

Audience publique du mercredi treize avril deux mille seize.

Numéro 151256 du rôle

Composition :

Thierry HOSCHEIT, premier vice-président,

Vanessa WERCOLLIER, juge,

Lynn STELMES, juge délégué,

Linda POOS, greffier.

E n t r e :

1. la société anonyme **SOC1.)** S.A., établie et ayant son siège social à L-(...), prise en la personne de ses représentants légaux, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le n° B(...), subrogée aux droits de la société **SOC2.)** CAPITAL S.A., aujourd'hui dissoute par acte notarié en date du 16 avril 2012, anciennement établie à L-(...), inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le n° B(...),

2. la société anonyme **SOC1.)** S.A., établie et ayant son siège social à L-(...), prise en la personne de ses représentants légaux, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le n° B(...), en sa qualité de liquidateur de la société **SOC2.)** CAPITAL

S.A., aujourd'hui dissoute par acte notarié en date du 16 avril 2012, anciennement établie à L- (...), inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le n° B(...),

3. la société anonyme **SOC2.) CAPITAL S.A.**, dissoute par acte notarié en date du 16 avril 2012, anciennement établie à L-(...), inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le n° B(...), représentée par la société anonyme **SOC1.) S.A.**, établie et ayant son siège social à L-(...), prise en la personne de ses représentants légaux, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le n° B(...), en sa qualité de liquidateur,

parties demanderesses aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Guy ENGEL de Luxembourg du 6 décembre 2012,

comparaissant par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat, demeurant à Luxembourg,

e t :

1. l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, représenté par le ministre d'Etat, et pour autant que de besoin en la personne du ministre des Finances, ayant ses bureaux à L-1352 Luxembourg, 4, rue de la Congrégation,

2. l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, en la personne de son directeur, ayant ses bureaux à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

parties défenderesses aux termes du prédit exploit ENGEL,

comparaissant par Maître Frédérique LERCH, avocat, demeurant à Luxembourg.

Le Tribunal :

Vu le jugement N° 171/2015 du 10 juin 2015 ayant déclaré irrecevable la demande en tant que dirigée contre l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG et ayant invité les parties à verser un certain nombre de pièces aux débats.

Vu les pièces complémentaires versées par les parties.

A l'audience du 14 octobre 2015, l'instruction a été clôturée.

A l'audience du 16 mars 2016, le juge de la mise en état a été entendu en son rapport oral.

Maître Nadège LE GOUELLEC, avocat, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat constitué, a conclu pour les sociétés.

Maître Frédérique LERCH, avocat constitué, a conclu pour l'Etat et l'administration.

Le tribunal rappelle qu'il est saisi d'une demande en réformation sinon en annulation de la décision du directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines (ci-après l'AED) du 21 septembre 2012 portant rejet d'une réclamation contre des bulletins de taxation d'office pour les années 2009 à 2012 émis en date du 13 juillet 2012 à l'encontre de la S.A. **SOC2.) CAPITAL**. Cette demande est présentée par

- la S.A. **SOC1.)**, en sa qualité de subrogée dans les droits de la S.A. **SOC2.) CAPITAL**, dissoute suivant acte du 16 avril 2012
- la S.A. **SOC1.)**, en sa qualité de liquidatrice de la S.A. **SOC2.) CAPITAL**, dissoute suivant acte du 16 avril 2012
- la S.A. **SOC2.) CAPITAL**, dissoute suivant acte du 16 avril 2012, représentée par la S.A. **SOC1.)** en sa qualité de liquidatrice de la S.A. **SOC2.) CAPITAL**.

*Recevabilité de l'action de la S.A. **SOC1.)***

L'AED a soulevé la question de la recevabilité des actions en reconnaissant à la S.A. **SOC2.) CAPITAL** une personnalité qui lui permette de contester les bulletins de taxation, mais en reconnaissant la qualité à agir à la seule S.A. **SOC2.) CAPITAL** en tant qu'assujéti visé par les bulletins de taxation, à l'exclusion de la S.A. **SOC1.)**.

Dans son jugement du 10 juin 2015, le tribunal retient que ces développements valent contestation de la recevabilité de l'action et invite les parties, afin de pouvoir toiser ces moyens, à verser des pièces complémentaires.

La S.A. **SOC1.)** fait valoir qu'elle engage sa responsabilité en tant que liquidateur de la S.A. **SOC2.) CAPITAL** et qu'elle a ainsi pleinement qualité et pouvoir pour régler le litige avec l'AED. Elle tire cet intérêt et cette qualité encore de l'article 144 de la loi sur les sociétés commerciales (« A défaut de dispositions contraires dans les statuts ou dans l'acte de nomination, les liquidateurs peuvent intenter et soutenir toutes actions pour la société »).

La S.A. **SOC1.)** soutient encore être subrogée dans les droits de la S.A. **SOC2.) CAPITAL** du fait que la dissolution s'est faite sans liquidation. Elle serait ainsi investie de tous les pouvoirs en rapport avec l'actif et le passif de la S.A. **SOC2.) CAPITAL**.

