

Jugement civil 2021TALCH01 / 00045

Audience publique du mercredi vingt-quatre février deux mille vingt-et-un.

Numéro TAL-2020-00779 du rôle

Composition :

Thierry HOSCHEIT, premier vice-président,
Séverine LETTNER, premier juge,
Maïté BASSANI, juge,
Linda POOS, greffier.

E n t r e

la société à responsabilité limitée **SOC.1.**), établie et ayant son siège social à L-(...), (...), représentée par son gérant actuellement en fonctions, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B (...),

partie demanderesse aux termes d'un exploit de l'huissier de justice suppléant Christine KOVELTER de Luxembourg du 3 janvier 2020,

comparaissant par Maître Joakim CHARVET, avocat, demeurant à Luxembourg, assisté de Maître Guido De Wit, avocat au barreau de Bruxelles admis à la liste IV de l'Ordre des Avocats du barreau de Luxembourg, demeurant à Luxembourg,

e t

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA, représenté par Monsieur le Directeur de l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA, ayant ses bureaux à L-1651 Luxembourg, 1-3 avenue Guillaume,

partie défenderesse aux fins du prédict exploit.

comparaissant par la société anonyme ARENDT&MEDERNACH, inscrite au barreau de Luxembourg, établie à L-1855 Luxembourg, 41A, avenue J.F. Kennedy, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B 186371, représentée aux fins de la présente procédure par Maître François KREMER, avocat, demeurant à Luxembourg.

Le Tribunal :

Par exploit d'huissier du 3 janvier 2020, la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** a fait donner assignation à l'Administration de l'enregistrement et des domaines (actuellement Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA suite à la loi du 10 août 2018 portant organisation de l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA ; ci-après AEDT) à comparaître devant le tribunal de ce siège pour y voir annuler sinon réformer une décision du directeur de l'AEDT du 26 septembre 2019 portant rejet d'une réclamation introduite contre les bulletins de taxation d'office du 29 mars 2019 concernant les années 2017 et 2018.

La société à responsabilité limitée **SOC.1.)** demande encore à voir condamner l'AEDT à une indemnité de procédure de 3.000.- euros et aux frais de l'instance avec distraction au profit de son avocat à la Cour constitué.

En date du 10 février 2021 l'instruction a été clôturée.

Vu la loi du 19 décembre 2020 portant adaptation temporaire de certaines modalités procédurales en matière civile et commerciale.

Les mandataires des parties ont été informés par bulletin du 26 janvier 2021 de la composition du tribunal.

Aucune des parties n'a sollicité à plaider oralement.

Maître Joakim CHARVET a déposé sa farde de procédure au greffe du tribunal.

Maître François KREMER a déposé sa farde de procédure au greffe du tribunal.

L'affaire a été prise en délibéré à l'audience du 10 février 2021 par le président du siège.

1. Faits constant

La société à responsabilité limitée **SOC.1.)** a été constituée en date du 14 décembre 2016. L'article 3 des statuts originaux stipule au titre de l'objet social comme suit :

2.1. La Société a pour objet l'acquisition, la détention, la gestion et la disposition de participations et d'intérêts, sous quelque forme que ce soit, dans des sociétés luxembourgeoises et étrangères, ou autres entités commerciales ou entreprises, et de toute forme d'investissement, l'acquisition par achat, souscription ou de toute autre manière, de même que le transfert par vente, échange ou toute autre manière de valeurs mobilières, instruments financiers ou actifs de tout type, ainsi que la détention, l'administration, la gestion, le contrôle et le développement de son portefeuille.

2.2. La Société peut également garantir, accorder des sûretés, accorder des prêts et assister de toute autre manière des sociétés dans lesquelles elle détient une participation directe ou indirecte ou un droit de quelque nature que ce soit ou qui font partie du même groupe de sociétés que la Société.

2.3. La Société peut, excepté par voie d'appel public à l'épargne, lever des fonds en faisant des emprunts sous toutes formes ou en émettant toute sorte d'obligations, de titres ou d'instruments de dettes, d'obligations garanties ou non garanties, et d'une manière générale en émettant des valeurs mobilières de tout type.

2.4. Un objet supplémentaire de la Société est l'acquisition et la vente de biens immobiliers soit au Grand-Duché de Luxembourg soit ailleurs, y compris par le biais de détention directe ou indirecte de participations dans des sociétés à Luxembourg ou étrangères, l'objet principal est l'acquisition, le développement, la promotion, la vente, la gestion et/ou la location de biens immobiliers.

2.5. La société peut exercer toute activité de nature commerciale, industrielle, financière, immobilière ou de propriété intellectuelle qu'elle estime utile pour l'accomplissement de ces objets

En date du 20 juillet 2017, la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** a introduit auprès de l'AEDT une déclaration de début d'activité soumise à la TVA. Cette demande renseignait au titre de la description des activités rentrant dans le champ d'application de la TVA la mention « *Détention des participations financières directes et/ou indirectes* ». Elle indique comme date de commencement de l'activité soumise à la TVA le 14 décembre 2016.

