 74 de la loi TVA dispose :

« (...)

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

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

En l'espèce, les erreurs commises sont manifestes et ne sauraient être qualifiées de simples erreurs accidentelles.

C'est partant à raison que l'AED a soumis le chiffre d'affaires réalisé par MERCURY GROUP en relation avec les prestations en discussion à la TVA luxembourgeoise.

Le recours de MERCURY GROUP sur ce point est dès lors à rejeter comme non fondé.

### 3. Factures de fournisseurs d'autres Etats Membres non comptabilisées au titre d'acquisitions intracommunautaires de biens

#### *3.1. Les développements de MERCURY GROUP*

MERCURY GROUP reproche à l'AED d'avoir relevé que des ventes intracommunautaires ont été déclarées par certains fournisseurs étrangers en faveur de la demanderesse pour un montant global de 13.943 euros pour l'année 2012, respectivement de 61.740,65 euros pour l'année 2013 à défaut pour elle de ne pas avoir repris ces opérations dans sa propre comptabilité, de sorte que ces achats ont été considérés par l'AED comme réalisés à des fins privées la rendant ainsi redevable d'un montant de TVA de 2.091,45 euros pour l'année 2012, respectivement 9.261,10 euros pour l'année 2013.

Elle soutient avoir au contraire indiqué n'avoir réalisé aucune acquisition intracommunautaire soumise à la TVA auprès desdits fournisseurs à l'exception de celle concernant la société CJ COUTURE pour un montant de 222 euros et ne disposer ni de bons de commande ni de factures liées à ces fournisseurs pour les montants indiqués dans le procès-verbal du 17 juin 2014 relativement aux années litigieuses. D'ailleurs, la comptabilité ainsi que les factures, extraits de compte et autres documents communiqués à l'AED dans le cadre de son contrôle n'ont rien révélé sur ce point, de sorte que le supplément de taxe appliqué par l'AED se baserait uniquement sur les états récapitulatifs de biens remplis par les fournisseurs étrangers.

Elle invoque ce faisant la pratique frauduleuse de certains fournisseurs dans un contexte transfrontalier consistant à usurper le numéro d'identification à la TVA de certains assujettis afin d'exonérer la livraison intracommunautaire de la TVA.

En tout état de cause, elle n'aurait pas été le réel destinataire des livraisons de biens en cause de sorte que le fait générateur de la taxe ne se serait pas réalisé, de sorte qu'elle n'aurait pas à supporter la charge de l'imposition à la TVA puisque les opérations litigieuses ne peuvent être considérées comme imposables au sens des articles 18 et 26 de la loi TVA.

Elle en conclut que c'est donc de manière erronée que l'AED a calculé un supplément de taxe de 2.058,15 euros pour l'année 2012, respectivement 9.261,10 euros pour l'année 2013.

#### *3.2. La position de l'AED*

L'AED conteste que certains fournisseurs d'autres Etats-membres de l'Union

Européenne auraient frauduleusement renseigné, dans leurs états récapitulatifs intracommunautaires de biens, des livraisons intracommunautaires de biens effectuées au profit de la demanderesse, alors qu'hormis un achat auprès de la société CJ COUTURE pour un montant de 222 euros, aucun bon de commande ni aucune facture ne figureraient dans sa comptabilité.

Elle renvoie à son procès-verbal du 17 juin 2014 duquel il ressort qu'il semble très peu probable que 9 fournisseurs de 3 pays de l'UE, à savoir la France, la Belgique et l'Italie, indiquent dans leurs états récapitulatifs respectifs des ventes intracommunautaires pour un montant de 13.943 euros envers la demanderesse sans qu'il n'y ait eu communication du numéro d'identification à la TVA luxembourgeoise de cette dernière par l'un de ses associés.

Elle estime que c'est donc à juste titre que la TVA a été redressée à hauteur desdites acquisitions intracommunautaires réputées localisées et taxables au Luxembourg par application des articles 18, paragraphe 1<sup>er</sup> et 2, point b) de la loi TVA.