Il résulte des pièces actuellement soumises à l'appréciation du tribunal

- que la S.A. **SOC2.) CAPITAL** a été dissoute suivant acte du 16 avril 2012
- que cet acte de dissolution a été publié au Mémorial en date du 29 juin 2012
- que la S.A. **SOC1.)** en tant qu'associée unique prend la fonction de liquidateur
- que la S.A. **SOC1.)** en tant qu'associée unique déclare que tout le passif connu a été payé ou provisionné
- que la S.A. **SOC1.)** en tant qu'associée unique est investie de tout l'actif et s'engage à prendre à sa charge tout passif pouvant subsister et resté impayé ou inconnu.

En application de l'article 141 de la loi de 1915 sur les sociétés commerciales (« Les sociétés commerciales sont, après leur dissolution, réputées exister pour leur liquidation »), la S.A. **SOC2.) CAPITAL** continue à exister pour les besoins de la contestation des bulletins d'imposition d'office dont elle était destinataire. Cette qualité exclut de plein droit que la S.A. **SOC1.)** puisse se prévaloir de la même qualité de destinataire des bulletins d'imposition d'office. Elle ne le fait d'ailleurs pas, mais invoque la qualité de liquidateur qui risque d'engager sa responsabilité, la qualité de représentant légal en vertu de l'article 144 et la qualité de subrogée dans les droits de la S.A. **SOC2.) CAPITAL**.

Aucune de ces qualités ne lui permet cependant d'agir en contestation des bulletins d'imposition d'office. La qualité de potentiel responsable financier des engagements de la S.A. **SOC2.) CAPITAL** lui donne certes un intérêt à l'issue du litige, mais ne lui donne pas la qualité d'assujetti visé par les bulletins. La qualité de représentant légal lui donne certes la qualité d'apparaître dans la procédure en tant que représentant de la S.A. **SOC2.) CAPITAL**, mais non pas d'y apparaître en son nom personnel pour contester les bulletins d'imposition. La qualité de subrogée dans les droits de la S.A. **SOC2.) CAPITAL** laisse d'être établie eu égard au contenu de l'acte de dissolution, qui ne contient pas pareille subrogation, et eu égard au constat que la S.A. **SOC2.) CAPITAL** reste titulaire du droit d'action en contestation des bulletins, ce qui exclut que ce droit ait pu être transféré à la S.A. **SOC1.)**. L'action de cette dernière est partant irrecevable en toutes les qualités dont elle se prévaut.

Consignation dans le cadre de la liquidation

L'AED s'était encore interrogée sur le respect de l'article 151 de la loi sur les sociétés commerciales en ce qu'il requiert « la consignation des sommes et valeurs revenant aux créanciers ou aux associés et dont la remise n'aurait pu leur être faite ». Les parties demanderesse ayant relevé que cette disposition légale ne constitue pas une règle de recevabilité des actions en justice, mais que sa violation pourrait tout au plus engendrer un cas de responsabilité au détriment du liquidateur, l'AED a précisé qu'elle n'en tirait pas un moyen d'irrecevabilité, mais qu'elle s'inquiétait de la possibilité pour elle plus tard de recouvrer sa créance fiscale.

Le tribunal en prend acte.

Existence des bulletins de taxation d'office

La S.A. **SOC2.) CAPITAL** prend appui sur l'article 76, paragraphe 3 de la loi sur la TVA pour faire valoir d'une part que la décision directoriale du 21 septembre 2012 a eu pour effet de rendre juridiquement inexistants les bulletins de taxation d'office du 13 juillet 2012 et qu'il aurait appartenu au receveur, suite à la décision directoriale du 21 septembre 2012, d'émettre de nouveaux bulletins, confirmatifs le cas échéant.

Elle demande à voir constater en droit l'inexistence des bulletins du 13 juillet 2012.

L'AED soulève en filigrane le défaut d'intérêt de la S.A. **SOC2.) CAPITAL** à soutenir ce moyen, sans autrement détailler ce moyen.

Il est exact que la question de l'existence et de la validité des bulletins de taxation revêt une importance certaine dans le cadre d'une procédure d'exécution forcée, et que le tribunal n'est pas actuellement saisi d'une contestation à cet égard. Mais dans la mesure où le moyen de la S.A. **SOC2.) CAPITAL** tenant à l'inexistence de la décision directoriale, tel que reproduit et débattu ci-dessous, prend pour partie appui sur la question de l'existence des bulletins d'imposition, la S.A. **SOC2.) CAPITAL** a intérêt à soumettre ce point à l'appréciation du tribunal.