Par courrier du 2 août 2017, l'AEDT a sollicité des renseignements complémentaires, à savoir une description détaillée de l'activité taxable ouvrant droit à déduction de la TVA et le cas échéant une

copie du contrat de services, l'organigramme de la structure avec indication du flux de facturation et des coordonnées exactes des intervenants et une copie du contrat de bail de l'établissement loué.

Dans sa réponse du 3 octobre 2017, la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** décrit son activité envisagée comme étant « *l'acquisition, la détention, la gestion et la disposition de participations et d'intérêts, sous quelque forme que ce soit, dans des sociétés luxembourgeoises et étrangères, ou autres entités commerciales ou entreprises, et de toute forme d'investissement, l'acquisition par achat, souscription ou de toute autre manière, de même que le transfert par vente, échange ou toute autre manière de valeurs mobilières, instruments financiers ou actifs de tout type, ainsi que la détention, l'administration, la gestion, le contrôle et le développement de son portefeuille* » (il s'agit d'une citation du point 2.1. des statuts), en précisant qu'un objet supplémentaire est « *l'acquisition et la vente de biens immobiliers soit au Grand-Duché de Luxembourg soit ailleurs, y compris par le biais de détention directe ou indirecte de participations dans des sociétés à Luxembourg ou étrangères, l'objet principal est l'acquisition, le développement, la promotion, la vente, la gestion et/ou la location de biens immobiliers* » (il s'agit d'une citation du point 2.4. des statuts), que la société peut exercer « *toute activité de nature commerciale, industrielle, financière, immobilière ou de propriété intellectuelle qu'elle estime utile pour l'accomplissement de ces objets* » (il s'agit d'une citation du point 2.5. des statuts) et que « *la société émettra également des factures de recharges à différentes entités de la structure* ». A cette communication était joint un accord de domiciliation et un chart retraçant le flux de refacturation.

Par courrier du 16 octobre 2017, l'AEDT attribue à la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** un numéro d'immatriculation à la TVA pour un début d'activité au 1^{er} janvier 2017.

Les statuts de la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** sont refondus lors d'une assemblée générale du 24 septembre 2018 pour donner à l'article 2 relatif à l'objet social la teneur suivante :

2.1 Der Zweck der Gesellschaft besteht im (i) direkten und indirekten Erwerb und Halten von Beteiligungen in jedweder Form an luxemburgischen bzw. ausländischen Unternehmen sowie in der Leitung, in der Entwicklung und im Verwalten dieser Beteiligungen, (ii) dem Erwerb durch Kauf, Zeichnung oder auf andere Weise, sowie die Übertragung von Aktien, Schuldverschreibungen und weiteren Wertpapieren oder Finanzinstrumenten jeglicher Art, sowie darauf bezogene Verträge, (iii) das Halten, Aneignen, Veräußern, Investieren, Entwickeln, Lizenzieren oder Unterlizenzieren jeglicher Rechte an geistigem Eigentum

jeglicher Art oder Herkunft, sowie (iv) der Besitz, die Verwaltung, die Entwicklung und das Management eines Portfolios (einschließlich der unter (i), (ii) und (iii) genannten Vermögenswerte).

2.2 Die Gesellschaft kann, außer in Form eines öffentlichen Angebots, Mittel aufnehmen, insbesondere durch die Aufnahme von Krediten in jeglicher Form oder durch die Ausgabe von Schuldverschreibungen, Wertpapieren oder Schuldtiteln, Anleihen und Schuldscheinen und generell durch die Ausgabe von Wertpapieren jeglicher Art.

2.3. Die Gesellschaft kann Darlehen (nachrangig oder nicht nachrangig) oder andere Formen der Finanzierung gewähren und Mittel (einschließlich der Erlöse aus Kreditaufnahmen und/oder Emissionen von Schuldtiteln) an Unternehmen oder anderen Unternehmen, an denen die Gesellschaft beteiligt ist oder welche einen Teil der Unternehmensgruppe bilden, der die Gesellschaft angehört, gewähren.

2.4. Die Gesellschaft kann weitere Garantien (einschließlich Upstream- und Side-Stream-Garantien) gewähren, Sicherheitsinteressen über ihre Vermögenswerte gewähren, Kredite gewähren oder auf andere Weise die Unternehmen unterstützen, an denen sie direkt oder indirekt beteiligt ist oder Rechte jedweder Art besitzt.

2.5 Ein weiterer Zweck der Gesellschaft ist der Erwerb und der Verkauf von Immobilien innerhalb des Großherzogtum Luxemburg oder im Ausland, einschließlich des direkten oder indirekten Besitzes von Beteiligungen an luxemburgischen oder ausländischen Gesellschaften, Personengesellschaften oder jeder anderen Art von Unternehmen, dessen Hauptzweck der Erwerb, die Entwicklung, die Förderung, der Verkauf, die Verwaltung und/oder die Verpachtung von Immobilien ist.