### *3.3. Appréciation du tribunal*

*Selon l'article 2, point b) de la loi TVA, les acquisitions intracommunautaires de biens effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti dans le cadre de son entreprise ou par une personne morale non assujettie.*

*D'après l'article 18.1 de la loi TVA, est considérée comme acquisition intracommunautaire d'un bien l'obtention du pouvoir de disposer comme un propriétaire d'un bien meuble corporel expédié ou transporté à destination de l'acquéreur, soit par le fournisseur du bien ou par une tierce personne agissant pour compte de ce fournisseur, soit par l'acquéreur du bien ou par une tierce personne agissant pour compte de cet acquéreur, vers un État membre autre que celui du départ de l'expédition ou du transport du bien, lorsque le fournisseur est un assujetti qui agit dans le cadre de son entreprise et qui ne bénéficie pas du régime de franchise des petites entreprises.*

*Suivant l'article 26 de la loi TVA, le fait générateur de la taxe intervient au moment où l'acquisition intracommunautaire de biens est effectuée. L'acquisition intracommunautaire de biens est considérée comme effectuée au moment où la livraison de biens similaires à l'intérieur du pays est considérée comme effectuée.*

C'est en fonction de ces textes que l'AED a redressé une série d'acquisitions intracommunautaires (point 10 de la déclaration 2012 et point 4 de la déclaration 2013) réputées localisées et taxables au Luxembourg.

MERCURY GROUP invoque une utilisation frauduleuse de son numéro d'identification à la TVA par les fournisseurs étrangers en question.

A cet égard, il y a lieu de rappeler que conformément à l'article 58 du nouveau code de procédure civile, il incombe à MERCURY GROUP de prouver ses prétentions.

Or, il convient de relever que les affirmations de MERCURY GROUP, qui ne conteste pas avoir été en contact avec certains des fournisseurs concernés, mais qui soutient ne pas avoir fourni son numéro d'identification à la TVA à ces fournisseurs, ne sont pas autrement étayées et ne sont appuyées par aucun élément concret du dossier.

C'est donc encore à raison que l'AED a procédé à des redressements en rapport avec ces acquisitions intracommunautaires.

Le recours de MERCURY GROUP sur ce point est dès lors à rejeter comme non fondé.

#### 4. Acquisitions de bouteilles de champagne pour les besoins de cadeaux offerts à la clientèle

##### *4.1. Les développements de MERCURY GROUP*

MERCURY GROUP relève avoir fait l'acquisition auprès de la société française DIBACS NOSAL SAS de bouteilles de champagne pour un montant total de 2.505,60 euros sur l'année 2012 et que l'AED a considéré ces acquisitions intracommunautaires comme des dépenses ayant été effectuées à des fins privées, alors que ces biens ont été acquis dans le but de les offrir à ses clients lors de la conclusion de contrats et en particulier lors de la livraison du véhicule avec un objectif commercial de fidélisation.

Elle soutient qu'il serait fréquent dans le domaine automobile d'avoir recours à cet usage et que partant, ces opérations ne peuvent être considérées comme étrangères à son activité commerciale. Eu égard à la quantité des biens acquis (120 bouteilles) et à leur prix unitaire (environ 20 euros par bouteille), cette dépense n'apparaîtrait pas comme disproportionnée et déraisonnable, de sorte que les biens litigieux peuvent en tout état de cause être qualifiés de cadeaux clients de faible valeur qui, au sens de l'article 13, point a) de la loi TVA, ne donneraient pas lieu à taxation au titre de prélèvement de biens.

Comme la remise des biens litigieux aux clients n'a pas été effectuée à titre onéreux, il n'y a pas livraison de biens imposable au sens de la loi TVA et le calcul de supplément de taxe de 375,84 euros pour l'année 2012 mis à sa charge n'est pas fondé.