Au fond, l'AED soutient que la S.A. **SOC2.) CAPITAL** ferait une interprétation erronée de l'article 76, paragraphe 3 de la loi TVA. La décision confirmative du directeur ne ferait pas disparaître les bulletins de taxation antérieurs (Cour d'appel 8 mai 2008, N° 31200 du rôle). Il ne pourrait en être ainsi, puisque la loi donnerait au directeur la possibilité de purement et simplement confirmer les bulletins d'imposition, ce qu'il ne pourrait pas faire si ceux-ci disparaissaient du fait de la décision du directeur.

La S.A. **SOC2.) CAPITAL** conteste la pertinence de la jurisprudence invoquée, qui aurait été rendue sous l'empire d'une autre rédaction et d'une autre philosophie générale du texte de l'article 76, où le recours judiciaire était exercé contre les bulletins de taxation, et non pas contre les décisions du directeur. Dans la mesure où désormais les bulletins devaient faire l'objet d'un recours devant le directeur et que seule la décision de celui-ci pouvait faire l'objet d'un recours judiciaire, il en résulterait que cette décision ferait grief et ferait disparaître les bulletins de taxation (TAL 10 juillet 2013, XVII, N° 147588 du rôle).

L'article 76, paragraphe 3, alinéas 1 et 2 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, tel qu'en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2010 par suite d'une loi du 10 novembre 2009, dispose comme suit :

« 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. »

L'article 76 de la loi sur la TVA tel que reproduit ci-dessus prévoit une procédure clairement structurée : après émission d'un bulletin de taxation, le contribuable en désaccord avec l'administration doit obligatoirement adresser une réclamation au directeur de l'AED, lequel statue par une décision qui forme le cas échéant la base d'un nouveau bulletin de taxation, et qui peut faire l'objet d'un recours autonome devant les tribunaux judiciaires. La question qui divise les parties est de savoir si la décision du directeur doit toujours obligatoirement être suivie d'un nouveau bulletin de taxation (thèse soutenue par la S.A. **SOC2.** CAPITAL), ou si en cas de rejet pur et simple de la réclamation et partant maintien de l'imposition telle que retenue par le bulletin initial l'émission d'un nouveau bulletin n'est qu'optionnelle (thèse soutenue par l'AED). La réponse à cette question fait appel à l'interprétation de la phrase suivante : «

« Sa décision [i.e. celle du directeur] 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. »

Cette phrase règle de façon imparfaite trois questions différentes :

- elle règle d'une part les effets de la décision prise par le directeur. A cet égard, il est prévu que la décision du directeur se substitue, en ce qui concerne l'imposition, à celle

du bulletin d'imposition. Cette règle semble être absolue et s'appliquer peu importe la teneur de la décision, c.-à-d. même en cas de confirmation totale du bulletin initial

- elle règle d'autre par le contenu de la décision du directeur. A cet égard, il est prévu qu'il peut partiellement ou totalement confirmer le bulletin initial. Le texte n'envisage cependant pas l'hypothèse d'une infirmation totale du bulletin initial
- elle règle de troisième part les suites à donner à la décision du directeur. A cet égard, il est prévu qu'elle donne lieu à l'émission d'un bulletin portant rectification du bulletin attaqué. L'insertion de la formulation « et/ou », sans préciser dans quelle hypothèses ou sous quelles conditions il convient de faire usage respectivement des deux conjonctions visées, ne facilite pas la lecture du texte. L'AED interprète ce texte comme laissant ouverte une option, en ce que l'émission d'un nouveau bulletin ne serait pas toujours obligatoire mais laissée à l'appréciation de l'administration. Par ailleurs, le texte semble restreindre la nécessité d'émettre un nouveau bulletin lorsqu'il doit être rectificatif, c.-à-d. lorsque le directeur a infirmé partiellement ou totalement le bulletin initial.

Les trois règles semblent partant avoir des champs d'application matériels différents : toutes les décisions, les décisions confirmatives partielles et totales, les décisions infirmatives partielles et totales. Il en résulte une impossibilité de donner à ce corps de règle une application littérale qui soit utile et efficace. Guidé par une approche téléologique, le tribunal en donne dès lors l'interprétation suivante :

- en cas de confirmation intégrale, le directeur émet une décision, encore appelée avis, par laquelle il confirme le bulletin initiale et maintien celui-ci en vigueur. Les intérêts de personne ne seraient servis si le dossier devait retourner auprès du receveur pour qu'il adopte une deuxième fois exactement le même bulletin d'imposition, que ce soit d'office en vertu d'une obligation légale ou de façon facultative sur décision du directeur
- en cas d'infirmation intégrale ou partielle, le directeur émet une décision en ce sens. Celle-ci se substitue à la décision d'imposition initiale et le dossier doit obligatoirement retourner auprès du receveur pour qu'il transpose en chiffres la décision prise par le directeur.

Dans la mesure où en l'espèce les bulletins d'imposition du receveur ont été confirmés intégralement par le directeur, les bulletins initiaux restent valables.

