

**Audience publique extraordinaire du dix-sept juillet deux mille quinze à  
10.45 heures, salle CR.2.29 de la Cour d'appel.**

**Numéro 40885 du rôle**

Composition:

Eliane EICHER, président de chambre,  
Danielle SCHWEITZER, conseiller,  
Carole KERSCHEN, conseiller,  
Josiane STEMPEL, greffier.

**E n t r e**

la société anonyme **AA.**), établie et ayant son siège social à (...), prise en la personne de ses représentants légaux,

**appelante** aux termes d'un exploit de l'huissier de justice suppléant Cathérine NILLES, en remplacement de l'huissier de justice Patrick KURDYBAN de Luxembourg, du 12 décembre 2013,

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

**e t**

1) BB.), ,

2) CC.), prise en la personne de Monsieur le Directeur de l'Enregistrement et des Domaines, assigné en ses bureaux, 1-3, avenue Guillaume, B.P. 31, L-2010 Luxembourg,

**intimés** aux fins du susdit exploit,

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

## **LA COUR D'APPEL :**

Par acte d'huissier de justice du 14 janvier 2013, la société anonyme AA.) - ci-après AA.) - a fait donner assignation à BB.) - ci-après l'BB.) - et à CC.) - ci-après CC.) - à comparaître devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, siégeant en matière civile pour :

voir annuler la visite sur place du 23 janvier 2012, l'interrogatoire de l'administrateur CC.) du même jour, et le procès-verbal du 25 janvier 2012 en résultant ;

voir réformer, sinon annuler, la décision sur réclamation réputée notifiée le 14 octobre 2012 ainsi que les bulletins de taxation d'office réputés notifiés le 23 avril 2012, émis pour les années 2008 et 2009 à l'encontre de la société, en ce qu'ils ne reprennent pas un chiffre d'affaires de 75.000 € pour 2008 et de 1.420.000 € pour 2009, et voir prononcer au bénéfice de la partie requérante la décharge des impositions supplémentaires de TVA en résultant ;

voir réformer, sinon annuler, la décision sur réclamation réputée notifiée le 14 octobre 2012 ainsi que les bulletins de taxation d'office réputés notifiés le 23 avril 2012, émis pour les années 2008 et 2009 à l'encontre de la société, en ce qu'ils n'octroient pas un droit à déduction TVA de 100 % à l'assujetti pour 2008 et pour 2009, et voir prononcer au bénéfice de la partie requérante la décharge des impositions supplémentaires de TVA en résultant.

Par jugement du 16 octobre 2013, le tribunal a :

dit la demande irrecevable pour autant qu'elle était dirigée contre l'BB.),  
dit la demande non fondée pour autant qu'elle était dirigée contre CC.),  
condamné AA.) aux frais et dépens de l'instance et à payer une indemnité de procédure de 1.000 € à l'BB.) et CC.).

Par acte d'huissier de justice du 12 décembre 2013, AA.) a régulièrement relevé appel de ce jugement qui lui a été signifié le 6 janvier 2014.

Elle demande de le réformer :

de déclarer l'inexistence juridique totale des bulletins de taxation d'office émis à son encontre le 23 avril 2012 pour les années 2008 et 2009 ;

subsidiatement, d'annuler ces bulletins ;

de réformer, sinon d'annuler la décision du Directeur du 14 octobre 2012 et de prononcer au bénéfice de l'appelante la décharge des impositions supplémentaires de TVA en résultant.

### Quant à la recevabilité de l'appel

L'BB.) soulève l'irrecevabilité de l'appel pour autant que dirigé contre lui.

Le moyen d'irrecevabilité opposé par l'BB.) à l'appel dirigé contre lui est à accueillir, par application des dispositions de l'article 76 paragraphe 3 de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

L'appel dirigé contre l'BB.) est à déclarer irrecevable.

L'appel dirigé contre CC.) est à recevoir pour avoir été interjeté dans les formes et délai de la loi.