##### *4.2. La position de l'AED*

L'AED réplique que s'il est exact de reconnaître qu'aucune disposition légale ou réglementaire n'est venue préciser la teneur et la portée exacte de la disposition légale précitée au Luxembourg en termes notamment de prix maximum par client et par an, l'argumentation de la demanderesse ne peut être retenue dans le cas d'espèce dans la mesure où lesdits achats s'inscrivent dans le contexte d'une liste déjà longue de biens pouvant être considérés comme ne présentant aucun lien avec l'activité commerciale de location-vente exercée par la demanderesse (à savoir des achats de vêtements, de bijoux etc.).

Elle conteste par ailleurs, contrairement aux allégations de la demanderesse, qu'il y ait une pratique bien établie au Luxembourg, consistant, pour les acteurs du secteur de la location de véhicules automobiles, à donner à leurs clients une/voire plusieurs bouteilles de champagne au moment de la mise à disposition des véhicules loués.

De surcroît, aucune preuve ne serait rapportée en l'espèce quant à la distribution effective desdits cadeaux par la demanderesse à ses clients.

Etant entendu que lesdits achats ne peuvent être considérés comme effectués pour les besoins de l'activité économique exercée par la demanderesse, ils doivent faire l'objet d'un prélèvement taxable de sorte que le redressement opéré par l'AED à cet égard se trouverait pleinement justifié.

#### *4.3. Appréciation du tribunal*

En application de l'article 72 de la loi sur la TVA, *toute livraison de biens et toute prestation de services est présumée effectuée dans des conditions qui rendent exigible la taxe sur la valeur ajoutée.*

En outre, en vertu de l'article 13 a) de la loi sur la TVA, *est assimilé à une livraison effectuée à titre onéreux, le prélèvement par un assujetti, dans le cadre de son entreprise d'un bien qu'il affecte à son usage privé ou à celui de son personnel ou qu'il transmet à titre gratuit ou, plus généralement, qu'il utilise à des fins étrangères à son entreprise, à l'exclusion toutefois du prélèvement effectué à des fins de son entreprise pour donner des cadeaux de faible valeur et des échantillons commerciaux.*

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

Le tribunal renvoie sur ce point aux principes directeurs du procès résultant des articles 58 et 60 du nouveau code de procédure civile.

Le tribunal ne saurait retenir à cet égard l'argumentation de MERCURY GROUP relative à l'existence d'une pratique commerciale consistant à offrir des cadeaux à sa clientèle en adéquation avec son activité de vente de voiture de luxe et non autrement établie en l'espèce.

Par ailleurs, la remise à des clients de bouteilles de champagne ne saurait ipso facto s'apparenter à des cadeaux de faible valeur et des échantillons commerciaux tels que visés à l'article 13, a) repris ci-avant.

Au vu de ces développements et en l'absence de tout autre élément, le tribunal retient, conformément aux développements de l'AED, que MERCURY GROUP a réalisé l'acquisition intracommunautaire de champagne pour la somme de 2.505,60 euros.

En rapport avec le régime d'imposition de cette acquisition, les éléments du dossier et les développements des parties ne font pas apparaître que le bien acquis ferait l'objet d'une utilisation au sein de l'entreprise.

Dans les conditions données et en l'absence d'autres éléments, le tribunal retient, conformément aux développements de l'administration de l'enregistrement, que ladite acquisition intracommunautaire est à imposer en tant que prélèvement privé dans le chef de MERCURY GROUP, conformément aux dispositions de l'article 13 a) de la loi sur la TVA cité ci-dessus.

Le recours de MERCURY GROUP sur ce point est dès lors à rejeter comme non fondé.