Dès lors, il n'y a pas lieu d'examiner la demande présentée par l'AED en dernier ordre de subsidiarité visant, au cas où l'argumentation de la S.A. **SOC2.) CAPITAL** était accueillie, à ce que le dossier soit renvoyé devant son administration pour que de nouveaux bulletins chiffrés puissent être émis.

Existence de la décision directoriale

La S.A. **SOC2.) CAPITAL** soutient qu'en l'absence de l'adoption de bulletins confirmatifs par le receveur, la décision du directeur serait juridiquement inexistante, sinon nulle pour ne pas avoir respecté les prescriptions de l'article 76, paragraphe 3. La décision du directeur serait encore nulle pour avoir confirmé les bulletins du 13 juillet 2012 qui auraient toutefois perdu toute valeur juridique du fait de l'adoption de sa décision par le directeur. Celui-ci n'aurait pas pu confirmer des choses inexistantes.

Elle demande à voir constater en droit l'inexistence ou la nullité de la décision directoriale du 21 septembre 2012.

L'AED répond à cet argument en soutenant que la décision du directeur, en ce qu'elle rejette la réclamation, constitue l'avis confirmatif des bulletins émis et que pareille confirmation ne requiert pas l'émission de nouveaux bulletins, ceci étant laissé au choix du directeur. Il n'y aurait donc aucune irrégularité.

Le moyen de la S.A. **SOC2.) CAPITAL** doit être rejeté sur base de l'interprétation de l'article 76 de la loi TVA ci-dessus retenue, dont il résulte qu'en l'espèce, eu égard à la nature purement confirmative de la décision du directeur, les bulletins d'imposition initiaux continuent à produire leurs effets. En tout état de cause, la validité de la décision du directeur ne pourrait pas être affectée par un événement postérieur à cette décision, ou par le défaut de survenance d'un événement postérieur à cette décision.

Fond

L'AED a soulevé en cours d'instance la question des pièces justificatives versées par la S.A. **SOC2.) CAPITAL** à l'appui de sa demande en relevant qu'elle n'avait versé que 3 mémoires d'honoraires pour prestations juridiques portant sur les années 2009 et 2010. En cours

d'instance, la S.A. **SOC2.) CAPITAL** a communiqué une farde additionnelle comprenant 25 factures.

Au fond, la S.A. **SOC2.) CAPITAL** explique qu'elle avait été constituée en 2008 pour fournir des services d'assistance administrative, juridique et informatique à sa filiale tchèque **SOC3.)** dont elle détenait une partie du capital et que pour les besoins de ces opérations elle avait demandé auprès de l'AED son immatriculation en tant qu'assujetti à la TVA. Dans le cadre de ses prestations d'assistance administrative, juridique et informatique, elle aurait eu recours aux services de deux cabinets d'avocat tchèques qui lui avaient adressé des mémoires d'honoraires qu'elle devait soumettre au régime luxembourgeois de TVA dans le cadre du mécanisme d'autoliquidation, mais dont l'AED lui refuserait actuellement à tort le droit à déduction. La S.A. **SOC2.) CAPITAL** soutient que la circonstance que la société tchèque **SOC3.)** n'ait pas finalement eu d'activité opérationnelle serait sans incidence sur le droit à déduction de la TVA, dès lors qu'il serait constant que les services d'assistance administrative, juridique et informatique ont été fournis en vue et avec l'intention réelle de développer une activité économique réelle.

D'après la S.A. **SOC2.) CAPITAL**, le raisonnement de l'AED serait vicié en ce qu'elle la considérerait successivement comme assujetti et comme non assujetti à la TVA luxembourgeoise. Il faudrait soit la considérer tout au long du raisonnement comme étant un assujetti, ce qui impliquerait le droit pour elle de déduire la TVA se rapportant aux mémoires d'honoraires en question après autoliquidation, soit comme non assujetti, auquel cas elle ne serait pas soumise au paiement de la TVA sous le régime luxembourgeois par voie d'autoliquidation, mais les prestations des cabinets d'avocat tchèques relèveraient du régime tchèque.

Or, elle serait une holding active qui accomplirait uniquement des activités soumises à TVA, et non pas deux activités différentes dont l'une serait soumise à TVA et pas la seconde, de sorte qu'elle ne serait pas un assujetti mixte. Sa seule activité serait celle de gérer ses filiales. La gestion des filiales impliquerait nécessairement la détention de leur capital, sans qu'on ne puisse scinder ces deux aspects en deux volets d'activité.

Après avoir constaté qu'elle était à considérer comme holding active, il n'existerait pas d'autre conclusion logique que celle d'admettre que l'ensemble des prestations acquises par elle et pour lesquelles la déduction de la TVA est demandée ont été fournies pour les besoins de son activité de holding active au profit de sa filiale **SOC3.)**, alors qu'elle n'aurait par ailleurs eu

aucune autre activité. La jurisprudence de CJUE aurait admis que même la TVA en relation avec les frais généraux encourus serait déductible.