### Quant au fond

L'BB.) conclut au rejet des demandes nouvellement formées en instance d'appel et à la confirmation du jugement de première instance pour le surplus.

L'appelante fait valoir que les bulletins de taxation d'office du 23 avril 2012 sont devenus juridiquement inexistants suite à la décision du Directeur du 14 octobre 2012 qui s'y est substituée.

L'appelante demande encore de déclarer juridiquement inexistante, sinon nulle, la décision du Directeur du 14 octobre 2012 car incomplète faute d'être accompagnée de l'avis confirmatif requis à titre obligatoire par la législation en vigueur.

L'article 76 paragraphe 3 de la loi TVA dispose que : « En cas de rejet total ou partiel de la réclamation au niveau de ce bureau (i.e. le bureau d'imposition compétent), le directeur de CC.) 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 l'émission d'un bulletin portant rectification du bulletin attaqué. »

La décision du Directeur du 14 octobre 2012 relative à la réclamation de AA.) contient l'avis confirmatif des éléments attaqués des bulletins de taxation et ceux-ci ne sauraient donc être considérés comme inexistants.

Les deux moyens visés sont donc à rejeter.

L'appelante fait valoir que l'ensemble de la taxation d'office attaquée a pour origine la visite sur place réalisée par les agents de CC.) dans les locaux de la société le 23 janvier 2012 et de l'interrogatoire de l'administrateur de la société, CC.).

Ni la société ni son conseil ni CC.) ni son conseil n'auraient été préalablement informés de la tenue de cette visite sur place ; celle-ci n'aurait pas été autorisée par un juge et aurait été réalisée à la seule initiative des agents de CC.).

AA.) soulève l'irrégularité de la visite sur place en excipant de l'article 8 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme et des Libertés Fondamentales. Elle invoque par la suite également l'article 7 de la Convention « pas de peine sans loi », sans toutefois faire des

développements afférents. Une justification de son applicabilité en l'espèce laisse d'être établie.

AA.) fait plaider que de l'aveu même de l'intimée, la visite sur place n'aurait pas été nécessaire. Le caractère superfétatoire de la violation de domicile entraînerait nécessairement celui de son illégalité.

Les contestations de l'appelante relatives aux bulletins de taxation sont les suivantes :

- le montant du chiffre d'affaires repris par CC.) dans ses bulletins de taxation d'office 2008 et 2009 est incorrect, étant fondé sur les seules dates de facturation alors que le fait générateur de la taxe et sa date d'exigibilité correspondent au moment où la prestation est matériellement exécutée ;
- par conséquent, les bulletins de taxation d'office pour 2008 et 2009 et la décision du Directeur du 14 octobre 2012 devraient reprendre le montant exact du chiffre d'affaires réalisé par la société en 2008 et en 2009 ;
- le calcul du droit à déduction, fondé sur le montant du chiffre d'affaires incorrect est lui aussi nécessairement incorrect ;
- les intérêts bancaires réalisés par la société, pris en compte dans le calcul du droit à déduction est incorrect, les intérêts bancaires ne résultant pas des services rendus par la société et devant, en conséquence, être vus comme hors du champ d'application de la TVA, ou à tout le moins comme opération accessoire ;
- même dans l'hypothèse où le chiffre d'affaires réalisé par la société en 2008 devait être considéré comme égal à zéro, cela ne signifierait pas pour autant que la société ne pourrait déduire aucune TVA en amont ;
- les bulletins de taxation d'office pour les années 2008 et 2009 devraient reconnaître à la société un droit à déduction TVA de 100 % pour les années 2008 et 2009.

Le procès-verbal dressé le 25 janvier 2012 par les agents de CC.) suite à leur visite sur place le 23 janvier 2012 renseigne que la comptabilité n'a pas pu être consultée au siège social de la société parce qu'elle se trouvait pour contrôle auprès d'une société d'audit. Ce constat n'est pas contesté par l'appelante.