2.6. Die Gesellschaft kann alle gewerblichen, industriellen, finanziellen, technischen, Immobilien- oder geistigen Eigentumsaktivitäten durchführen, die sie für die Erfüllung dieser Zwecke als nützlich erachtet.

En date du 29 octobre 2018, la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** dépose la déclaration de TVA pour l'année 2017 renseignant une dette de TVA de 461.623,75 euros résultant de la TVA due sur des prestations de service acquises sur des prestataires établis dans et hors de l'Union européenne.

Par courrier du 17 janvier 2019, la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** explique que son immatriculation à la TVA en 2017 aurait été la suite d'une erreur interne. Elle n'exercerait en réalité aucune activité soumise à TVA, tel que cela résulterait de ses comptes annuels clôturés au 31 décembre 2017. Elle demande sa désimmatriculation rétroactivement avec effet au 1^{er} janvier 2017, sinon avec effet au 31 décembre 2018, et propose des voies et moyens pour régulariser sa situation au regard des factures qu'elle avait fait entrer dans sa déclaration de TVA pour l'année 2017.

Dans sa réponse du 24 janvier 2019, rappelée le 18 février 2019, l'AEDT informe la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** que des obligations communautaires ne lui permettraient pas d'opérer une désimmatriculation au 1^{er} janvier 2017, mais que le dossier était clôturé au 31 décembre 2018. L'AEDT invite ensuite la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** de régulariser sa situation en déposant les déclarations de TVA manquantes et de verser un certain nombre de pièces concernant les années 2017 et 2018.

Par courriel du 20 février 2019, la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** transmet les documents comptables sollicités et annonce le dépôt prochain des déclarations de TVA manquantes.

Dans un courriel du 28 février 2019, l'AEDT sollicite la production du détail d'un certain nombre de factures figurant dans la comptabilité de la société à responsabilité limitée **SOC.1.)**.

La société à responsabilité limitée **SOC.1.)** communique ces factures en date du 7 mars 2019 en y joignant certains commentaires sur le régime de TVA qui leur a été appliqué.

En date du 14 mars 2019, la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** dépose une déclaration de TVA rectifiée pour l'année 2017 et la déclaration de TVA pour 2018, les deux renseignant l'absence d'obligations à la TVA.

L'AEDT dresse un procès-verbal en date du 28 mars 2019 et émet sur cette base en date du 29 mars 2019 des bulletins de taxation d'office pour les années 2017 et 2018 à concurrence de respectivement 461.623,75 euros et 275.015,12 euros au titre de la dette de TVA. Le procès-verbal du 28 mars 2019 retient que du fait de l'identification à la TVA de la société à responsabilité limitée **SOC.1.)**, celle-ci doit être considérée en application de l'article 17, paragraphe 1, point a) de la loi TVA comme étant assujettie à la TVA au Luxembourg nonobstant la question de savoir si elle exerce effectivement une activité soumise à TVA, de sorte que le lieu de prestation des

services acquis par elle est en application de l'article 17, paragraphe 1, point b) de la loi TVA censé se trouver au Luxembourg et qu'en application de l'article 61, paragraphe 5 de la loi TVA elle doit procéder à l'autoliquidation des prestations de services acquises sur des prestataires établis en dehors du Luxembourg. Le procès-verbal en déduit les dettes fiscales de respectivement 461.623,75 euros et 275.015,12 euros, et refuse tout droit à déduction de la TVA en amont en l'absence de chiffre d'affaires en aval entrant dans le champ d'application de la TVA de nature à ouvrir droit à déduction sur base des articles 48 et 49 de la loi TVA.

Les bulletins de taxation d'office du 29 mars 2019 font l'objet d'une réclamation en date du 15 juillet 2019, qui est rejetée par la décision du directeur de l'AEDT du 26 septembre 2019 faisant l'objet du présent recours. Le directeur y reprend les arguments développés dans le procès-verbal du 28 mars 2019 et ajoute que le retrait rétroactif du numéro d'immatriculation serait impossible pour des raisons de maintien de la sécurité juridique, puisqu'un tel retrait aurait pour conséquence de modifier le lieu d'exécution des prestations de service provenant de l'étranger en le transférant à l'étranger et aurait ainsi des répercussions sur les prestataires de service établis à l'étranger.

2. Position de la société à responsabilité limitée SOC.1.)

La société à responsabilité limitée **SOC.1.)** soutient qu'elle devrait être désimmatriculée à la TVA avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2017, de sorte qu'elle n'aurait jamais été identifiée à la TVA et ne pourrait être considérée comme assujettie à la TVA à aucun moment. Il en résulterait qu'elle n'aurait été tenue d'aucune des obligations propres aux assujettis à la TVA, tel que le dépôt de déclarations de TVA périodiques, de même qu'elle n'aurait pas été obligée de procéder à une autoliquidation de la TVA sur les prestations acquises auprès de prestataires de services établis en dehors du Luxembourg.