## 5. Factures de fournisseurs luxembourgeois sans rapport avec l'activité commerciale

### *5.1. Les développements de MERCURY GROUP*

MERCURY GROUP fait d'abord plaider que parmi ces factures d'un montant total de 4.510,01 euros, deux émises par M. H.), fournisseur luxembourgeois, portaient sur l'acquisition d'une valise et d'un porte-monnaie pour un montant de 1.060,87 euros, respectivement 847,83 euros et qu'elle a précisé à l'AED dans le cadre de ses observations écrites que ce fournisseur avait effectué une double facture alors qu'il s'agissait d'une seule acquisition (une valise et un porte-monnaie), de sorte que seule la facture d'un montant de 1.060,87 euros serait à prendre en considération.

Elle relève ensuite que l'AED a considéré que les dépenses litigieuses portant sur l'acquisition d'une machine à café, d'une valise et d'un porte-monnaie comme ayant été effectuées à des fins privées, alors que ces dépenses ont au contraire été réalisées dans un but exclusivement professionnel et qu'aucun de ces achats ne rentre dans une des catégories définies à l'article 54 de la loi TVA, de sorte que la récupération de la TVA sur toutes les dépenses engagées par elle en qualité d'assujettie dans le cadre de son activité imposable serait permise.

Par voie de conséquence, le calcul de supplément de taxe de 175,96 euros pour l'année 2012 mis à sa charge n'est pas fondé.

### *5.2. La position de l'AED*

L'AED considère que certaines factures émises par plusieurs fournisseurs luxembourgeois concernant des achats pour un montant total de 4.501,01 euros ne présentent aucun lien avec l'activité commerciale. Parmi ces factures se trouvent une facture émise par HIFI International pour une machine à café d'un montant de 112,17 euros ainsi deux factures émises par H.), fournisseur luxembourgeois pour une valise et un porte-monnaie pour des montants respectifs de 1.060,87 euros et 847,83 euros.

Concernant l'argument de la demanderesse suivant lequel seule la facture d'un montant

de 1.060,87 euros est à prendre en considération, le fournisseur ayant erronément établi deux factures pour le même bien (la valise), elle marque son désaccord dans la mesure où même s'il s'agit d'une double facturation, la taxe en amont sur le montant de 847,83 euros est également à refuser puisqu'elle a été déduite comme taxe en amont par l'assujetti au compte «421612 TVA à recevoir».

Quant au prétendu bien-fondé du recours à une interprétation a contrario de l'article 54 de la loi TVA pour asseoir le droit à déduction de la TVA encourue sur l'achat d'une machine à café, d'une valise et d'un porte-monnaie, elle relève qu'il convient avant toutes choses et dès lors avant toute tentative de qualification d'une dépense en dépense somptuaire, de divertissement ou de représentation d'examiner si les conditions de l'article 48, paragraphe 1<sup>er</sup>, point a) visant les biens et les services utilisés pour les besoins de son entreprise sont remplies, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce.

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

### *5.3. Appréciation du tribunal*

*D'après l'article 48, paragraphe 1<sup>er</sup>, point a) de la loi TVA, dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de son entreprise et sous réserve des dispositions prévues aux articles 49 à 54, l'assujetti a le droit de déduire du montant de la taxe dont il est redevable en raison des opérations imposables effectuées par lui les montants suivants : la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti redevable de la taxe à l'intérieur du pays.*

*Suivant l'article 54 paragraphe de la loi TVA, n'est pas déductible la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé des dépenses qui n'ont pas un caractère strictement professionnel, telles que les dépenses somptuaires, de divertissement ou de représentation.*

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

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

*b) que le régime des déductions n'est pas applicable aux assujettis qui réalisent des opérations imposables à l'intérieur du pays, mais qui n'y ont pas d'établissement stable ou qui n'ont pas rempli les obligations à eux imposées par la présente loi ou par ses règlements d'exécution.*

Indépendamment du fait de savoir si l'article 54 de la loi TVA est discutable ou non, le tribunal ne saurait faire droit à la demande que pour autant que MERCURY GROUP remplit les conditions pour pouvoir déduire la taxe en amont réglée en rapport avec l'acquisition d'une machine à café, d'une valise et d'un porte-monnaie. A cet effet il

faudrait, en application de l'article 48.1 précité de la loi TVA, qu'elle rapporte avant tout la preuve que ces objets sont utilisés pour les besoins de l'entreprise.