Les contestations de AA.) relatives aux bulletins et à la décision du Directeur portent sur le chiffre d'affaires considéré par CC.). Or, à défaut de possibilité de consultation de la comptabilité lors de leur visite au siège social de AA.) par les agents, il y a lieu de constater que les bulletins de taxation d'office et la décision du Directeur ne reposent pas sur des éléments recueillis lors de cette visite.

Une incidence de cette visite sur le contenu des bulletins de taxation et de la décision du Directeur n'est pas établie.

En admettant qu'il y ait eu une violation respectivement de l'article 8 et de l'article 7 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme, la sanction ne saurait dès lors consister en une annulation respective de la décision du Directeur du 14 octobre 2012 et des bulletins de taxation du 23 avril 2012.

AA.) qualifie d'incorrect le montant du chiffre d'affaires repris par CC.) dans ses bulletins de taxation d'office 2008 et 2009 pour être fondé sur les seules dates de facturation.

Elle reproche à CC.) de s'être fondée uniquement sur la date des factures émises par la société pour déterminer à quel exercice fiscal doit être rattaché chaque élément du chiffre d'affaires.

L'appelante fait valoir qu'ainsi que le prévoient les articles 20 à 25 de la loi TVA alors applicables, le fait générateur de la taxe et sa date d'exigibilité correspondent au moment où la prestation est matériellement exécutée, que la date d'émission de la facture ne doit être prise en considération que dans des circonstances très précises qui ne sont pas réunies en l'espèce, notamment parce que les services en cause ont été rendus à un preneur redevable de la taxe due.

La date de facturation ne présenterait aucune importance. Dès lors que la société avait produit un commencement de preuve par écrit, les factures, mentionnant la date de prestation, il appartenait à CC.) de démontrer que ce commencement de preuve par écrit n'était pas digne de foi. La lutte contre « la fraude » ne saurait permettre à CC.) de s'estimer éternellement insatisfaite des preuves produites par un assujetti.

CC.) entend rappeler qu'une société a une obligation de facturation en vertu de l'article 61 de la loi TVA ainsi que l'obligation de respecter le délai indiqué dans l'article 62.2 de la loi TVA.

Elle fait valoir que pour des raisons tenant à la lutte contre la fraude fiscale, il est refusé tout effet rétroactif à des écritures comptables, qu'ainsi, et en vertu du principe de spécificité de chaque exercice, des factures émises en 2009 ne peuvent être prises en considération pour l'année précédente ; qu'en outre, les seules factures versées sont basées sur un contrat de Service Agreement, que malgré demande réitérée, ce contrat n'est toujours pas produit ; que le même raisonnement vaut pour le chiffre d'affaires de l'année 2009. AA.) resterait en tout état de cause en défaut de rapporter la preuve de la nature des services facturés, de même que de la date à laquelle ces services ont été prestés.

Elle ne pourrait que constater l'absence de production par AA.) de toute pièce comptable pertinente permettant, le cas échéant, à la Cour d'appel de trancher cette question. Le montant obtenu au titre du chiffre d'affaires réalisé par la société en 2008 et 2009 devrait être celui retenu par CC.).

La loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, dans la teneur applicable aux exercices 2008 et 2009 se lit comme suit :

article 20 :

« Par fait générateur de la taxe il faut entendre le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires à la naissance de la dette fiscale. »

article 21 :

« Le fait générateur de la taxe a lieu :

a) pour les livraisons de biens et les prestations de services : au moment où la livraison ou la prestation est effectuée ;

(...). »

article 23 :

« 1. La taxe devient exigible au moment où, conformément à l'article 21, le fait générateur a eu lieu.

