

**Audience publique du 8 mars deux mille dix-sept**

Numéro 42640 du rôle.

Composition:

Astrid MAAS, président de chambre;  
Marie-Laure MEYER, premier conseiller;  
Monique HENTGEN, premier conseiller;  
Daniel SCHROEDER, greffier.

E n t r e :

**la société en commandite par actions W),**

appelante aux termes d'un exploit de l'huissier de justice suppléant Laura GEIGER, en remplacement de l'huissier de justice Carlos CALVO de Luxembourg en date du 24 juillet 2015,

comparant par Maître Claudia THIRION, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg ;

e t :

**1. l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg**, représenté par son Ministre d'Etat dont les bureaux sont établis à L-1352 Luxembourg, 4, rue de la Congrégation,

**2. l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines**, représentée par son Directeur, dont les bureaux sont établis à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

intimés aux fins du susdit exploit GEIGER du 24 juillet 2015,

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

---

## LA COUR D'APPEL :

### Faits et rétroactes

Suite au dépôt des déclarations annuelles de TVA par la société en commandite par actions W) pour les exercices 2008, 2009 et 2010, l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES (ci-après l'AED) a émis un procès-verbal de vérifications en date du 27 novembre 2012 et, en l'absence de réaction de la part de W), elle a émis des bulletins de taxation d'office le 12 décembre 2012, portant pour date de notification le 2 janvier 2013.

Saisi d'une réclamation de W) en date du 29 mars 2013, le directeur de l'AED a, par lettre datée du 8 octobre 2013 et portant la date de notification du 18 octobre 2013, confirmé que les bulletins contestés restaient définitivement maintenus.

Par exploit du 23 décembre 2013, W) a fait donner assignation à l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, (ci-après l'ETAT) et à l'AED à comparaître devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg pour voir dire que les bulletins de taxation d'office émis pour les années 2008, 2009 et 2010 sont juridiquement inexistantes, voir réformer, sinon annuler la décision sur réclamation y relative du directeur de l'AED et voir prononcer au bénéfice de W) la décharge des impositions supplémentaires de TVA en résultant. En cours d'instance, la demanderesse a conclu en outre à l'allocation d'une indemnité de procédure de 2.000.- euros.

Par jugement du 29 avril 2015, le tribunal a

- dit la demande irrecevable dans la mesure où elle est dirigée contre l'ETAT, au motif qu'en vertu de l'article 76 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, dans la matière faisant l'objet du litige, l'assignation doit obligatoirement être dirigée contre l'AED et que c'est seule cette dernière qui peut être défenderesse à l'action.

- dit que W) a intérêt à vouloir faire constater l'inexistence des bulletins de taxation d'office du 12 décembre 2012,

- dit que la décision directoriale du 8 octobre 2013 constitue l'avis confirmatif prévu par l'article 76. 3 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée,
- dit le recours de W) non fondé dans la mesure où il est dirigé contre l'AED,
- dit que les bulletins de taxation d'office du 12 décembre 2012 subsistent avec tous les effets qui y sont attachés,
  - confirmé la décision du directeur de l'AED du 8 octobre 2013,
  - débouté W) de sa requête en obtention d'une indemnité de procédure,
  - condamné W) à payer à l'ETAT et à l'AED une indemnité de procédure de chaque fois 750.- euros,
  - condamné W) aux dépens de l'instance avec distraction au profit de Me Frédérique LERCH.

Contre ce jugement, signifié le 15 juin 2015, W) a interjeté appel par exploit d'huissier du 24 juillet 2015, demandant à la Cour, par réformation du jugement entrepris, d'annuler la décision du Directeur de l'AED du 18 octobre 2013 et les bulletins de taxation d'office, notifiés le 2 janvier 2015, sinon renvoyer le dossier à l'AED pour réexamen et de voir prononcer au bénéfice de l'appelante la décharge des impositions supplémentaires de TVA en résultant.