Concernant la preuve, les arguments de la S.A. **SOC2.) CAPITAL** ont évolué au fil des écritures. De façon juridiquement logique, sa position s'articule comme suit. Elle soutient d'abord que, sa qualité d'assujetti étant établie, le droit à déduction de l'intégralité de la TVA acquittée en amont serait de ce fait consacré, et il appartiendrait à l'AED de rapporter la preuve que les circonstances pour lui refuser ce droit à déduction sont réunies. Si une charge de la preuve lui incombait, elle soutient par ailleurs que le standard de preuve exigé pour établir le lien entre les prestations acquises et l'activité économique déployée ne devrait pas être trop élevé afin de donner un effet utile à la réglementation issue de l'Union européenne relative à la TVA. Elle expose enfin que la preuve de ce lien entre les prestations acquises et les services d'assistance administrative, juridique et informatique au profit de sa filiale tchèque **SOC3.)** résulterait encore des pièces versées par ses soins.

L'AED admet que S.A. **SOC2.) CAPITAL** est en droit de déduire la TVA payée dans le cadre du recours à des prestations externes pour les besoins de la fourniture de services d'assistance administrative, juridique et informatique à sa filiale tchèque **SOC3.)**, et ce également dans le cadre d'actes préparatoires au développement d'une activité par celle-ci et si cette activité n'a en fin de compte pas pu être déployée. Elle relève toutefois que les prestations envisagées par la S.A. **SOC2.) CAPITAL** à la société **SOC3.)** étaient une simple refacturation de services acquis sur des tiers, et que pour une activité de refacturation aucune activité préparatoire n'est nécessaire.

L'AED considère encore que la S.A. **SOC2.) CAPITAL** est à qualifier d'assujetti partiel, qui exerce à la fois une activité soumise à TVA (fourniture de services d'assistance administrative, juridique et informatique à sa filiale) et une activité non soumise à TVA (détention de participations), et qu'il lui appartient dès lors sur base du principe de l'affectation directe de démontrer pour chaque opération ou déduction mise en compte au titre de l'opération de déduction le lien réel avec la dépense d'investissement alléguée. La TVA liée aux frais généraux ne serait pas déductible en l'absence de l'accomplissement de l'activité économique envisagée, à savoir la refacturation à la société **SOC3.)** des services acquis sur des tiers.

L'AED réfute le reproche de traiter la S.A. **SOC2.) CAPITAL** successivement selon deux qualités différentes (holding active soumise à TVA et autorisée à déduire la TVA payée en amont, holding passive non soumise à TVA et non autorisée à déduire la TVA payée en amont).

Elle relève que le refus du droit à déduction ne résulte que d'un pur problème de preuve en ce que la S.A. **SOC2.) CAPITAL** ne parviendrait pas à lier les prestations au sujet desquelles la déduction est demandée à une activité autorisant le droit à déduction.

Concernant la preuve, l'AED argumente encore que, à supposer que la S.A. **SOC2.) CAPITAL** soit autorisée à déduire la TVA payée en amont pour l'acquisition de services en vue de l'accomplissement d'actes préparatoires à une activité économique soumise à TVA mais qui n'a pas pu se réaliser en raison de circonstances extérieures, il appartiendrait à la S.A. **SOC2.) CAPITAL** de prouver par des éléments objectifs qu'une telle activité était réellement projetée. Pareille preuve ferait défaut.

La S.A. **SOC2.) CAPITAL** resterait encore en défaut de démontrer le rapport entre les prestations acquises en amont et la facturation en aval à la société **SOC3.)** de services d'assistance en matière administrative, juridique et informatique en vue du déploiement par cette dernière de son activité économique. Les prestations acquises concerneraient uniquement le conseil dans le cadre de la procédure collective à laquelle la société **SOC3.)** était soumise en République tchèque. Les pièces versées seraient pour partie incompréhensibles parce que rédigées en langue tchèque et pour partie en rapport avec l'activité de holding de la S.A. **SOC2.) CAPITAL**, notamment les factures pour des prestations de commissaire au compte, de notaire, de domiciliation.

L'AED relève encore que la S.A. **SOC2.) CAPITAL** ne détenait que 43% des parts de la société **SOC3.)**. Par ailleurs, sans directement contester la faillite de la société **SOC3.)**, l'AED souligne qu'aucune pièce concernant une telle procédure collective et ses suites n'est versée.

Il est constant que la S.A. **SOC2.) CAPITAL** a été constituée le 31 juillet 2008. Il est encore constant qu'en 2009, la S.A. **SOC2.) CAPITAL** a requis son immatriculation en tant qu'assujetti à la TVA au titre de l'activité de prestations de services à filiale.

La S.A. **SOC2.) CAPITAL** affirme qu'elle n'aurait été constituée que pour les besoins de la détention du capital de la société **SOC3.)** et de la prestation de services au profit de la seule société **SOC3.)**, et qu'elle n'aurait presté des services qu'au profit de celle-ci.