2. Toutefois, lorsque pour une livraison de biens ou une prestation de services il y a obligation de délivrer une facture en vertu des dispositions de l'article 61, paragraphe 1 point 2° sous a), la taxe devient exigible :

a) le 15 du mois suivant celui au cours duquel est intervenu le fait générateur ;

b) lors de la délivrance de la facture visée à l'article 61, paragraphe 1, point 2°, sous a), lorsque celle-ci a été délivrée avant la date prévue sous a) ci-avant. »

Ainsi que le fait relever CC.), l'article 70 paragraphe 1<sup>er</sup> de la loi TVA dans la teneur applicable aux exercices 2008 et 2009 dispose dans son alinéa premier que :

« A l'effet de permettre aux agents de CC.) de constater les infractions aux dispositions de la présente loi ou des règlements grand-ducaux pris pour son exécution, de même que de vérifier l'exacte perception de la taxe, toute personne sera tenue de leur communiquer sur demande les documents et factures qu'elle a reçus lors d'une livraison de biens ou d'une prestation de services et de leur fournir tous les renseignements relatifs à ces opérations. »

L'alinéa 2 est de la teneur suivante :

pour l'exercice 2008, suite à la modification de la loi du 12 février 1979 par la loi du 21 décembre 2007 : « La même obligation de communication incombe aux assujettis en ce qui concerne les livres et documents comptables, les bons de commande, les documents d'expédition et les contrats relatifs à leur activité professionnelle. » ;

pour l'exercice 2009, suite à la modification de la loi du 12 février 1979 par les lois du 19 décembre 2008 : « La même obligation de communication incombe aux assujettis en ce qui concerne tous les livres, journaux et pièces comptables, les quittances, les extraits bancaires, les bons de commande et les documents d'expédition et de transport. Il en va de même des contrats relatifs à leur activité professionnelle. »

L'appelante verse quatre factures, dont trois du 1<sup>er</sup> mars 2009 (nos 2009/017, 2009/018 et 2009/019), adressées à AA.) Bulgaria Market Eood, portant sur : « management charges for the year 2008 according to Services Agreement ; la quatrième facture versée, adressée à Cometra Limited, est datée du 6 mai 2010 et porte sur « recharge of Project Management fees ».

Il y a lieu de constater que cette dernière facture ne renseigne pas de date de la prestation.

Pour ce qui est des prestations facturées le 1<sup>er</sup> mars 2009, la date des prestations figurant sur les factures est remise en cause.

La preuve de la date de ces prestations n'est, contrairement aux conclusions de l'appelante, pas rapportée par la seule référence faite dans les factures à l'année 2008. Cette indication ne vaut pas non plus commencement de preuve par écrit à défaut d'écrit émanant de CC.) et rendant vraisemblable le fait allégué.

A défaut de pièce de nature à confirmer la date réelle des prestations en cause, malgré itératives demandes de CC.), la date des prestations n'est pas établie et CC.) a pu en déduire que les prestations se rapportent à la date de la facturation. Dès lors et faute par l'appelante de produire le contrat Services Agreement, ou toute autre pièce utile, malgré demande de CC.) et malgré l'obligation de communication incombant à l'assujetti telle que précisée ci-dessus, le jugement entrepris est à confirmer en ce qu'il a rejeté les contestations de AA.) relatives à la date à laquelle ses prestations sont à prendre en considération.

Par voie de conséquence, la contestation de l'appelante portant sur son droit à déduction est également à rejeter pour autant qu'elle est basée sur une évaluation non correcte du chiffre d'affaires.

L'appelante conteste le calcul de son droit à déduction encore en ce que CC.) a pris en compte, dans ce calcul, les intérêts bancaires réalisés par la société. Ces intérêts bancaires ne résuleraient pas de services rendus par la société et devraient donc être vus comme hors du champ d'application de la TVA ou à tout le moins comme opération accessoire au sens du règlement grand-ducal du 21 décembre 1979 relatif au prorata de déduction en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

CC.) répond que les preuves de la réalité du quantum de ce droit font défaut, de même que les pièces de l'« escrow account » prouvant un lien direct avec la vente d'un immeuble en Bulgarie, alléguée par l'appelante. L'assujetti ne serait autorisé à déduire de la TVA due sur les opérations faites par lui, la TVA qui lui a été mise en charge par d'autres assujettis que dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour la réalisation d'opérations imposables. AA.) devrait rapporter la preuve que la TVA en amont pour laquelle elle entend obtenir droit à déduction est en rapport avec des opérations taxables en aval.

