

Arrêt N°150/17 – II-CIV.

Arrêt civil.

Audience publique du douze juillet deux mille dix-sept.

Numéro 40760 du registre.

Composition:

Christiane RECKINGER, présidente de chambre ;
Karin GUILLAUME, premier conseiller ;
Mylène REGENWETTER, conseiller, et
Christian MEYER, greffier assumé.

E n t r e :

la société à responsabilité limitée SOC1.) SARL, anciennement **SOC1'.) INVESTMENTS PARTNERS HOLDING SARL**, établie et ayant son siège social à L-(...), (...), représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, enregistrée au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B(...),

appelante aux termes d'un exploit de l'huissier de justice suppléant Luc KONSBRUCK, en remplacement de l'huissier de justice Pierre BIEL de Luxembourg en date du 11 septembre 2013,

comparant par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg,

e t :

1.) l'ETAT DU GRAND DUCHE DE LUXEMBOURG, représenté par son Ministre d'Etat actuellement en fonctions, pour autant que de besoin pris en la personne de Monsieur le Ministre des Finances, Ministère des Finances, ayant ses bureaux à L-1352 Luxembourg, 4, rue de la Congrégation,

2.) l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, établie à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume, représentée par son directeur actuellement en fonctions,

intimés aux fins du prédit exploit BIEL,

comparant par Maître Frédérique LERCH, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg,

LA COUR D'APPEL:

Par quatre bulletins notifiés le 2 novembre 2011, l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES (ci-après l'ADMINISTRATION) a taxé d'office la société à responsabilité limitée **SOC1.)** SARL, anciennement **SOC1'.)** INVESTMENTS PARTNERS HOLDING SARL (ci-après la société **SOC1.))** pour les années 2006 à 2009.

La société **SOC1.)** a introduit le 23 novembre 2011 une réclamation contre ces bulletins qui a été vidée par une décision du Directeur de l'Enregistrement et des Domaines (ci-après le Directeur) du 9 mars 2012.

Par cette décision, le Directeur a autorisé pour les années 2008 et 2009 la déduction de la TVA en amont en relation avec les prestations de services facturées par la société **SOC1'.)** ADVISORS Sp zoo jusqu'à concurrence du prix des prestations de conseils facturées aux autres sociétés du groupe et accepté le pourcentage de déductibilité proposé de 75% concernant la taxe ayant grevé les frais généraux facturés par les fournisseurs et prestataires luxembourgeois et certaines prestations facturées par des avocats étrangers.

Pour les années 2006 et 2007, il a au contraire confirmé le refus à déduction de la taxe en amont au motif que la totalité des services acquis pour ces années étaient en rapport avec l'activité principale de la société, à savoir la détention de participations, et non avec une activité économique et a renvoyé le dossier devant la préposée pour qu'il soit tenu compte des pièces et explications de l'assujettie relativement aux écarts entre les coûts figurant dans les déclarations de TVA par rapport à ceux mentionnés dans la comptabilité de l'assujettie.

Suite à la décision du Directeur, l'ADMINISTRATION a émis deux nouveaux bulletins notifiés en date du 4 avril 2012 relatifs aux années 2008 et 2009.

Aucun nouveau bulletin n'a été émis pour les années 2006 et 2007.

Par exploit d'huissier de justice du 15 juin 2012, la société **SOC1.)** a fait donner assignation à 1) l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG (ci-après l'ETAT) et 2) l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES (ci-après

l'ADMINISTRATION) à comparaître devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg pour :

- voir réformer, sinon annuler la décision sur réclamation réputée notifiée le 19 mars 2012, ainsi que les bulletins de taxation d'office du 2 novembre 2011 émis pour les années 2006 et 2007 à l'encontre de la demanderesse et voir prononcer la décharge des impositions supplémentaires de TVA en résultant,
- voir constater que suite à la réformation, sinon l'annulation du bulletin de taxation d'office émis pour l'année 2006, la prescription est acquise pour l'année 2006, en vertu de l'article 81 de la loi sur la TVA luxembourgeoise,
- voir réformer, sinon annuler la décision sur réclamation réputée notifiée le 19 mars 2012 ainsi que les bulletins de taxation d'office des 2 novembre 2011 et 4 avril 2012 émis pour les années 2008 et 2009 et voir prononcer la décharge des impositions supplémentaires de TVA en résultant.

La société **SOC1.)** a fondé sa demande sur les dispositions de l'article 76 de la loi sur la TVA.