Les intimés demandent à voir mettre l'ETAT hors de cause et concluent à la confirmation du jugement entrepris, ainsi qu'à la condamnation de l'appelante à payer à chacun d'eux la somme de 1.500.- euros au titre d'indemnité de procédure.

#### Recevabilité de l'appel

Les intimés concluent à l'irrecevabilité de l'appel pour autant que dirigé contre l'ETAT et à la mise hors de cause de ce dernier, le recours introduit selon les dispositions de l'article 76 paragraphe 3 de la loi sur la TVA étant à diriger contre l'AED seule.

La Cour constate que l'appelante ne critique pas le jugement en ce qu'il a dit la demande irrecevable dans la mesure où elle est dirigée contre l'ETAT et n'explique pas pourquoi elle a dirigé son appel contre l'ETAT.

En vertu de l'article 76 paragraphe 3 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la TVA, le recours contentieux en matière de bulletins portant rectification ou taxation d'office de la TVA doit être introduit par une assignation devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg siégeant en

matière civile et être signifié à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines en la personne de son directeur.

Cette règle est applicable aux différentes voies de recours judiciaires.

En effet, la règle générale de procédure de l'article 163 du NCPC 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 l'article 76, paragraphe 3, de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la TVA (cf. Cass. 7 avril 2011, no 25/11).

L'appel dirigé contre l'ETAT est partant irrecevable, l'ETAT étant une partie étrangère au recours introduit par W).

En revanche, l'appel en tant que dirigé contre l'AED, non autrement critiqué quant aux forme et délai, est recevable.

#### Portée de l'appel

L'intimée fait remarquer qu'il résulte de la lecture de l'acte d'appel que ce dernier se limite au fond du litige, à savoir l'éventuel droit à déduction ouvert à l'appelante pour les années 2008, 2009 et 2010, et que l'appelante a acquiescé au jugement notamment en ce qui concerne les questions touchant à la prétendue inexistence des bulletins de taxations et celle touchant à la prétendue inexistence de la décision directoriale litigieuse.

L'appelante réplique que dans son acte d'appel elle demande à la Cour d'annuler la décision du Directeur de l'AED du 18 octobre 2013 et les bulletins de taxation d'office sinon de renvoyer le dossier à l'AED pour réexamen.

Conformément à l'article 586 du NCPC, les conclusions d'appel doivent formuler expressément les prétentions de la partie et les moyens sur lesquels chacune des prétentions est fondée.

En première instance, W) avait fait valoir que les bulletins de taxation d'office seraient devenus juridiquement inexistant suite à la décision du Directeur du 8 octobre 2013 qui s'y est substituée et que la décision directoriale serait nulle pour n'être accompagnée d'aucun avis confirmatif.

Le tribunal a retenu que, s'il est exact qu'en application de l'article 76.3 al. 1<sup>er</sup> de la loi de 1979 la décision du directeur se substitue à l'imposition entreprise, cette décision, dans l'éventualité où elle confirme le bulletin de taxation, ne le fait pas disparaître, mais le laisse, bien au contraire, subsister avec tous les effets qui y sont attachés. Il a encore retenu que la loi de 1979 ne se prononce pas au sujet de la forme que l'avis confirmatif doit revêtir et que l'utilité d'un nouveau bulletin n'est pas donnée dans l'hypothèse d'une confirmation pure et simple du premier par le directeur. Les intentions du directeur résultant clairement de la lettre du 8 octobre 2013 à l'adresse de W) et cette dernière ne pouvant, au vu des bulletins notifiés le 2 janvier 2013, avoir le moindre doute quant au montant de la taxe réclamée, le tribunal a estimé que les exigences de l'article 76 de la loi de 1979 ont été observées.

L'appelante ne formule aucune critique quant à ces considérations et ne développe aucun moyen permettant à la Cour d'examiner en quoi les premiers juges auraient mal jugé ce volet de l'affaire, de sorte que la Cour n'a pas à en connaître.