Le présent litige concerne des prestations fournies par un prestataire établi en dehors du Luxembourg au sein de l'Union européenne, auxquelles s'applique le système de l'autoliquidation : le prestataire facture ses prestations hors TVA, et le client luxembourgeois déclare et paie la TVA au Luxembourg au lieu de la payer au prestataire. La question qui se

pose est celle de savoir si la S.A. **SOC2.) CAPITAL** peut mettre en compte cette TVA payée en amont pour en déduire la TVA encaissée en aval.

La première question à résoudre est celle de la qualité de la S.A. **SOC2.) CAPITAL** (assujetti ou assujetti partiel) et des conséquences qui en découlent en termes de déductibilité de la TVA. Or, à cet égard, le mécanisme de la TVA opère la distinction entre les activités économiques soumises à la TVA (tels que des services fournis à des filiales) et les activités non économiques non soumises à la TVA (tel que la détention de participations dans des filiales), sans que l'exercice simultané de ces deux catégories d'activités ne puisse entraîner le glissement de l'une d'elles dans la catégorie de la seconde. C'est partant à tort que la S.A. **SOC2.) CAPITAL** soutient que la détention du capital dans les filiales et les prestations fournies au profit de ces filiales ne formeraient que deux volets d'une même prestation et que l'intégralité devrait relever du système de déduction de la TVA. Dans ce cadre, il est encore décidé qu'une société holding qui, accessoirement à son activité principale de gestion des parts sociales des sociétés dont elle détient tout ou partie du capital social, acquiert des biens et des services qu'elle facture ensuite auxdites sociétés est autorisée à déduire le montant de la TVA payée en amont à condition que les services acquis en amont aient un lien direct et immédiat avec des opérations économiques en aval ouvrant droit à déduction (CJUE 6 septembre 2012, C-496/11, Portugal T.).

Cet arrêt précise encore que la simple acquisition et la simple détention de parts sociales ne doivent pas être considérées comme des activités économiques au sens de la sixième directive, conférant à leur auteur la qualité d'assujetti (considérant 32), et que l'immixtion d'un holding dans la gestion des sociétés dans lesquelles il a pris des participations constitue une activité économique (considérant 34), sans toutefois dire que l'immixtion de la holding dans la gestion de la filiale emporte requalification de la détention des parts en activité économique.

C'est partant à tort que la S.A. **SOC2.) CAPITAL** fait valoir qu'elle doit être qualifiée d'assujetti en toutes ses activités et qu'il en découlerait automatiquement un droit à déduction pour l'intégralité de la TVA payée en amont.

Le même arrêt opère ensuite la distinction selon que l'activité non soumise à la TVA est une opération exonérée (les assujettis mixtes) ou une opération non économique (les assujettis partiels) :

- lorsque lesdits biens et services sont utilisés par la société holding pour effectuer à la fois des opérations économiques ouvrant droit à déduction et des opérations économiques n'ouvrant pas droit à déduction, la déduction n'est admise que pour la

partie de la TVA qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations et l'administration fiscale nationale est autorisée à prévoir l'une des méthodes de détermination du droit à déduction énumérées audit article 17, paragraphe 5

- lorsque lesdits biens et les services sont utilisés à la fois pour des activités économiques et des activités non économiques, l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive n'est pas applicable et les méthodes de déduction et de ventilation sont définies par les États membres qui, dans l'exercice de ce pouvoir, doivent tenir compte de la finalité et de l'économie de la sixième directive et, à ce titre, prévoir un mode de calcul reflétant objectivement la part d'imputation réelle des dépenses en amont à chacune de ces deux activités.

Il a été retenu ci-dessus que la S.A. **SOC2.) CAPITAL** est à qualifier d'assujetti partiel, en ce qu'elle exerce une activité non économique et une activité économique. La détermination des méthodes et des critères de ventilation des montants de la TVA payée en amont entre activités économiques et activités non économiques au sens de la sixième directive relève du pouvoir d'appréciation des États membres qui, dans l'exercice de ce pouvoir, doivent tenir compte de la finalité et de l'économie de cette directive et, à ce titre, prévoir un mode de calcul reflétant objectivement la part d'imputation réelle des dépenses en amont à chacune de ces deux activités (CJUE, arrêt Portugal T., précité ; CJUE, 13 mars 2008, S., C-437/06, considérants 33 et 39).

L'AED entend faire application du principe de l'affectation directe, subordonnant le droit à déduction de la TVA à la preuve qu'il existe un lien direct et immédiat entre l'opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction. Pour l'AED, ce lien direct détermine l'étendue du droit à déduction.

Le tribunal retient que ce mode de calcul répond en son essence aux exigences posées par la jurisprudence de la CJUE. L'AED est partant fondée à y avoir recours.