Le tribunal, par un jugement du 23 janvier 2013, après avoir examiné les moyens d'irrecevabilité de la demande, a mis hors de cause l'ETAT, a dit non fondé le moyen d'irrecevabilité du recours tiré de l'absence de réclamation contre les bulletins de taxation relatifs aux années 2008 et 2009 émis suite à la décision du directeur du 9 mars 2012 et a dit la demande de la société **SOC1.)** recevable pour autant que dirigée contre l'ADMINISTRATION.

Par jugement rendu le 10 juillet 2013, le tribunal a toisé le fond du recours exercé par la société **SOC1.)**.

En relevant que, dans sa décision du 9 mars 2012, le Directeur s'est borné, en ce qui concerne l'écart entre les coûts selon les déclarations de TVA et la comptabilité remise par la demanderesse, à « inviter Madame le préposé du bureau d'imposition compétent à tenir compte des explications et pièces justificatives lors du redressement des bulletins d'impôts contestés », sans émettre d'avis confirmatif ou rectificatif du bulletin attaqué, comme le prévoit l'article 76 de la loi sur la TVA, le tribunal a décidé que dans la mesure où la décision du Directeur se substituait à l'imposition entreprise, l'ADMINISTRATION ne pouvait plus se baser sur les bulletins des années 2006 et 2007 pour les montants au sujet desquels le Directeur avait fait droit à la réclamation, ces bulletins ayant perdu leur existence juridique.

Le tribunal a ensuite fait droit au moyen de prescription tiré de l'article 81 de la loi sur la TVA, en retenant qu'à défaut d'actes interruptifs posés par l'ADMINISTRATION, l'action du Trésor pour les années 2006

et 2007 était prescrite et l'ADMINISTRATION forclosé à réclamer un quelconque montant du chef de l'écart des coûts entre les déclarations de TVA et la comptabilité remise.

En ce qui concerne le droit à déduction de la TVA en amont pour les années 2006 et 2007, le tribunal, se basant sur l'article 74 de la loi sur la TVA et sur une décision de la Cour de Justice de l'Union Européenne dans l'affaire C-257/11, a retenu qu'il appartenait à l'assujettie d'apporter les précisions quant à la nature exacte des charges et quant à leur caractère préparatoire à une activité économique au sens de l'article 9 °3 ouvrant droit à déduction et, constatant que telles preuves n'avaient pas été rapportées, il a rejeté le recours sur ce point.

Enfin pour ce qui est des années 2008 et 2009, après avoir approuvé le raisonnement du Directeur suivant lequel il pouvait raisonnablement être admis que les frais que la société **SOC1.)** entendait déduire étaient destinés au moins partiellement à la réalisation d'opérations ne relevant pas d'une activité économique au sens de la loi sur la TVA et étaient partant exclus du droit à déduction, le tribunal a jugé qu'à défaut pour la société **SOC1.)** d'avoir produit, dans sa réclamation, une affectation des dépenses en fonction de leur utilisation pour la réalisation des activités hors champ ou une comptabilité séparée pour les deux activités, le Directeur avait retenu un mode de répartition répondant aux critères fixés par la Cour de Justice de l'Union Européenne et a partant rejeté la demande en annulation, sinon en réformation de la décision du Directeur, ainsi que des bulletins de taxation émis pour ces mêmes années.

De ce jugement non signifié la société **SOC1.)** a relevé appel en date du 11 septembre 2013.

L'appelante critique le jugement entrepris en ce qu'il a retenu l'inexistence juridique seulement partielle des bulletins de taxation d'office des exercices 2006 et 2007, alors que ces bulletins seraient, selon elle, devenus entièrement inexistant suite à la décision du Directeur du 9 mars 2012 qui s'y serait substituée.

L'appelante fait encore valoir que les premiers juges n'auraient pas tiré toutes les conséquences juridiques du fait que la décision du Directeur du 9 mars 2012 devait nécessairement être accompagnée de l'avis confirmatif ou du bulletin de rectification exigé par l'article 76 de la loi sur la TVA et elle demande à la Cour de déclarer nulle cette décision.

En ordre subsidiaire, elle fait valoir que l'article 74 de la loi sur la TVA, sur lequel s'est basé le tribunal pour rejeter le droit à déduction de la société **SOC1.)**, serait contraire aux directives 77/388/CEE et 2006/112/CE puisqu'il reviendrait à inverser la règle générale posée par la CJUE, suivant laquelle le droit à déduction constitue un principe fondamental inhérent au système commun de TVA qui ne peut en principe être limité.