Cette désimmatriculation s'imposerait alors que d'une part elle aurait procédé par simple erreur à son immatriculation en 2017 et que d'autre part elle n'aurait à aucun moment au cours des années 2017 et 2018 exécuté une quelconque activité économique relevant du champ d'application de la TVA.

Elle estime qu'une désimmatriculation avec effet rétroactif serait permise et aurait déjà été admise par la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne.

D'un point de vue factuel, elle expose encore qu'une grande partie des services auraient été acquise sur des entreprises établies hors de l'Union européenne, de sorte que les considérations de l'AEDT tenant à la sécurité juridique et aux fondements du système de la TVA au sein de l'Union européenne ne seraient pas pertinentes, et qu'une autre grande partie des services aurait été acquise sur des entreprises établies au sein de l'Union européenne qui auraient appliqué à leurs factures respectives leur TVA nationale, de sorte qu'il y aurait un double paiement de la TVA si elle devait être tenue actuellement de procéder à l'autoliquidation et payer la TVA une deuxième fois pour les mêmes prestations. Elle explique que seule une facture minimale d'un import de 1.925.- euros établie par un prestataire établi au sein de l'Union européenne ne comporterait pas de TVA mais une mention de son propre numéro de TVA de sorte qu'elle devrait payer la TVA y afférente d'un montant de 327,50 euros, ce qu'elle ferait volontiers.

3. Position de l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA

L'AEDT relève que la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** a volontairement demandé son identification à la TVA, en fournissant des informations complémentaires à l'appui de sa demande, et qu'elle a ainsi manifesté son intention d'effectuer des opérations économiques relevant du champ d'application de la TVA. Face à cette manifestation de volonté, et en l'absence de toute possibilité à ce stade de pouvoir contrôler le contenu de l'activité future de la société à responsabilité limitée **SOC.1.)**, elle n'aurait pas eu d'autre choix que d'admettre cette dernière à l'identification à la TVA. Du fait de la demande d'identification à la TVA, dénotant l'intention de la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** d'effectuer des opérations économiques relevant du champ d'application de la TVA, suivie de l'attribution d'un numéro de TVA, la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** serait à considérer comme assujettie. La jurisprudence de la CJUE irait en ce sens que la démonstration de l'intention d'effectuer de tels actes serait suffisante pour attribuer la qualité d'assujetti.

Par suite de cette identification, la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** serait à qualifier d'assujettie à la TVA, avec toutes les conséquences légales en découlant en termes d'obligations de déclaration et de paiement de la TVA.

Le système de TVA tel que mis en place de manière harmonisée au niveau de l'Union européenne ne permettrait pas, pour des raisons de sécurité juridique et de protection des intérêts financiers de l'Union européenne, de procéder à une désimmatriculation rétroactive d'une entreprise.

4. Appréciation du tribunal

a. Identification à la TVA par erreur

Le tribunal retient dans un premier temps que c'est à tort que la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** fait valoir les nécessités d'une désimmatriculation rétroactive au 1^{er} janvier 2017 au motif d'une erreur dans son chef, pour la simple et bonne raison qu'il n'y a pas eu d'erreur. C'est de façon délibérée et consciente que la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** a sollicité son identification à la TVA, qu'elle a fourni des explications et pièces complémentaires pour appuyer sa démarche et qu'elle a par la suite présenté une déclaration de TVA pour l'année 2017 dont découle une dette de TVA non négligeable. Ces éléments permettent d'exclure toute erreur dans son chef, mais caractérisent au contraire une démarche intentionnelle et consciente à travers l'extériorisation par la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** de son intention d'effectuer des opérations économiques relevant du champ d'application de la TVA.

Le tribunal retient ensuite que dans ces circonstances, compte tenu des déclarations de la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** qui dénotaient son intention d'effectuer des opérations relevant du champ d'application de la TVA, l'AEDT était autorisée et même obligée d'identifier la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** à la TVA en lui attribuant un numéro de TVA. A ce stade précoce, l'AEDT n'avait pas d'autres moyens de contrôle que de prendre appui sur les déclarations de la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** quant aux opérations envisagées par elle (voir en ce sens CJUE 14 mars 2013, aff. C-527/11, Ab., ECLI:EU:C:2013:168).