Le tribunal constate que MERCURY GROUP n'apporte aucun élément en ce sens hormis les factures y relatives et d'ores et déjà analysées par l'AED.

Face aux contestations de l'AED, il y a lieu de retenir que MERCURY GROUP n'établit d'aucune façon que la machine à café, la valise et le porte-monnaie acquis sont utilisés pour les besoins de l'entreprise.

Par voie de conséquence, le recours de MERCURY GROUP sur ce point est à rejeter.

## 6. Véhicule acheté sous le régime de la marge

### *6.1. Les développements de MERCURY GROUP*

MERCURY GROUP explique qu'elle a revendu en date du 27 juillet 2013 le véhicule de marque Lamborghini Gallardo LP560 sous le régime particulier de la marge bénéficiaire pour un montant toutes taxes comprises de 86.000 euros et qu'elle avait elle-même acquis ce véhicule sous le régime de la marge bénéficiaire auprès de la société SN Cars, assujettie établie en France, pour un montant total toutes taxes comprises de 78.000 euros, mais que l'AED a refusé l'application du régime particulier de la marge bénéficiaire sur la revente.

Elle précise que l'article 56ter de la Loi TVA, paragraphe 10, sous a), permet de ne pas soumettre à la TVA dans l'Etat membre dans lequel elles ont lieu, les acquisitions intra-communautaires de moyens de transport d'occasion effectuées par des assujettis auprès d'assujettis revendeurs appliquant le système de taxation sur la marge ; qu'il en résulte que l'acquisition faite dans ces conditions comporte la TVA d'un autre pays ; qu'elle a communiqué à l'AED copie de la facture d'achat, laquelle indique l'application du régime de taxation sur la marge ; qu'elle a encore fourni à l'AED une copie du certificat d'immatriculation du véhicule ; que la facture d'achat faisait apparaître toutes les mentions prévues à l'article 2 du règlement grand-ducal du 12 juillet 1995 déterminant les limites, les conditions et les modalités d'application du régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire de l'article 56ter de la Loi TVA en plus de la référence « *TVA sur la marge - article 297 du CGI* ».

Elle en conclut que le refus d'application du régime de taxation sur la marge bénéficiaire pour la revente du véhicule sous prétexte qu'elle ne serait pas en possession d'un ancien certificat d'immatriculation n'est pas justifié, de sorte que le calcul de supplément de taxe de 11.217,32 euros pour l'année 2013 mis à sa charge n'est pas fondé.

### *6.2. La position de l'AED*

L'AED relève que la demanderesse prétend avoir revendu sous le régime particulier de la marge un véhicule de marque Lamborghini Gallardo LP560 pour un montant TTC

de 86.000 euros à un dénommé L.); qu'elle prétend avoir elle-même acquis ce véhicule sous le régime de la marge bénéficiaire auprès de la société SN Cars, établie et assujettie à la TVA en Belgique (et non pas en France comme erronément indiqué dans l'acte d'assignation) pour un montant TTC de 78.000 euros ; que la société SN Cars avait elle aussi acheté, sous le régime de la marge bénéficiaire, le véhicule auprès d'un assujetti français, Coram Auto ; que d'après le numéro de plaque indiqué sur la facture de vente de Coram Auto, le véhicule a été immatriculé en Italie ; que la demanderesse n'est pas en possession de l'ancienne carte grise et n'a pas réussi à l'obtenir, mais qu'elle a seulement remis une copie de la facture originale de SN Cars, revêtue d'un cachet « Vendu sous le régime de la marge bénéficiaire TVA non déductible ».