L'appelante fait encore observer que si l'ADMINISTRATION a admis l'immatriculation à la TVA de la société, elle devrait logiquement lui reconnaître un droit à déduction à dater de l'immatriculation, citant dans ce contexte la décision C-110/94 « I. » de la CJUE.

Le droit à déduction pour les années 2006 et 2007 aurait encore dû lui être reconnu, dès lors que les contrats mettant en place l'activité de conseil ouvrant droit à déduction, signés en décembre 2007, auraient été négociés dès la création de la société en 2006.

L'appelante fait en outre plaider qu'après avoir affirmé le statut de « personne non taxable » de la société **SOC1**.), le Directeur aurait dû la décharger des impositions découlant des prestations de services reçues de fournisseurs non luxembourgeois, le lieu de taxation de ces prestations se trouvant alors à l'étranger et demande, par réformation du jugement entrepris, à se voir décharger des montants de TVA auto liquidée au cours des années 2006 et 2007 (11.879,36 euros pour 2006 et 29.497,81 euros pour 2007).

Enfin, en ce qui concerne la taxation réduite pour les années 2008 et 2009, l'appelante demande à la Cour de reconnaître l'existence d'un lien direct entre les frais exposés au bénéfice de la société **SOC1**.) ADVISORS Sp zoo et l'activité de conseil ouvrant droit à déduction et d'autoriser en conséquence la déduction intégrale de la TVA encourue sur ces frais.

La limitation imposée par le Directeur à l'égard des services reçus de la société **SOC1**.) ADVISORS Sp zoo ne respecterait pas les exigences européennes en matière de TVA, au double motif que cette limitation ne résulterait pas des méthodes de calcul prévues par la loi et aurait pour conséquence de conditionner le droit à déduction d'un assujetti au résultat effectif de l'activité économique entreprise.

En ordre subsidiaire l'appelante demande à la Cour de saisir la CJUE des questions préjudicielles suivantes :

« 1) en limitant, à l'égard d'un assujetti partiel, le montant de la taxe sur la valeur ajoutée déductible au montant de taxe sur la valeur ajoutée collectée, le Grand-duché de Luxembourg fait-il une application correcte des principes fondamentaux applicables en la matière, et notamment du principe de neutralité fiscale qui veut que le droit à déduction d'un assujetti ne dépende pas du résultat effectif de l'activité économique entreprise ?

2) en permettant à l'autorité administrative compétente en matière de taxe sur la valeur ajoutée de déterminer, à l'issue d'une procédure de taxation d'office à titre individuel, le droit à déduction d'un assujetti partiel sur le fondement de critères et modes de calcul qui ne sont pas prévus par le droit interne pertinent, le Grand-Duché respecte-t-il

l'impératif de sécurité juridique inhérent aux directives 77/388/CEE et 2006/112/CE ? ».

Les parties intimées réitèrent leur demande de mise hors de cause de l'ETAT, estimant que l'appel relevé contre ce dernier serait irrecevable, l'ADMINISTRATION ayant seule la capacité d'agir en justice et de s'y défendre.

Par ailleurs, l'ADMINISTRATION forme appel incident contre le jugement du 10 juillet 2013 en contestant le raisonnement du tribunal relatif à l'inexistence des bulletins de taxation initiaux du 2 novembre 2011 émis pour les exercices 2006 et 2007 relativement à la taxation des charges comptabilisées par la société par suite de la décision du Directeur et à la prescription des montants réduits de ce chef.

L'ADMINISTRATION souligne qu'elle a finalement accepté les explications de la société **SOC1.)** sous réserve que le montant déclaré soit augmenté de 189.359 euros pour 2006. Par réformation du jugement entrepris, elle demande à voir ordonner un renvoi devant le Directeur pour qu'une nouvelle imposition conforme à ces chiffres soit établie.

Par conclusions du 19 juin 2015, l'ADMINISTRATION relève encore appel incident contre le jugement avant dire droit du 23 janvier 2013, ayant rejeté son moyen d'irrecevabilité du recours introduit par la société **SOC1.)** tiré du défaut de recours administratif préalable contre les bulletins de taxation d'office rectificatifs émis en date du 19 mars 2012 pour les exercices 2008 et 2009.

Dans les mêmes conclusions, l'ADMINISTRATION, revenant sur ses conclusions antérieures, fait valoir que la question du montant des charges soumises à la TVA pour les années 2006 et 2007 ne pourrait pas non plus être toisée par la Cour, la société **SOC1.)** étant tenue d'introduire au préalable une réclamation à l'encontre des bulletins rectificatifs à intervenir sur ce point.