C'est dès lors à tort que la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** fait valoir que son identification à la TVA devrait être annihilée *ab initio* pour avoir été faite par erreur.

b. Identification à la TVA à tort

La société à responsabilité limitée **SOC.1.)** soutient ensuite qu'elle n'aurait pas dû être immatriculée à la TVA en opérant la combinaison entre différentes dispositions légales. Ainsi, elle soutient sur base de l'article 4, paragraphe 2 de la loi TVA (« *Par personne morale non assujettie au sens de la présente loi on vise celle effectuant des opérations ne rentrant pas dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée* »), que, dans l'hypothèse où elle n'était pas identifiée à la TVA, elle serait à considérer comme étant une personne morale non assujettie. Il résulterait ensuite de l'article 2 de la loi TVA (« *Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée : ... b) les acquisitions intracommunautaires de biens effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti dans le cadre de son entreprise ou par une personne morale non assujettie ; ...* »), de l'article 62, paragraphe 5 de la loi TVA (« *Est identifié par un numéro individuel d'identification: ... c) toute personne morale non assujettie visée au paragraphe 3 [La personne morale non assujettie visée à l'article 4, paragraphe 2, établie à l'intérieur du pays, déclare à l'administration qu'elle effectue des acquisitions intracommunautaires de biens lorsque les conditions pour ne pas les soumettre à la TVA, prévues à l'article 18, paragraphe 2, alinéa 1, ne sont pas, respectivement plus, remplies], ainsi que toute personne ayant exercé l'option prévue à l'article 18, paragraphe 2, alinéa 2) et de l'article 62, paragraphe 2 de la loi TVA (« *Sans préjudice des dispositions du paragraphe 1^{er}, l'assujetti établi à l'intérieur du pays qui appartient à une des catégories visées à l'article 4, paragraphe 1^{er}, alinéa 2, déclare à l'administration: qu'il effectue des acquisitions intracommunautaires de biens lorsque les conditions pour ne pas les soumettre à la TVA, prévues à l'article 18, paragraphe 2, alinéa 1, ne sont pas, respectivement plus, remplies* ») qu'une telle personne morale non assujettie ne serait contrainte par la loi TVA que dans l'hypothèse où elle effectuerait des acquisitions intracommunautaires de biens pour une valeur excédant 10.000.- euros. Mais comme elle aurait effectué uniquement des acquisitions de prestations de services, elle ne pourrait pas être qualifiée d'assujettie à laquelle s'appliqueraient les obligations légales précitées. De même, l'article 17, paragraphe 1, point a), 2^e tiret de la loi TVA (« *Aux fins de l'application des règles relatives au lieu des prestations de services telles que définies au présent article : ... une personne morale non assujettie qui est identifiée à la TVA est considérée comme assujettie* ») et l'article 61, paragraphe 5 de la loi TVA (« *La taxe est due par l'assujetti ou la personne morale non assujettie identifiée à la TVA, à qui sont fournis les services visés à l'article 17, paragraphe 1^{er}, point b), si ces services sont fournis par un assujetti qui n'est pas établi à**

l'intérieur du pays ») invoqués par l'AEDT seraient sans pertinence, puisque ces dispositions ne s'appliqueraient qu'à la personne morale assujettie qui effectue des acquisitions intracommunautaires de biens, condition qui ne serait pas remplie dans son chef.

Pour autant que ces développements tendent à voir dire que l'AEDT aurait dû refuser dès l'origine l'identification à la TVA de la société à responsabilité limitée **SOC.1.**), ils doivent être rejetés pour procéder d'une confusion entre les opérations en amont et en aval. Le critère déterminant pour la qualification d'assujetti, et donc pour son identification initiale à la TVA à travers l'attribution d'un numéro d'identification, réside aux termes de l'article 4 de la loi TVA dans l'accomplissement de façon indépendante et à titre habituel d'opérations relevant d'une activité économique généralement quelconque, partant dans l'activité en aval, et non pas dans le mode de d'acquisition ou la nature des moyens acquis en amont pour se mettre en mesure d'accomplir cette activité économique. Et même s'il fallait admettre que les transactions en amont projetées puissent avoir une incidence sur l'identification initiale à la TVA, force serait de constater en l'espèce que rien dans le dossier ne permettait à l'AEDT lors de l'attribution du numéro d'identification à la TVA en octobre 2017 d'admettre que la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** procéderait uniquement à l'acquisition de prestations de services à l'étranger.

C'est dès lors à tort que la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** fait valoir que son identification à la TVA devrait être annihilée *ab initio* pour avoir été faite à tort.

c. Qualité d'assujettie

La question qui se pose est celle de savoir si au cours des années 2017 et 2018, la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** doit ou on être considérée comme assujettie au sens de l'article 4 de la loi TVA.

Il importe donc de qualifier la situation de la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** au regard de la loi TVA.

A cet effet, le tribunal retient d'abord qu'il est constant et discuté ni par la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** ni par l'AEDT que la simple détention passive de participations, activité qui avait été mentionnée par la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** dans sa demande d'immatriculation initiale, ne relève pas du champ d'application de la TVA, mais les activités mentionnées par la

société à responsabilité limitée **SOC.1.)** dans son courriel du 3 octobre 2017 suite à la demande de renseignements de l'ADT relèvent du champ d'application de la TVA.

Il est encore constant et discuté ni par la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** ni par l'AEDT qu'au cours des années 2017 et 2018, la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** n'a exercé aucune activité économique relevant du champ d'application de la TVA ayant généré un quelconque chiffre d'affaire. Son activité semble s'être limitée à la détention passive de participations.