Elle explique ensuite qu'il appert des constatations effectuées par ses services que SN Cars et la demanderesse ont traité leur vente et achat respectifs dudit véhicule comme s'il s'agissait d'une transaction soumise au régime de droit commun, à savoir une livraison respectivement une acquisition intracommunautaires de biens ; qu'en effet, SN Cars a renseigné une livraison intracommunautaire de biens dans son état récapitulatif ad hoc tandis que la demanderesse a déclaré une acquisition intracommunautaire correspondante, avec paiement et déduction de la TVA due au Luxembourg à ce titre et qu'il n'y a par ailleurs pas eu de correction de l'Etat récapitulatif du 1<sup>er</sup> trimestre 2012 de SN Cars, visant à annuler ladite livraison intracommunautaire de biens.

Elle est dès lors d'avis que la demanderesse ne peut prétendre avoir effectué des opérations d'achat et de revente sous le régime de la marge bénéficiaire alors que les parties ont, dans les faits, réservé à ces transactions un traitement différent, à savoir celui des livraisons et acquisitions intracommunautaires de biens.

Elle a alors invité la demanderesse à lui fournir l'ancienne carte grise du véhicule aux fins de démontrer que ledit véhicule a bel et bien été acquis par la demanderesse sous le régime de la marge bénéficiaire. Elle ne nie pas que ce document n'est pas en soi requis à titre de justification de la bonne application de ce régime particulier, conformément aux dispositions de l'article 2 du règlement grand-ducal du 12 juillet 1995 pris en application de l'article 56ter qui définit le régime de la marge bénéficiaire, mais qu'il permet néanmoins d'asseoir la date de première mise en service/mise en circulation du véhicule, renseignement qui doit impérativement figurer sur la facture d'achat d'un acquis sous le régime de la marge, comme prévu sous l'article 2, 5<sup>o</sup> dudit règlement.

En l'absence d'un tel document et compte tenu du traitement «intracommunautaire» desdites transactions, elle estime que c'est à juste titre qu'elle a requis le paiement de la TVA sur le prix de revente du véhicule, à savoir 11.217,32 euros (calculé sur le prix, considéré TVA comprise, de la vente (86.000 euros).

### *6.3. Appréciation du tribunal*

*D'après l'article 56 de la loi TVA, en vue de simplifier la perception de la taxe un règlement grand-ducal pourra, aux conditions et modalités qu'il fixera, établir pour certaines catégories d'assujettis des forfaits en ce qui concerne :*

*a) le montant de la taxe redue à l'État ou les bases servant au calcul de ce montant;*

*b) le montant des déductions à opérer par l'assujetti ou les bases servant au calcul de ce montant.*

*Ce règlement pourra pour autant que de besoin déroger aux dispositions de la présente loi.*

*Les forfaits, qui seront fixés par groupes d'assujettis présentant des caractéristiques identiques ou semblables du point de vue des principes d'imposition établis par la présente loi, devront être aménagés de telle manière que la charge fiscale qui s'ensuit corresponde sensiblement à celle qui résulterait de l'application du régime d'imposition normal.*

*Le règlement pourra encore déterminer sous quelles conditions un assujetti, auquel s'appliquerait l'imposition forfaitaire, aura la faculté d'opter pour le régime d'imposition normal.*

*2. Un règlement grand-ducal pourra prévoir un régime spécial de perception de la taxe sur la valeur ajoutée frappant les livraisons, les acquisitions intracommunautaires et les importations de tabacs fabriqués. Ce règlement pourra, pour autant que de besoin, déroger aux dispositions de la présente loi.*

L'article 2 du règlement grand-ducal du 12 juillet 1995 déterminant les limites, les conditions et les modalités d'application du régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire de l'article 56ter de la Loi TVA prévoit que la facture d'achat doit contenir les éléments suivants :

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

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

*3° la date de la délivrance des biens ;*

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

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

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

*6° la date de première mise en service et*

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

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

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

Indépendamment des pièces versées ou à verser par MERCURY GROUP, le tribunal ne saurait faire droit à la demande que pour autant que la transaction remplit les conditions pour bénéficier des modalités d'application du régime particulier d'imposition de la marge.