#### Au fond

Le litige a trait au droit à déduction de la TVA en amont par W) pour les années 2008 à 2010.

Dans ses versions en vigueur durant les années 2008 à 2010, l'article 48 de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée était libellé comme suit:

*1. 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 est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable en raison des opérations imposables effectuées par lui:*

*a) la taxe sur la valeur ajoutée qui lui est facturée pour les biens et les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti redevable de la taxe à l'intérieur du pays;*

*e) la taxe sur la valeur ajoutée qu'il a acquittée ou déclarée en tant que débiteur de la taxe au sens de l'article 26 paragraphe 1 sous a) deuxième alinéa, b), c) et d) (version applicable en 2008 et 2009),*

respectivement,

*e) la taxe sur la valeur ajoutée qu'il a acquittée ou déclarée en tant que redevable de la taxe au sens de l'article 26 paragraphe 1 points a) deuxième alinéa, b) et c) (version applicable en 2010).*

Les premiers juges se sont en outre basés sur la jurisprudence de la CJUE selon laquelle

« En ce qui concerne le droit à déduction, l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive prévoit que l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable la TVA due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti « dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées ». Ainsi, il ressort du libellé de cette disposition que, afin qu'un intéressé puisse accéder au droit à déduction, il faut, d'une part, qu'il soit un « assujetti » au sens de la sixième directive et, d'autre part, que les biens et les services en question aient été utilisés pour les besoins de ses opérations taxées » (Arrêt Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR du 29 avril 2004 Affaire C-137/02 point 24).

« ... les activités économiques visées par l'article 4 paragraphe 1 peuvent consister en plusieurs actes consécutifs comme le suggère déjà le texte même du paragraphe 2 de cet article en se référant à « toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services ». Parmi ces actes, les activités préparatoires, comme l'acquisition des moyens d'exploitation et, partant, l'achat d'un bien immobilier, doivent déjà être imputées aux activités économiques » (Arrêt D.A. Rompelman et E.A. Rompelman-Van Deelen du 14 février 1985 Affaire 268/83 point 22).

« En ce qui concerne la question de savoir si l'article 4 est à interpréter en ce sens que l'intention déclarée de donner un bien futur en location suffit pour considérer que le bien acquis est destiné à être utilisé pour une opération soumise à la taxation et que, de ce fait, est à considérer sur ce fondement comme assujettie une personne qui a fait un tel investissement, il convient de relever, en premier lieu, qu'il incombe à celui qui demande la déduction de la TVA d'établir que les conditions pour en bénéficier sont remplies et, notamment, qu'il accomplit les critères d'un assujetti. Dès lors, l'article 4 ne s'oppose pas à ce que l'administration fiscale exige que l'intention déclarée soit confirmée par des éléments objectifs tels que l'aptitude spécifique des locaux projetés à une exploitation commerciale » (Arrêt Rompelman point 24).

Dans l'arrêt Inzo du 29 février 1996 (Affaire C-110/94), la Cour souligne que « Dans l'arrêt Rompelman, précité, point 22, la Cour a considéré que les activités économiques visées par l'article 4, paragraphe 1,

peuvent consister en plusieurs actes consécutifs et que les activités préparatoires, comme l'acquisition des moyens d'exploitation et, partant, l'achat d'un bien immeuble, doivent déjà être imputées aux activités économiques.

Selon le même arrêt, point 23, le principe de la neutralité de la TVA quant à la charge fiscale de l'entreprise exige que les premières dépenses d'investissement effectuées pour les besoins et en vue d'une entreprise soient considérées comme des activités économiques et il serait contraire à ce principe que lesdites activités ne débutent qu'au moment où un bien immeuble est effectivement exploité, c'est-à-dire où le revenu taxable prend naissance. Toute autre interprétation de l'article 4 de la directive chargerait l'opérateur économique du coût de la TVA dans le cadre de son activité économique sans lui donner la possibilité de la déduire, conformément à l'article 17, et distinguerait arbitrairement entre des dépenses d'investissement effectuées avant et pendant l'exploitation effective d'un bien immeuble.