Pour le surplus, l'intimée conclut à la confirmation du jugement entrepris et soulève l'irrecevabilité de la demande de la société **SOC1.)** tendant à se voir décharger des montants de TVA auto liquidée au cours des années 2006 et 2007 (les montants de 11.879,36 euros en 2006 et de 29.497,81 euros en 2007), au motif qu'il s'agirait d'une demande nouvelle présentée pour la première fois en instance d'appel.

Appréciation de la Cour

-Quant à la recevabilité de l'appel principal pour autant qu'il est dirigé contre l'ETAT :

Il a été décidé que « *le principe que les actions concernant les administrations sont intentées par l'Etat ou contre l'Etat connaît une*

exception en cas de recours formé sur base des articles 76 et 79 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la TVA, le législateur ayant décidé de donner dans ces cas délégation à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines d'intenter des actions en justice ou d'y défendre. » (Cour d'appel 5 avril 2006, no 29752 et 29753 du rôle). Cette jurisprudence a été confirmée par un arrêt de la Cour de Cassation du 18 février 2010. (no 2708 du registre).

Il en résulte que le recours contre le bulletin de taxation/rectification doit être dirigé contre l'ADMINISTRATION et que l'appel est à déclarer irrecevable pour autant qu'il est dirigé contre l'ETAT.

Intenté en la forme et les délais requis, l'appel de la société **SOC1.)** est pour le surplus à déclarer recevable.

-Quant à la recevabilité des appels incidents relevés par l'ADMINISTRATION :

L'appel incident relevé contre le jugement du 10 juillet 2013 est à déclarer recevable.

En revanche, il est constant en cause que la société **SOC1.)** n'a pas relevé appel contre le jugement avant dire droit du 23 janvier 2013. Dès lors, l'appel relevé par l'ADMINISTRATION par voie incidente contre ce même jugement est irrecevable pour ne pas se greffer sur un appel principal contre le même jugement.

Il est en effet admis qu'un jugement interlocutoire étant au point de vue de l'appel une décision indépendante du jugement définitif, est irrecevable l'appel incident formé contre un jugement interlocutoire qui n'a pas été attaqué par l'appelant principal.

Cet appel est encore irrecevable, dès lors que, de son propre aveu, l'intimée avait acquiescé au jugement du 23 janvier 2013 et en avait demandé acte dans ses conclusions du 19 mars 2013.

Il s'ensuit que l'ADMINISTRATION n'est plus recevable à soulever en appel l'irrecevabilité du recours introduit par la société **SOC1.)** contre la décision du Directeur du 9 mars 2012, cette question ayant été toisée par un jugement ayant acquis autorité de chose jugée et auquel elle a acquiescé.

-Quant au bien- fondé de l'appel principal :

La société **SOC1.)** fait plaider que, suite à la décision du Directeur ayant fait droit à sa réclamation pour les années 2006 et 2007 en ce qui concerne la question des écarts de coûts selon les déclarations de TVA et la comptabilité, les bulletins des années 2006 et 2007 seraient devenus intégralement inexistants, la décision du Directeur se substituant aux bulletins.

L'article 76 de la loi sur la TVA dispose que le Directeur est saisi d'office de la réclamation d'un assujetti en cas de rejet total ou partiel de la celle-ci au niveau du bureau d'imposition.

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.

Il est constant en cause que la décision du 9 mars 2012 du Directeur, prise suite à la réclamation introduite le 2 novembre 2011 par la société **SOC1.)** contre les bulletins de 2006 à 2009, en ce qui concerne la question des écarts de coûts selon les déclarations de TVA et la comptabilité de la société **SOC1.)** n'a pas été accompagnée d'un avis rectificatif comme le prévoit l'article 76 précité, le Directeur s'étant borné à inviter le préposé à revoir l'imposition en fonction des explications de l'assujettie.

La Cour ne saurait entériner le raisonnement des premiers juges relatifs à l'inexistence, suite à cette «décision», des bulletins initiaux sur lesquels se fondait la taxation pour ces postes et relatif à la prescription de l'action du Trésor à défaut pour l'ADMINISTRATION d'avoir émis de nouveaux bulletins avant l'expiration du délai de prescription.