Il est enfin constant que les transactions au titre desquelles l'AEDT demande actuellement le paiement de la TVA constituent exclusivement des acquisitions de services, à l'exclusion de l'acquisition de biens.

1/ Dans le cadre de la discussion sous examen, la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** soutient sur base de l'article 4, paragraphe 2 de la loi TVA (« *Par personne morale non assujettie au sens de la présente loi on vise celle effectuant des opérations ne rentrant pas dans le champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée* »), que, n'ayant effectué au cours des années 2017 et 2018 aucune opération entrant dans le champ d'application de la loi TVA, elle serait à considérer comme étant une personne morale non assujettie. A ce titre, elle ne devrait assumer des obligations de paiement (article 2 de la loi TVA), d'identification (article 62, paragraphe 5 de la loi TVA) et de déclaration (article 62, paragraphe 2 de la loi TVA) en matière de TVA que dans l'hypothèse où elle aurait effectué des acquisitions intracommunautaires de biens pour une valeur excédant 10.000.- euros. Mais comme elle aurait effectué uniquement des acquisitions de prestations de services, elle ne pourrait pas être qualifiée d'assujettie et son identification à la TVA devrait être annulée rétroactivement. Il en résulterait en fin de compte qu'elle ne serait redevable d'aucun montant de TVA.

Sur le plan des principes, la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** soutient encore que le fond, à savoir l'inexistence de toute opération économique relevant du champ d'application de la TVA au cours des années 2017 et 2018, devrait l'emporter sur la forme, à savoir la délivrance formelle d'un numéro d'identification à la TVA. A cet égard, elle relève que la CJUE aurait reconnu à un opérateur économique la qualité d'assujetti en l'absence de toute identification formelle à la TVA en raison du seul fait qu'il a effectué des opérations relevant du champ d'application de la TVA. Il faudrait dans la même logique faire prévaloir en l'espèce la réalité économique et lui dénier la

qualité d'assujettie en l'absence d'opérations économiques relevant du champ d'application de la TVA.

La société à responsabilité limitée **SOC.1.)** expose encore que la CJUE aurait implicitement admis dans au moins deux arrêts (CJUE 6 septembre 2012, aff. C-273/11, Me., ECLI:EU:C:2012:547 ; CJUE 20 novembre 2014, aff. C-492/13, Tr., ECLI:EU:C:2014:2267) la possibilité pour une autorité nationale de retirer rétroactivement le numéro d'identification à la TVA d'une société.

En réponse à la défense de l'AEDT, la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** soutient encore qu'en l'espèce, le retrait rétroactif du numéro d'identification à la TVA ne serait en aucune façon de nature à nuire à la sécurité juridique ou aux intérêts financiers de l'Union européenne. La présente affaire se caractériserait en effet par la circonstance que la majeure partie des acquisitions de prestations de services auraient été faites soit auprès d'entreprises établies en dehors de l'Union européenne, de sorte que le régime de la TVA serait inapplicable, soit auprès d'entreprises établies au sein de l'Union européenne qui auraient appliqué de la TVA, de sorte que la TVA aurait été perçue sur ces opérations. Ainsi, les intérêts financiers de l'Union européenne seraient saufs, et la modification rétroactive du lieu d'exécution de la prestation de service ne produirait aucun effet sur la stabilité juridique. La société à responsabilité limitée **SOC.1.)** souligne encore que si elle devait payer la TVA sur toutes ces factures, les prestations de services en question seraient taxées à deux reprises, ce qui serait incompatible avec le système de TVA et contreviendrait aux principes de neutralité, de transparence et de bonne administration de la TVA tel que le principe de proportionnalité.

La société à responsabilité limitée **SOC.1.)** admet que seule une facture d'un import de 1.925.- euros renseigne son numéro d'identification à la TVA et l'obligerait à payer la TVA correspondante à hauteur de 327,50 euros.

2/ L'AEDT conteste ce raisonnement. Elle est d'accord pour admettre qu'une personne morale qui n'effectue pas d'opérations relevant du champ d'application de la TVA doit être qualifiée sur base de l'article 4, paragraphe 2 de la loi TVA de personne morale non assujettie. Mais elle ajoute qu'aux termes de l'article 17, paragraphe 1, point a), 2e tiret de la loi TVA (« *Aux fins de l'application des règles relatives au lieu des prestations de services telles que définies au présent article : ... une personne morale non assujettie qui est identifiée à la TVA est considérée comme assujettie* »), une personne morale non assujettie qui se trouve identifiée à la TVA par l'attribution

d'un numéro de TVA est considérée comme un assujetti pour les besoins de l'application des règles relatives à la détermination du lieu des prestations de services et serait ainsi soumise à toutes les contraintes légales auxquelles se trouve soumis l'assujetti en matière de TVA. Dans la mesure où la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** aurait été valablement identifiée à la TVA depuis 2017, elle serait à qualifier d'assujettie. Il importerait peu à cet égard si l'identification à la TVA aurait été justifiée ou obtenue à tort.