Il découle de cet arrêt que même les premières dépenses d'investissement effectuées pour les besoins d'une entreprise peuvent être considérées comme des activités économiques au sens de l'article 4 de la directive et que, dans ce contexte, l'administration fiscale doit prendre en considération l'intention déclarée de l'entreprise.

Dans le cas où l'administration fiscale a admis la qualité d'assujetti à la TVA d'une société qui a déclaré son intention de commencer une activité économique donnant lieu à des opérations imposables, la réalisation d'une étude sur les aspects techniques et économiques de l'activité envisagée peut dès lors être regardée comme une activité économique au sens de l'article 4 de la directive, même si cette étude a pour but d'examiner dans quelle mesure l'activité envisagée est rentable.

Il s'ensuit que, sous ces mêmes conditions, la TVA acquittée pour une telle étude de rentabilité peut en principe être déduite, conformément à l'article 17 de la directive.

Cette déduction reste acquise même si, ultérieurement, il a été décidé, au vu des résultats de cette étude, de ne pas passer à la phase opérationnelle et de mettre la société en liquidation, de sorte que l'activité économique envisagée n'a pas donné lieu à des opérations taxées.

En effet, comme le fait observer la Commission, le principe de la sécurité juridique s'oppose à ce que les droits et obligations des assujettis dépendent de faits, de circonstances ou d'événements qui se sont produits postérieurement à leur constatation par l'administration fiscale. Il en résulte

que, à partir du moment où cette dernière a accepté, sur la base des données transmises par une entreprise, que lui soit accordée la qualité d'assujetti, ce statut ne peut plus, en principe, lui être retiré par la suite avec effet rétroactif en raison de la survenance ou de la non-survenance de certains événements.

Une autre interprétation de la directive serait d'ailleurs contraire au principe de la neutralité de la TVA quant à la charge fiscale de l'entreprise. Elle serait susceptible de créer, lors du traitement fiscal de mêmes activités d'investissements, des différences non justifiées entre des entreprises réalisant déjà des opérations imposables et d'autres qui cherchent, par des investissements, à commencer des activités qui seront source d'opérations taxables (...).

Il convient enfin d'ajouter, comme la Cour l'a constaté dans l'arrêt Rompelman, précité, point 24, qu'il incombe à celui qui demande la déduction de la TVA d'établir que les conditions pour en bénéficier sont remplies et que l'article 4 ne s'oppose pas à ce que l'administration fiscale exige que l'intention déclarée de commencer des activités économiques donnant lieu à des opérations imposables soit confirmée par des éléments objectifs (...) ».

L'appelante reproche aux premiers juges d'avoir, tout en admettant que les activités préparatoires à une activité taxable font partie des activités économiques visées par la loi TVA, estimé que W) n'a pas démontré avoir eu l'intention de réaliser de telles activités et d'avoir considéré qu'elle n'a ni établi avoir accompli des actes préparatoires à l'exercice de ses opérations taxées, ni établi que les services qui lui ont été fournis par d'autres assujettis ont été utilisés pour les besoins de ces opérations préparatoires.

Elle fait valoir qu'elle avait exprimé par des actes non équivoques sa volonté d'exécuter régulièrement des opérations imposables en exerçant deux activités imposables à savoir i) une activité consistant en la recherche d'investissements structurés sous forme de *club deals* avec des investisseurs tiers et ii) la refacturation des coûts à ses filiales.

Dans le cadre de sa première activité, elle aurait accompli des actes préparatoires à l'exercice de ses opérations taxables, qui auraient notamment consisté en la recherche d'investissements, ainsi que la recherche d'investisseurs pouvant investir à travers W) et qui auraient engendré des frais. Les projets n'ayant cependant pu aboutir en raison de la crise financière, W) n'aurait pas perçu de rémunération pour cette activité

étant donné que la facturation d'honoraires dans ce type de transaction n'est réalisée qu'en cas de succès de l'opération.