L'article 76§3, alinéa 3 de la loi sur la TVA dispose en effet que *« 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 ».*

La décision du Directeur n'ayant pas été accompagnée, comme le requiert l'article 76 de la loi, d'un bulletin rectificatif en ce qui concerne la taxation ayant fait l'objet de la réclamation, la Cour considère en application de ce texte que sur ce point le Directeur n'a pas pris de décision endéans le délai requis de six mois et que, dès lors, son attitude doit s'analyser comme un refus implicite.

Il en découle que les bulletins initiaux du 2 novembre 2011 ont été maintenus.

Le moyen tiré de leur inexistence partielle ou totale est, dès lors, à rejeter.

-Quant au moyen de nullité de la décision du Directeur du 9 mars 2012, faute d'être accompagnée de l'avis confirmatif requis par l'article 76 §3 de la loi TVA :

La loi sur la TVA de 1979 ne se prononce pas au sujet de la forme que l'avis confirmatif à émettre dans le cadre de l'article 76 doit revêtir. Aucune forme particulière n'est partant exigée. Il faut et il suffit que l'assujetti soit informé que l'ADMINISTRATION n'entend plus revenir sur la taxation intervenue. A cet effet, il n'est pas nécessaire que les montants résultant du bulletin d'imposition soient repris dans la décision du Directeur.

La décision directoriale contenant l'avis confirmatif laisse nécessairement subsister les bulletins contenant le libellé numérique de la taxation, tout en se substituant à ceux-ci en tant qu'acte administratif contre lequel le recours de l'assujetti doit être dirigé, mais sans faire disparaître la base sur laquelle elle s'appuie quant au fond et qu'elle ne fait que confirmer.

L'avis confirmatif des bulletins de taxation pour les années 2006 et 2007 est exprimé expressis verbis dans la décision du Directeur du 9 mars 2012 en les termes « *le refus à déduction de la taxe en amont des années 2006 et 2007 restera maintenu* ».

La décision du Directeur du 9 mars 2012 est, dès lors, conforme à l'article 76 de la loi sur la TVA en ce qu'elle confirme le refus du droit à déduction de la TVA en amont pour les années 2006 et 2007.

-Quant au droit à déduction de la TVA en amont pour les années 2006 et 2007 :

L'appelante critique le jugement entrepris dans la mesure où il a retenu qu'il appartient à l'assujettie de démontrer qu'elle possède un droit à déduction et lui a ainsi imposé la charge de preuve, alors que le droit à déduction énoncé à l'article 17§2 de la sixième directive européenne du 17 mai 1977 en matière de TVA constitue un principe fondamental inhérent au système commun de TVA qui ne peut en principe être limité, l'assujetti à la TVA devant être présumé de bonne foi. Ce ne serait qu'en cas de fraude, dont la preuve incombe à l'ADMINISTRATION, qu'il pourrait être privé de son droit.

C'est cependant à bon droit que le tribunal s'est basé sur l'article 74 de la loi du 12 février 1979 sur la TVA qui dispose que « *lorsqu'au sujet des opérations effectuées par un assujetti l'administration, sur base de présomptions graves précises et concordantes, a des doutes sur 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* ».

La Cour de Justice de l'Union Européenne a en effet retenu « *qu'il incombe à celui qui demande la déduction de TVA d'établir qu'il répond aux conditions prévues pour en bénéficier (...)*» (arrêt ENKLER C-230/94) précisant ensuite « *qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour*

que la qualité d'assujetti n'est acquise et que le droit à déduction ne peut être exercé que lorsque celui qui demande la déduction de TVA a établi que les conditions pour en bénéficier sont remplies et que son intention de commencer des activités économiques donnant lieu à des opérations imposables est confirmée par des éléments objectifs » (arrêt K., C-290/12).

En conséquence, il n'y a pas lieu de déduire de l'existence d'un « principe fondamental » au droit à déduction de TVA l'existence d'une présomption de déductibilité, opérant un renversement de la charge de la preuve.

Le jugement entrepris est à confirmer en ce qu'il a retenu qu'il appartient à la société **SOC1.)** d'établir qu'elle remplit les conditions pour bénéficier d'un droit à déduction.

Le Directeur a, dans sa décision du 9 mars 2012, motivé le refus de déduction de la TVA en amont par le fait que la société **SOC1.)** n'avait pas la qualité d'assujettie pour les années 2006 et 2007, puisque, en tant que société holding, son objet unique était la prise de participations dans d'autres entreprises ce qui ne constitue pas une activité économique, et qu'elle n'avait pas justifié pour les années concernées d'une immixtion directe ou indirecte dans la gestion des filiales.