Cette règle de l'article 17, paragraphe 1, point a), 2^e tiret de la loi TVA, issue de l'article 43, point 2 de la directive modifiée 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, aurait pour but d'assurer la sécurité juridique des opérateurs économiques étrangers en déterminant clairement le lieu de prestation des services et partant le lieu de taxation à la TVA de la prestation de service.

L'AEDT expose encore que le numéro d'identification à la TVA délivrée par les autorités nationales remplirait un rôle central dans le système européen de la TVA, attesté à travers les dispositions du règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du Conseil du 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée dans la mesure où l'indication d'un tel numéro dans le cadre des relations entre opérateurs économiques ferait présumer la qualité d'assujetti de l'opérateur qui l'indique. Un retrait rétroactif du numéro d'identification à la TVA irait à l'encontre du principe de sécurité juridique consacré sur ce point précis par la jurisprudence de la CJUE (29 février 1996, aff. C-110/94, In., ECLI:EU:C:1996:67) et à l'encontre du système d'échange d'informations sur la TVA automatisé. Ce système, publiquement accessible, permettrait aux opérateurs économiques d'obtenir une conformation rapide des numéros de TVA de leurs partenaires commerciaux et permettrait aux administrations de la TVA de surveiller et de contrôler le flux des échanges intracommunautaires afin de détecter des irrégularités. La confiance dans la véracité des données y incluses et de leur validité sur la durée en seraient un élément essentiel.

Ces considérations seraient encore à mettre en relation avec l'article 61, paragraphe 5 de la loi TVA prévoyant le système de l'autoliquidation par l'opérateur économique recevant une prestation de services transfrontalière. Ce système, identique à travers l'Union européenne, serait destiné à assurer la perception de la TVA en toutes circonstances. En sortant rétroactivement un opérateur du système, on en viendrait à modifier rétroactivement le lieu d'exécution de la prestation de

services en la situant dans le pays du prestataire et ainsi à soustraire à toute perception de la TVA les prestations de services acquises par lui et non taxées dans le pays d'origine en raison de l'application initiale du système de l'autoliquidation par suite de l'indication du numéro d'identification à la TVA du preneur au Luxembourg. Une telle démarche mettrait dès lors en péril les intérêts financiers de l'Union européenne dont une partie des ressources proviennent de la TVA. Les droits primaire et secondaire de l'Union européenne feraient obligation à l'Etat d'assurer la juste perception de la TVA.

Si l'AEDT admet que cette situation est réalisée en l'espèce pour une seule des factures incluses dans la procédure de taxation d'office, elle souligne que l'absence d'indication du numéro d'identification à la TVA de la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** sur les autres factures procéderait des négligences de cette dernière dont elle devrait assumer les conséquences.

3/ A ce stade, le tribunal entend tout d'abord aborder la discussion menée entre parties concernant l'incidence de la jurisprudence de la CJUE relative à une entreprise qui n'exerce pas (encore) d'activité économique, mais qui a l'intention d'en déployer une (CJUE 14 février 1985, aff. C-268/83, Ro., ECLI:EU:C:1985:74 ; CJUE 29 février 1996, aff. C-110/94, In., ECLI:EU:C:1996:67 ; CJUE 8 juin 2000, aff. C-400/98, Br., ECLI:EU:C:2000:304 ; CJUE 1er mars 2012, aff. C-280/10, Po., ECLI:EU:C:2012:107) respectivement dans une situation dans laquelle l'identification à la TVA a été retirée à un opérateur à titre de sanction (CJUE 7 mars 2018, aff. C-159/17, A., ECLI:EU:C:2018:16) ou dans une affaire ayant trait à l'exonération à la TVA d'une opération effectuée (CJUE 27 septembre 2012, aff. C-587/10, VS., ECLI:EU:C:2012:592).

Les arrêts cités de part et d'autre ne sont pas entièrement pertinents dans le cadre de la présente instance, alors qu'ils se rapportent à une autre problématique. Dans ces arrêts, la question sous examen portait sur la question de savoir si et dans quelle mesure un opérateur ayant la qualité d'assujetti était en droit de bénéficier du système de TVA sur une ou plusieurs opérations identifiées (droit à déduction de la TVA ; droit à exonération). La qualité d'assujetti était acquise, et la question à toiser n'était pas celle de savoir, tel que dans la présente affaire, si l'opérateur en question doit ou non être qualifié d'assujetti.

Sur cette question, le premier point opposant les parties que le tribunal doit trancher concerne la portée de l'identification à la TVA de la société à responsabilité limitée **SOC.1.**) A cet égard la CJUE (14 mars 2013, aff. C-527/11, Ab., ECLI:EU:C:2013:168) a pris position comme suit :

17 Il convient de rappeler que, conformément à l'article 213, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112, tout assujetti est tenu de déclarer le commencement, le changement et la cessation de son activité en qualité d'assujetti. L'article 214, paragraphe 1, de la même directive oblige les États membres à prendre les mesures nécessaires pour que les assujettis soient identifiés par un numéro individuel.