En ce qui concerne l'activité de refacturation des frais, l'appelante explique l'absence de refacturation des coûts pendant les années 2008 à 2011 par la mauvaise situation financière de ses filiales due à la crise financière et explique avoir fait le choix de reporter la facturation jusqu'à ce que ses filiales deviennent solvables, soit depuis l'année 2012.

L'appelante expose que, outre les deux types d'activités assujetties, elle exerce aussi deux activités exonérées de la TVA, à savoir une activité de détention des participations et une activité de financement intra-groupe. Elle affirme cependant que les prestations de services en question sont uniquement liées à son activité imposable, alors qu'il serait impensable que des frais aussi élevés soient exposés pour une activité de détention de participations ou de financement.

Elle explique avoir recours aux conseils de son associé commandité W) REAL ESTATE SARL lequel serait conseillé par des conseillers français du groupe W), la France étant le marché principal visé par W). Ainsi, W) CAPITAL PARTNERS agirait en tant que conseil en investissement pour W). Les conseillers français négocieraient avec les investisseurs potentiels et W) encourrait ainsi des frais de conseil (prévus dans ses statuts aux articles 16.1 et 16.2) pour accomplir son activité, la rémunération de son activité étant quant à elle prévue par l'article 16.3 des statuts.

L'appelante reproche finalement aux premiers juges d'avoir retenu qu'aucune pièce justificative à l'appui des déclarations annuelles de TVA ne figure au dossier et affirme avoir fourni un certain nombre de factures à l'AED qui n'aurait formulé aucune demande supplémentaire, ayant ainsi jugé suffisantes les preuves fournies.

Elle souligne que les libellés des factures jointes aux déclarations de TVA pour les années 2008, 2009 et 2010 indiquent clairement que les frais facturés sont des commissions prévues par les articles 16.1 et 16.2 des statuts de W) et présentent ainsi un lien direct avec son activité de recherche d'investisseurs et d'investissements qui auraient ensuite donné lieu à la facturation des commissions prévues à l'article 16.3 des statuts.

Les moyens nouveaux développés oralement à l'audience des plaidoiries ne sont pas pris en considération, conformément aux dispositions de l'article 224 du NCPC.

L'intimée relève que la charge de la preuve du caractère d'activité préparatoire ouvrant le droit à déduction pour les années 2008, 2009 et 2010 repose sur l'appelante, laquelle devrait établir l'existence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction. Cette preuve ne serait pas rapportée, l'appelante se contentant d'affirmer que des services ont été rendus à des entités étrangères sans que ces derniers ne soient facturés. L'AED estime qu'en tout état de cause, s'agissant d'une activité de refacturation, aucune activité préparatoire ne serait nécessaire et que, pour les exercices 2008, 2009 et 2010, faute de chiffre d'affaires, W) ne saurait démontrer la preuve d'opérations en aval pouvant être en lien direct et immédiat avec la TVA en amont pour laquelle elle entend obtenir déduction. A défaut de rapporter une telle preuve, le droit à déduction aurait à bon droit été refusé à W).

Selon l'intimée, les documents versés par l'appelante (pièces 8 à 12 et 23) ne démontreraient nullement la recherche d'investisseurs immobiliers, activité économique annoncée par W), mais tout au plus la recherche de prises de participations à acquérir à mettre en lien avec l'activité hors champ de W), à savoir la détention de participations, de sorte que tout droit à déduction serait exclu.

Elle souligne que W) reste en défaut de préciser la nature des prestations de services acquises par elle, respectivement de préciser de quelle manière des services qui lui ont été fournis par d'autres assujettis auraient pu servir et présenter un quelconque intérêt pratique dans le cadre de son activité économique déclarée. Elle précise que W) CAPITAL PARTNERS n'a facturé aucun service à W), mais a facturé du *investment advisory* à W) REAL ESTATE SARL qui elle a facturé des *investment advisory fees, management fees et base fees* à W).