Or, en l'espèce, les parties ont au vu des pièces versées opté pour un traitement intracommunautaire de leur transaction, à savoir une livraison respectivement une acquisition intracommunautaire de biens.

Il ressort en effet desdites pièces soumises à l'AED que le vendeur a renseigné une livraison intracommunautaire de biens dans son état récapitulatif tandis que l'acquéreur (MERCURY GROUP) a déclaré une acquisition intracommunautaire correspondante, avec paiement et déduction de la TVA due au Luxembourg à ce titre.

Concernant l'argumentation de MERCURY GROUP pour échapper à l'imposition, le tribunal renvoie à nouveau au principe de l'article 72 de la loi TVA suivant lequel toute livraison de biens et toute prestation de services est présumée effectuée dans des conditions rendant exigible la taxe et le contribuable qui invoque une dérogation ou une exonération fiscale est tenu de prouver que les conditions qui y donnent droit sont réunies. Il rappelle encore que cette preuve doit être rapportée suivant le principe des articles 58 et 60 du nouveau code de procédure civile.

MERCURY GROUP invoque à nouveau l'existence d'une erreur matérielle.

Or, non seulement l'erreur n'est pas établie, le vendeur n'ayant pas procédé à une correction de l'Etat récapitulatif du 1<sup>er</sup> trimestre 2012, mais encore, même à la supposer établie, elle ne saurait être qualifiée d'accidentelle.

Par voie de conséquence, le recours de MERCURY GROUP sur ce point est également à rejeter.

## 7. Prétendues exportations de véhicules Audi AS et Bentley Continental

### *7.1. Les développements de MERCURY GROUP*

MERCURY GROUP expose avoir acquis les véhicules Audi A8 et Bentley Continental à un prix d'acquisition de 83.574,45 euros, respectivement 170.000 euros, que ces véhicules ont par la suite été exportés en dehors de la Communauté Européenne, plus exactement en Russie et que l'AED a considéré que ces opérations étaient soumises à la TVA sous prétexte que lesdits véhicules auraient été préalablement vendus à Monsieur A.), personne physique résidant au Grand-Duché de Luxembourg (gérant de MERCURY GROUP) en se fondant sur une facture pro forma pour caractériser le transfert de propriété au bénéfice de Monsieur A.), alors que cette facture pro forma a été établie pour faciliter l'exportation des véhicules en Russie.

Elle fait plaider à cet égard qu'une facture pro forma n'a aucune valeur comptable de sorte qu'aucun transfert de propriété n'a été réalisé en l'espèce et qu'elle était bien la seule et unique propriétaire des véhicules en cause, de sorte que les opérations d'exportation litigieuses sont à exonérer de TVA en application de l'article 43 de la Loi TVA.

Elle précise encore que le véhicule AUDI A8 a été vendu par elle à M.) en date du 23 mars 2014.

Elle en conclut que le calcul de supplément de taxe de 6.521,74 euros, respectivement 13.043,47 euros pour l'année 2013 mis à sa charge n'est pas fondé.

### *7.2. La position de l'AED*

L'AED réplique que la demanderesse a acquis en 2013 les véhicules AUDI A8 et Bentley Continental à un prix d'acquisition respectif de 83.574,45 euros et 170.000 euros et qu'en date du 14 mai 2013, ces véhicules ont été revendus à Mr A.), résident luxembourgeois (associé de la demanderesse) pour les prix respectifs de 50.000 euros et 100.000 euros, pour être ensuite exportés par ce dernier en Russie, non sans avoir au préalable fait l'objet d'une utilisation, l'Audi et la Bentley ayant respectivement parcouru 11.000 km et 4.900 km entre la date d'achat et l'exportation vers la Russie.