Il y a lieu d'écarter d'emblée l'argument invoqué par la société **SOC1.)**, tiré de la décision C-110/94 « / » de la CJUE, suivant lequel si l'ADMINISTRATION a admis l'immatriculation à la TVA de la société, elle devrait logiquement lui reconnaître un droit à déduction à dater de l'immatriculation dès lors que la société **SOC1.)** reconnaît elle-même, dans ses conclusions notifiées le 19 décembre 2014, que la qualité d'assujetti et l'immatriculation à la TVA n'ont pas de lien nécessaire, un assujetti n'étant pas nécessairement immatriculé et un immatriculé n'étant pas nécessairement assujetti.

Il appartient à l'assujetti d'établir que les frais qu'il entend déduire sont en rapport avec une activité économique sujette à taxation.

L'appelante fait valoir que la société holding devrait être regardée comme réalisant une seule activité qui lui ouvre un droit entier à déduction et non deux activités distinctes, dont l'une seulement lui ouvrirait droit à déduction.

Elle se réfère dans ce contexte à l'opinion rendue par l'Avocat général Paolo MENGOZZI dans les affaires jointes de la CJUE C-108/14 et C-109/14.

Comme l'intimée l'a relevé avec justesse, les faits soumis à la CJUE dans ces affaires sont différents dans la mesure où la société entendait déduire les frais liés à des opérations en capital supportées par une société holding qui s'immisce directement ou indirectement dans la

gestion de ses filiales, ces frais entretenant un lien direct avec l'ensemble de l'activité de la société holding.

En l'espèce, l'appelante n'a, pas plus qu'en première instance, apporté des précisions quant à la nature exacte des charges qu'elle entend déduire, ni démontré leur caractère préparatoire à son activité de conseil et de gestion des sociétés de son groupe.

Elle reste en défaut de faire état d'éléments objectifs corroborant le lien de ces frais avec son activité de conseil de ses filiales. (cf. arrêt SC G. VIA M. SRL du 29 novembre 2012, affaire C-257/11)

Ainsi, si elle affirme que ces frais seraient liés à la négociation du contrat de fournitures de service signé le 28 décembre 2007 avec la société **SOC1'.**) ADVISORS Sp zoo, elle reste en défaut de verser des notes d'honoraires d'avocats se rapportant à cette négociation.

Les autres frais dont elle fait état sont des frais courants (Coditel, Luxgsm, Ikea, Nettoservice), dont le lien avec l'activité préparatoire invoquée laisse d'être établi.

C'est dès lors à bon droit que le tribunal a rejeté le recours de la société **SOC1.)** sur ce point et a confirmé le refus de déduction pour les années 2006 et 2007 de la TVA sur ces frais.

-Quant à la demande de la société **SOC1.)** de se voir décharger de l'imposition découlant de la TVA auto-liquidée :

La société **SOC1.)** fait valoir que si la Cour ne lui reconnaît pas la qualité d'assujettie à la TVA pour les années 2006 et 2007 pour ne pas avoir établi son immixtion dans la gestion de sa filiale, les bulletins émis par l'ADMINISTRATION seraient à corriger dès lors que la société n'aurait alors pas dû auto-liquider la TVA due sur les services des prestataires étrangers.

L'ADMINISTRATION soulève l'irrecevabilité de cette demande pour avoir été formulée pour la première fois en appel.

L'appelante réplique qu'il s'agit seulement d'un moyen nouveau tendant à justifier la réformation des bulletins querellés.

Il est admis qu'une prétention est nouvelle en appel lorsqu'elle diffère de la prétention soumise aux premiers juges par son objet ou par les parties concernées ou les qualités de celle-ci.

En revanche la prétention n'est pas nouvelle, dès lors qu'elle tend aux mêmes fins que la demande originaire, même si son fondement juridique est différent de celui des prétentions initiales.

Si donc ce qui est demandé en appel est absolument différent de ce qui est réclamé en première instance, il y a incontestablement demande nouvelle (Cass.soc., 3 oct.1962 Bull.civ.IV, no 678).

La demande de la société **SOC1.)** de se voir décharger des montants de la TVA auto-liquidée sur les prestations de service pour les années 2006 et 2007 n'ayant pas été formulée devant les juges de première instance, elle constitue une prétention nouvelle et est de ce fait à déclarer irrecevable pour se heurter au principe de l'immutabilité du contrat judiciaire.