Dans le cadre de la mise en œuvre de ce mode de calcul, il appartient à la S.A. **SOC2.) CAPITAL** d'apporter les éléments de preuve nécessaires pour établir son droit à déduction. Elle ne saurait se satisfaire à cet égard de l'affirmation qu'étant immatriculée, toutes ses opérations devraient être considérées comme relevant du régime de la TVA, ni qu'exerçant une activité économique (d'assistance administrative, juridique et informatique) soumise au régime de la TVA toutes ses opérations devraient être considérées comme y étant soumises, ni que la seule explication logique et économiquement rationnelle serait d'admettre que toutes les prestations acquises par elle seraient destinées à ses activités d'assistance administrative,

juridique et informatique à sa filiale. Il résulte au contraire de sa qualité d'assujetti partiel qu'il lui appartient de faire la part des choses et de démontrer quelles dépenses peuvent entrer dans le bénéfice de la déduction.

Dans le cadre de cette appréciation, l'AED ne peut pas exiger la preuve de la réalisation d'un chiffre d'affaire en rapport avec l'activité économique et corrélativement il ne suffit pas de constater l'absence de chiffre d'affaire en rapport avec l'activité économique pour refuser le droit à déduction. Et force est de relever que l'AED ne conclut pas en ce sens. Elle admet au contraire la possibilité d'entrer dans le bénéfice de la déduction au titre de prestations acquises en vue d'une activité future entrant dans le champ d'application de la TVA, alors même que cette activité ne s'est finalement pas réalisée. Mais elle soutient que la S.A. **SOC2.) CAPITAL** resterait en défaut de rapporter la preuve que la société **SOC3.)** aurait été destinée à effectuer des opérations économiques entrant dans le champ d'application de la TVA, respectivement que les factures dont la S.A. **SOC2.) CAPITAL** fait valoir le droit à déduction aient été émises en vue de l'activité économique envisagée de la société **SOC3.)**.

A cet égard, c'est à bon droit que l'AED demande la production de l'intégralité des factures dont la déduction est demandée afin de vérifier leur corrélation avec l'activité économique projetée de la société **SOC3.)**. Et il convient de vérifier si ces factures remplissent cette condition. La question de savoir si ces factures sont en lien direct avec les activités économiques ouvrant droit à déduction est différente de celle de la régularité de la tenue de la comptabilité qui selon la S.A. **SOC2.) CAPITAL** ne doit pas influencer sur le droit à déduction de la TVA autoliquidée.

En procédant à cette vérification, le tribunal note d'abord que s'il était question au départ seulement de prestations fournies par des fournisseurs établis en République tchèque soumises au régime de l'autoliquidation, la S.A. **SOC2.) CAPITAL** englobe actuellement dans ses pièces de nombreuses factures issues de prestataires établis au Luxembourg.

En examinant ces pièces, il faut de prime abord écarter l'intégralité des pièces qui sont rédigées en langue tchèque que le tribunal ne maîtrise pas et qui ne sont pas accompagnées par une traduction. Il y a encore lieu de faire abstraction des deux notes de crédit **SOC4.) MANAGMENT SERVICES** et **SOC4.) EXPERT** du 12 mars 2012.

Les autres pièces peuvent être regroupées par prestataires comme suit :

- RESOLVED :

- facture du 3 juin 2009 : concerne des frais divers en rapport avec le projet **SOC3.)**
- **SOC4.) MANAGMENT SERVICES**
 - Facture du 2 janvier 2009 : concerne des services prestés et frais divers
 - Facture du 4 janvier 2010 : concerne des travaux comptables et frais divers
 - Facture du 4 janvier 2011 : concerne des travaux comptables et frais divers
 - Facture du 4 janvier 2012 : concerne des travaux comptables et frais divers
 - Facture du 12 mars 2012 : concerne une opération de liquidation
- **SOC4.) EXPERT**
 - Facture du 2 janvier 2009 : concerne des frais de domiciliation
 - Facture du 4 janvier 2010 : concerne des frais de domiciliation
 - Facture du 3 janvier 2011 : concerne des frais de domiciliation et de mise à disposition de mandataires
 - Facture du 2 janvier 2012 : concerne des frais de domiciliation et de mise à disposition de mandataires
- **SOC1.)**
 - Facture du 2 janvier 2009 : concerne des prestations de commissaire au compte
 - Facture du 5 janvier 2010 : concerne des prestations de commissaire au compte
 - Facture du 5 janvier 2011 : concerne des prestations de commissaire au compte
 - Facture du 3 novembre 2011 : concerne des prestations de commissaire au compte
- **Me Paul Decker**
 - Facture du 27 mars 2009 : concerne la légalisation de signatures
 - Facture du 13 août 2009 : concerne la légalisation de signatures

De toutes ces pièces, seule la facture RESOLVED fait référence à la société **SOC3.)**, mais sans qu'il ne soit possible de déterminer si cette facture entre dans le cadre des services d'assistance administrative, juridique et informatique à cette société. Toutes les autres factures se rapportent d'après leur libellé directement à des prestations fournies au profit de la S.A. **SOC2.) CAPITAL** et permettent d'exclure un quelconque rapport avec la prestation de services d'assistance administrative, juridique et informatique à la société **SOC3.)**. Aucun lien direct entre les prestations acquises et la TVA payée ou autoliquidée d'un côté et une activité économique déployée et la TVA encaissée n'est partant établi.