Afin d'établir qu'elle a accompli pendant les années 2008 à 2010 des actes préparatoires à l'exercice de ses opérations taxables, consistant en la recherche d'investissements, ainsi que la recherche d'investisseurs, W) verse des pièces relatives à plusieurs projets (*Project Torino, Projet Vincarosea, Projet Royale, Projet France Telecom Arcueil, Projet Kléber*).

Or, les pièces versées par W), concernant notamment des présentations de projets portant l'entête de W) CAPITAL PARTNERS (WCP), des listings difficilement lisibles établis par WCP, ainsi que quelques courriers dans le cadre d'un projet, ne sont pas de nature à établir *in concreto* la nature des services qui auraient été fournis à W) par d'autres assujettis et ne permettent pas non plus de déterminer à quelle(s) activité(s) de W) ces services auraient été liés.

Par ailleurs, les seules pièces justificatives concernant la taxe en amont ont trait à des *management fees* et *base fees* mis en compte par W) REAL ESTATE SARL, des frais d'avocat, des frais notariaux et des *administration services* pour les trois premiers semestres de l'année 2008. Aucune pièce justificative n'est versée pour les années 2009 et 2010. Il ressort cependant du procès-verbal de vérifications du 27 novembre 2012 que W) REAL ESTATE SARL a facturé pour ces années des *investment advisor fees*, *management fees* et *base fees* à W).

Les factures émises par W) en décembre 2012 et au courant des années 2013, 2014 et 2015, relatives à des « commissions », manquent de pertinence en ce qui concerne le droit à déduction de la TVA pour les années 2008 à 2010.

Au vu de ces seules pièces, c'est à bon droit et pour des motifs que la Cour adopte que les premiers juges ont retenu que W) n'établit ni avoir accompli des actes préparatoires à l'exercice de l'activité qu'elle dit être la sienne, ni que les services qui lui ont été fournis par d'autres assujettis auraient été utilisés pour les besoins des prétendues opérations préparatoires, de sorte qu'elle n'a pas établi le bien-fondé du droit à déduction dont elle se prévaut.

C'est encore pour de justes motifs que les premiers juges ont débouté W) de sa demande subsidiaire, l'appelante n'ayant par ailleurs pas formulé de critique motivée quant à ce volet de l'affaire.

L'appel n'est dès lors pas fondé.

#### Les indemnités de procédure

Le jugement n'est pas critiqué en ce qu'il a débouté W) de sa requête en obtention d'une indemnité de procédure et condamné W) à payer à l'ETAT et à l'AED une indemnité de procédure de chaque fois 750.- euros.

Les intimés demandent à se voir allouer chacun la somme de 1.500.- euros au titre d'indemnité de procédure pour l'instance d'appel.

Il paraît inéquitable de laisser à charge des intimés l'intégralité des sommes exposées non comprises dans les dépens, de sorte qu'il y a lieu de faire droit à leur demande en allocation d'une indemnité de procédure à concurrence de 1.000.- euros pour chacun.

**PAR CES MOTIFS :**

La Cour d'appel, septième chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement, le magistrat chargé de la mise en état entendu en son rapport oral,

déclare irrecevable l'appel en tant que dirigé contre l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg,

déclare recevable l'appel en tant que dirigé contre l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines,

le dit cependant non fondé,

partant, confirme le jugement entrepris,

condamne la société en commandite par actions W) S.C.A. à payer à l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG et à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES une indemnité de procédure de chaque fois 1.000.- euros pour l'instance d'appel,

condamne la société en commandite par actions W) S.C.A. aux dépens de l'instance et en ordonne la distraction au profit de Me Frédérique LERCH, avocat concluant qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.