-Quant aux bulletins relatifs aux années 2007 et 2008 :

La société **SOC1.)** demande, par réformation du jugement entrepris, à se voir autoriser à déduire intégralement la TVA encourue sur les services reçus de la société **SOC1'.)** ADVISERS Sp zoo comme étant directement affectée à une activité ouvrant droit à déduction.

Elle soutient qu'une déductibilité partielle ne serait pas possible et fait valoir que l'attitude de l'ADMINISTRATION violerait les principes de sécurité juridique (*aff.271/06*) et de neutralité fiscale (*aff. C-110/94*) et elle demande à voir saisir la CJUE des questions préjudicielles formulées dans ses conclusions.

C'est cependant à juste titre, par une motivation que la Cour fait sienne, que le tribunal a écarté l'argument qu'une déduction partielle de la TVA est impossible et, après avoir relevé que la société **SOC1.)** cumulait à partir de 2008 deux activités, dont l'une seulement relève d'une activité économique au sens de la loi sur la TVA, a admis que les charges dont la société **SOC1.)** entendait obtenir la déduction ont partiellement servi à l'activité exercée par la demanderesse en-dehors du champ d'application de la TVA (détenion de participations).

C'est encore à bon droit que le tribunal a décidé qu'à défaut de toute ventilation de ces charges entre les activités exercées, le Directeur était en droit de définir les critères de ventilation applicables et de retenir un mode de calcul reflétant objectivement la part d'imputation réelle des dépenses en amont à chacune des deux activités, faisant ainsi une exacte application des principes dégagés par la CJUE dans l'affaire C496/11 (arrêt de la CJUE du 6 septembre 2012, Portugal T.).

La limitation de la déductibilité de la TVA aux prix des prestations de conseil refacturées par la société **SOC1.)** aux autres sociétés du groupe constitue un mode de répartition qui répond aux critères fixés par la Cour de Justice de l'Union Européenne en ce qu'il reflète objectivement la part d'imputation réelle des dépenses en amont à chacune de ces activités, le lien direct et immédiat requis pour ouvrir le droit à déduction étant incontestable pour les prestations acquises en amont refacturées en aval.

Ce mode de calcul ne heurte pas le principe de neutralité, dans la mesure où, contrairement à ce que soutient l'appelante, il ne fait pas dépendre la déduction de la taxe en amont du succès ou de l'échec des activités réalisées par la société, mais d'un rattachement objectif à l'activité économique de la société **SOC1.)** tombant sous le champ de la directive.

Par ailleurs l'attitude de l'ADMINISTRATION ne heurte pas le principe de sécurité juridique dans la mesure où le critère adopté ne constitue qu'un élément de rattachement supplétif et objectif des frais exposés adopté par l'ADMINISTRATION en l'absence de toute autre élément de rattachement fourni par l'assujetti.

Il n'y a dès lors pas lieu de saisir la CJUE des questions préjudicielles formulées par l'appelante, lesquelles rédigées en des termes très généraux ne sont pas pertinentes pour la solution du présent litige, dans la mesure où elles passent sous silence les circonstances déterminantes de l'espèce, à savoir le fait qu'il y a eu utilisation mixte du service et que l'assujetti est resté en défaut de produire la moindre pièce comptable établissant l'affectation des frais à son activité économique.

La société **SOC1.)** n'ayant pas établi le lien entre les charges de TVA qu'elle entendait déduire et son activité économique, c'est à bon droit que la déduction de ces charges lui a été refusée.

Il suit de l'examen des différents moyens invoqués par la société **SOC1.)** que son appel est à déclarer non fondé et que le jugement entrepris est à confirmer sur l'ensemble de points ayant fait l'objet de l'appel par elle interjeté.

-Quant au mérite de l'appel incident de l'ADMINISTRATION :

L'ADMINISTRATION critique le jugement entrepris en ce qu'il a déclaré prescrite toute action du Trésor relative aux sommes réclamées pour les années 2006 et 2007 pour lesquelles les bulletins émis ont été annulés par la décision du directeur du 9 mars 2012.

Il s'agit plus particulièrement des montants réclamés par l'ADMINISTRATION relativement à l'écart entre les coûts repris dans les déclarations de TVA de la société **SOC1.)** et ceux figurant dans sa comptabilité.

Il résulte des développements précédemment exposés, que par réformation du jugement entrepris, la Cour retient qu'à défaut d'être conforme à l'article 76 de la loi sur la TVA pour ne pas être accompagnée d'un bulletin rectificatif, la décision du Directeur sur ce point doit être considérée comme un refus implicite de la réclamation introduite par l'assujettie qui doit être attaqué devant le tribunal civil.