AA.) reste en défaut de produire des pièces relatives aux intérêts bancaires. La décision entreprise est par conséquent encore à confirmer en ce que par référence à l'article 70 de la loi sur la TVA, elle a également rejeté le recours de AA.) sur ce point.

L'appelante fait encore plaider qu'en toute hypothèse, alors même que les factures émises en 2009 ne pourraient être prises en compte qu'au titre de l'année 2009 et que celles émises en 2010 ne pourraient être prises en compte qu'au titre de l'année 2010, il n'en resterait pas moins, selon

l'appelante, que la TVA encourue respectivement en 2008 et en 2009 en vue des prestations facturées serait déductible, ces frais ayant ultérieurement donné lieu à prestations ouvrant droit à déduction.

Même dans l'hypothèse où le chiffre d'affaires réalisé par la société en 2008 devrait être considéré comme égal à zéro, cela ne signifierait pas pour autant que la société ne pourrait déduire aucune TVA en amont, l'intention de réaliser une activité économique ouvrant droit à déduction serait confirmée tant par le chiffre d'affaires déclaré en 2009 que par la décision du Directeur qui reconnaît que la société a été immatriculée à la TVA parce qu'elle constitue un « holding actif », activité économique ouvrant droit à déduction.

L'hypothèse visée d'un projet d'entreprise n'est pas donnée en l'espèce, AA.) ayant eu une activité qui a engendré un chiffre d'affaires. Le moyen est donc à rejeter.

En conclusion de ce qui précède, l'appel est à rejeter comme non fondé.

#### Quant aux demandes présentées sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile

AA.) demande de réformer, sinon d'annuler la décision de première instance relative à l'octroi d'une indemnité de procédure, faisant valoir qu'elle est sans motivation et manque tellement de clarté qu'elle en est rendue inapplicable.

Elle conclut à l'octroi d'une indemnité de procédure de 4.000 €.

Chacune des parties intimées conclut à l'obtention d'une indemnité de procédure de 4.000 €.

La demande de AA.) est à rejeter comme non fondée, une partie qui succombe dans ses moyens ne pouvant pas prétendre au bénéfice des dispositions de l'article 240 du nouveau code de procédure civile.

La critique de la décision de première instance relative à l'allocation d'une indemnité de procédure à l'BB.) et à CC.) tirée d'un défaut de motivation est à rejeter, l'application de l'article 240 du nouveau code de procédure civile relevant du pouvoir discrétionnaire du juge (cf. Cass n° 60/15 du 2 juillet 2015, numéro 3508 du registre). La décision de première instance est également claire en ce qu'elle alloue aux deux parties défenderesses ensemble une indemnité de procédure de 1.000 €, partant 500 € à chacune d'elles.

La demande des intimés présentée sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile en instance d'appel est également à déclarer fondée, ce à concurrence de 1.000 € pour chacune des parties, puisqu'il paraît inéquitable de laisser à leur charge l'intégralité des sommes par elles exposées, non comprises dans les dépens.

## PAR CES MOTIFS

la Cour d'appel, neuvième chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement, sur le rapport du magistrat de la mise en état,

déclare l'appel dirigé contre BB.) irrecevable,

déclare l'appel dirigé contre CC.) recevable,

le dit non fondé,

en déboute,

confirme le jugement du 16 octobre 2013,

dit la demande présentée en instance d'appel par la société anonyme AA.) sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile non fondée,

en déboute,

dit les demandes présentées en instance d'appel par BB.) et CC.) sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile partiellement fondées,

condamne la société anonyme AA.) à payer à chacune des parties BB.) et CC.) une indemnité de procédure de 1.000 € pour l'instance d'appel,

condamne la société anonyme AA.) aux frais et dépens de l'instance d'appel et en ordonne la distraction au profit de Maître Frédérique LERCH, avocat constitué.

La lecture de cet arrêt a été faite à l'audience publique indiquée ci-dessus par Eliane EICHER, président de chambre, en présence du greffier Josiane STEMPER.