Elle réfute les allégations de la demanderesse prétendant que les deux factures émises constituent des documents pro forma destinés à faciliter l'exportation des véhicules vers la Russie et ne doivent pas s'analyser comme de « vraies » factures emportant le transfert de propriété sur les véhicules vendus de sorte qu'aucune TVA ne serait due au Luxembourg sur les prix de vente mentionnés sur lesdits documents.

Elle maintient que sauf preuve du contraire, ces véhicules doivent être considérés comme vendus à un particulier résident au Luxembourg et sont dès lors taxables au Luxembourg à ce titre (taxation au lieu de mise à disposition telle que prévue sous l'article 14,1, c) de la loi TVA).

Elle considère dès lors que les redressements opérés à hauteur de 6.521,74 euros et 13.043,47 euros sont pleinement justifiés et que la réclamation de la demanderesse est à rejeter car dénuée de tout fondement légal.

### *7.3. Appréciation du tribunal*

Suivant l'article 14, paragraphe 1<sup>er</sup> de la loi TVA, *le lieu de la livraison d'un bien est réputé se situer :*

*c) dans le cas où le bien n'est pas expédié ou transporté à l'endroit où le bien se trouve au moment de la livraison.*

D'après les pièces versées et notamment les factures incriminées par MERCURY GROUP, les véhicules concernés doivent être considérés comme vendus à un particulier résident au Luxembourg et sont dès lors taxables au Luxembourg suivant l'article 14, paragraphe 1<sup>er</sup>, c) précité.

Face aux contestations de l'AED, et en l'absence de tout élément probant allant dans son sens, MERCURY GROUP laisse une fois de plus d'établir ses allégations.

Par voie de conséquence, le recours de MERCURY GROUP sur ce point est également

à rejeter.

Au vu de l'ensemble des développements qui précèdent la décision du directeur de l'AED du 7 janvier 2015 est à confirmer et MERCURY GROUP est à débouter de tous les chefs de son action.

MERCURY GROUP n'obtenant pas gain de cause, elle ne peut pas prétendre à une indemnité de procédure.

L'AED ayant été contrainte de faire assurer la défense de ses intérêts en justice, il serait inéquitable de laisser à sa charge l'intégralité des sommes non comprises dans les dépens qu'elle a dû exposer. Sa demande en obtention d'une indemnité de procédure destinée à couvrir les honoraires d'avocat réglés est partant justifiée en principe. Compte tenu des éléments de la cause il convient de lui allouer le montant de 1.500 euros sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile.

Le tribunal n'étant pas appelé à faire droit à la demande de MERCURY GROUP, il n'y a pas lieu d'ordonner l'exécution provisoire du présent jugement.

#### **PAR CES MOTIFS**

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

vu l'ordonnance de clôture du 16 février 2016 ;

entendu le rapport fait en application de l'article 226 du nouveau code de procédure civile ;

déboutant de toutes autres conclusions comme mal fondées ;

déclare le recours dirigé contre l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG irrecevable ;

laisse les frais relatifs au recours dirigé contre l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG à charge de la société à responsabilité limitée MERCURY GROUP S.à.r.l. ;

déclare le recours dirigé contre l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, représentée par son directeur recevable ;

le dit non fondé ; en déboute ;

dit les demandes supplémentaires développées sous les points 8 et 9 des conclusions du 6 novembre 2015 irrecevables ;

déboute la société à responsabilité limitée MERCURY GROUP S.à.r.l. de sa demande basée sur l'article 240 du nouveau code de procédure civile ;

condamne la société à responsabilité limitée MERCURY GROUP S.à.r.l. à payer à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES la somme de 1.500 euros sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile ;

dit qu'il n'y a pas lieu à exécution provisoire du jugement intervenu ;

condamne la société à responsabilité limitée MERCURY GROUP S.à.r.l. à tous les frais et dépens de l'instance, avec distraction au profit de la société Arendt & Medernach, représentée par Maître François KREMER, avocat concluant, qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance en ce qui la concerne.