Les bulletins du 2 novembre 2011 ont partant été maintenus sur ce point et les contraintes émises sur base de ces bulletins en date des 6 décembre 2011 et 10 juillet 2013 ont valablement interrompu la prescription pour les montants réclamés par l'ADMINISTRATION pour les années 2006 et 2007.

La société **SOC1.)** a d'ailleurs expressément critiqué ces bulletins de taxation dans son exploit introductif du 15 juin 2012, reprochant à l'ADMINISTRATION d'avoir soumis à la TVA au taux de 12% un montant de base de 425.351,93 pour l'année 2006 et de 445.196 euros pour l'année 2007 en lieu et place des montants, reportés par la société dans sa déclaration de TVA, de 98.994,70 euros pour l'année 2006 et de 245.815 euros pour l'année 2007, au motif que l'ensemble des charges comptabilisées par la société devraient être soumises au taux de 12%.

A l'appui de son recours la société **SOC1.)** a expliqué que de nombreuses charges au sens du droit comptable ne répondent pas à la définition d'une prestation taxable au sens de la loi sur la TVA (par exemple : amortissement, provisions, salaires, pertes de change, intérêts, prime d'assurance).

Elle a reconnu qu'il y a avait lieu d'augmenter les montants des charges imposables à la TVA par elle déclarés de 189.389,73 euros pour l'année 2006 et de 15.870,44 euros pour l'année 2007.

Par conclusions du 14 mai 2013, l'ADMINISTRATION a fait savoir qu'elle acceptait les pièces et explications fournies par la société **SOC1.)** et recalculerait la taxation sur base des chiffres fournis dans les déclarations de l'assujetti augmentés des montants de 189.389,73 euros pour 2006 et de 15.870,44 euros pour 2007.

Ces conclusions ont été réitérées par l'ADMINISTRATION dans ses conclusions en appel avec la demande d'ordonner le renvoi du dossier devant le Directeur, pour qu'il soit procédé à l'émission de bulletins rectificatifs basés sur ces données.

Par réformation du jugement entrepris, il y a lieu de faire droit à cette demande.

La société **SOC1.)** ayant succombé à son appel, elle est à débouter de sa demande en allocation d'une indemnité de procédure.

Il y a lieu de faire droit à la demande formulée aux mêmes fins par l'ADMINISTRATION et de lui allouer de ce chef la somme de 1.500 euros, alors qu'il serait injuste de laisser à sa charge l'ensemble des frais exposés par elle pour se défendre en instance d'appel.

PAR CES MOTIFS

la Cour d'appel, deuxième chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement, le magistrat de la mise en l'état entendu en son rapport,

dit l'appel de la société à responsabilité limitée **SOC1.)** SARL, anciennement **SOC1'.)** INVESTMENTS PARTNERS HOLDING SARL, irrecevable pour autant qu'il est dirigé contre l'ETAT DU GRAND DUCHE DE LUXEMBOURG,

le dit recevable pour le surplus,

le dit cependant non fondé,

dit l'appel incident de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES irrecevable pour autant que dirigé contre le jugement du 23 janvier 2013 et recevable pour le surplus,

dit l'appel incident fondé,

réformant,

renvoie le dossier devant le Directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines pour qu'il soit procédé à l'émission de bulletins rectificatifs pour les années 2006 et 2007 relativement aux charges soumises à TVA sur base des chiffres déclarés par la société à responsabilité limitée **SOC1.)** SARL, anciennement **SOC1'.)** INVESTMENTS PARTNERS HOLDING SARL, en y ajoutant les montants de 189.389,73 euros pour l'année 2006 et de 15.870,44 euros pour l'année 2007.

confirme le jugement entrepris pour le surplus,

déboute la société à responsabilité limitée **SOC1.)** SARL, anciennement **SOC1'.)** INVESTMENTS PARTNERS HOLDING SARL, de sa demande tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure,

condamne la société à responsabilité limitée **SOC1.)** SARL, anciennement **SOC1'.)** INVESTMENTS PARTNERS HOLDING SARL, à payer à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT et à l'ETAT DU GRAND DUCHE DE LUXEMBOURG une indemnité de procédure de 1.500 euros.

condamne la société à responsabilité limitée **SOC1.)** SARL, anciennement **SOC1'.)** INVESTMENTS PARTNERS HOLDING SARL, aux frais et dépens avec distraction au profit de Maître Frédérique LERCH qui la demande sur ses affirmations de droit.