La S.A. **SOC2.) CAPITAL** fait encore valoir que les factures en question devraient ouvrir droit à déduction en tant que factures se rapportant à des frais généraux encourus par elle. Elle cite à l'appui de sa thèse un arrêt de la CJUE (29 octobre 2009, C-29/08AB SKF) qui énonce au considérant 58 que « Un droit à déduction est cependant également admis en faveur de l'assujetti, même en l'absence de lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction, lorsque les coûts des services en cause font partie des frais généraux de ce dernier et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des biens ou des services qu'il fournit. De tels coûts entretiennent, en effet, un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti ».

Si cette solution ouvre en effet la possibilité de déduire la TVA encourue sur les frais généraux, ce droit n'est pas absolu, mais il est soumis à conditions. L'extrait reproduit en énonce l'essentiel lorsqu'il est dit que le lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti ouvrant droit à déduction requiert que les « frais généraux ... sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des biens ou des services qu'il [l'assujetti] fournit ».

Au considérant 60, la CJUE précise le régime en disant que « l'existence du droit à déduction est déterminée en fonction des opérations en aval auxquelles les opérations en amont sont affectées. Ainsi, ledit droit existe dans le cas où l'opération en amont soumise à la TVA se trouve en lien direct et immédiat avec une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction. Si tel n'est pas le cas, il y a lieu d'examiner si les dépenses effectuées pour acquérir des biens ou des services en amont font partie des frais généraux liés à l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti. Dans l'un ou l'autre cas, l'existence d'un lien direct et immédiat présuppose que le coût des prestations en amont est incorporé respectivement dans le prix des opérations particulières en aval ou dans le prix des biens ou des services fournis par l'assujetti dans le cadre de ses activités économique ».

En l'espèce, les frais généraux invoqués par la S.A. **SOC2.) CAPITAL** ne sont pas incorporés dans les services qu'elle facturait à la société **SOC3.)**. D'après les informations fournies, l'activité économique en question se limitait à acquérir des prestations de services auprès de prestataires tiers et d'en refacturer le montant nominal à la société **SOC3.)**. Cette refacturation n'inclut ainsi pas le coût des frais généraux encourus par la S.A. **SOC2.) CAPITAL**.

Il résulte de ce qui précède que la demande de la S.A. **SOC2.) CAPITAL** doit être rejetée.

La S.A. **SOC2.) CAPITAL** fait encore valoir pour le cas où elle serait qualifiée de personne non taxable que, pour la seule année 2009, les prestations devraient être considérées comme ayant été effectuées en République tchèque et que les bulletins d'imposition seraient à rectifier en conséquence.

Le tribunal admet que par l'emploi de la formulation « personne non taxable », la S.A. **SOC2.) CAPITAL** entend faire référence à la notion de « non assujetti ». Or, il y a été retenu ci-dessus que la S.A. **SOC2.) CAPITAL** est à qualifier d'assujettie. Sa demande doit partant être rejetée.

Indemnité de procédure

L'AED et l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG demandent à se voir allouer collectivement une indemnité de procédure de 4.000€. Cette demande est fondée pour le montant de 1.500€ à concurrence duquel il serait inéquitable de laisser à charge de chacune des parties défenderesses les frais exposés pour assurer leur défense contre un recours injustifié.

Par ces motifs :

le Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, première chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement, sur le rapport du juge de la mise en état,

statuant à la suite du jugement N° 171/2015 du 10 juin 2015,

dit la demande irrecevable en tant qu'introduite par la S.A. **SOC1.)**, en sa qualité de subrogée dans les droits de la S.A. **SOC2.) CAPITAL** et par la S.A. **SOC1.)**, en sa qualité de liquidatrice de la S.A. **SOC2.) CAPITAL**,

dit la demande recevable pour le surplus,

dit la demande non fondée, partant en déboute,

condamne la S.A. **SOC1.**), en sa qualité de subrogée dans les droits de la S.A. **SOC2.) CAPITAL**, la S.A. **SOC1.**), en sa qualité de liquidatrice de la S.A. **SOC2.) CAPITAL**, et la S.A. **SOC2.) CAPITAL** solidairement à payer à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines et à l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG une indemnité de procédure de 1.500€ chacun,

condamne la S.A. **SOC1.**), en sa qualité de subrogée dans les droits de la S.A. **SOC2.) CAPITAL**, la S.A. **SOC1.**), en sa qualité de liquidatrice de la S.A. **SOC2.) CAPITAL**, et la S.A. **SOC2.) CAPITAL** solidairement aux frais et dépens, avec distraction au profit de Me Frédérique LERCH, avocat concluant qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.