18 L'objectif essentiel de l'identification des assujettis prévue à l'article 214 de la directive 2006/112 est d'assurer le bon fonctionnement du système de la TVA (voir, en ce sens, arrêt du 22 décembre 2010, Da., C-438/09, Rec. p. I-14009, point 33).

19 À cet égard, la Cour a déjà jugé que l'attribution d'un numéro d'identification à la TVA apporte la preuve du statut fiscal de l'assujetti aux fins de l'application de la TVA et simplifie le contrôle des assujettis en vue de l'exacte perception de l'impôt. Dans le cadre du régime transitoire de taxation des échanges au sein de l'Union européenne, l'identification des assujettis à la TVA par des numéros individuels vise également à faciliter la détermination de l'État membre dans lequel a lieu la consommation finale des biens livrés (voir, en ce sens, arrêt du 6 septembre 2012, Me., C-273/11, points 57 et 60, ainsi que du 27 septembre 2012, VS., C-587/10, point 51).

20 En outre, le numéro d'identification à la TVA constitue un important élément de preuve des opérations effectuées. En effet, la directive 2006/112 exige dans plusieurs dispositions relatives, notamment, à la facturation, à la déclaration et à l'état récapitulatif que ce numéro d'identification de l'assujetti, de l'acquéreur de biens ou du preneur de services soit obligatoirement mentionné sur ces documents.

(voir dans le même sens CJUE 27 septembre 2012, aff. C-587/10, VS., ECLI:EU:C:2012:592, n° 48 et 51)

Dans un autre arrêt du 6 septembre 2012 (aff. C-273/11, Me., ECLI:EU:C:2012:547), la CJUE a encore expressément retenu que tout opérateur pouvait se fonder sur les inscriptions figurant au registre des numéros d'identification à la TVA de l'autorité nationale compétente pour évaluer le régime fiscal applicable à une opération.

Le tribunal est ainsi amené à retenir que l'existence d'un numéro d'identification à la TVA établit la qualité d'assujetti de l'entreprise identifiée et que dans l'intérêt du bon fonctionnement et de la stabilité du système de TVA, la possibilité de voir supprimer rétroactivement cette qualification pour des raisons de simple convenance, notamment parce que l'entreprise concernée constaterait que la demande d'identification aurait été faite à tort ou que la qualification d'assujetti lui serait financièrement défavorable par suite d'une évolution de son modèle commercial ou de son activité commerciale déviant des projections initiales, ne lui est pas ouverte.

A cet égard, les développements de la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** tenant à l'absence d'incidence concrète sur la sécurité juridique ou les intérêts financiers de l'Union européenne, ainsi que celles tenant à une double imposition d'une même opération doivent rester sans incidence.

Les questions tenant à la sécurité juridique et à l'atteinte aux intérêts financiers de l'Union européenne doivent être vues ensemble. Le système de TVA mis en place au sein de l'Union européenne vise à instaurer un mécanisme qui obéit à des règles claires et applicables uniformément à tous les opérateurs actifs sur le marché européen afin d'assurer une juste perception de la TVA avec pour objectif final d'une part d'assurer la neutralité du système de la TVA afin d'assurer des conditions de concurrence identiques entre les opérateurs et d'autre part d'assurer les ressources propres de l'Union européenne. Ces objectifs requièrent que les règles régissant le mécanisme de la TVA soient appliquées par les instances étatiques telles que prévues, sous réserve le cas échéant du respect du principe de proportionnalité. Or, l'application de la qualification d'assujetti à la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** par suite de son identification à la TVA librement sollicitée et maintenue pendant deux ans, engendrant corrélativement son obligation d'assumer la charge de la TVA sur les acquisitions de prestations de services réalisées par elle au cours de cette période ne porte pas atteinte au principe de proportionnalité, mais ne constitue que la suite logique de cette qualification résultant de sa propre démarche initiale.

D'un point de vue factuelle c'est d'ailleurs à tort que la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** entend limiter le débat concernant l'absence de taxation à la TVA à la seule facture d'un import minime émanant d'un prestataire établi en Allemagne, dès lors que l'intégralité des factures émises pour des montants appréciables par le prestataire établi aux Etats-Unis d'Amérique doivent aussi être soumises à la TVA et ne le seraient pas s'il fallait faire abstraction des bulletins de taxation

d'office querellés. La situation ne saurait être régularisée dans les termes proposés par la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** dans son courrier du 17 janvier 2019, dès lors que ces propositions prennent appui sur la prémisse que la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** ne serait pas à qualifier d'assujettie à la TVA, hypothèse qui ne se vérifie pas en l'espèce.

En ce qui concerne le risque de double taxation, le tribunal relève qu'il résulte de la combinaison de l'article 17, paragraphe 1, point a), 2^e tiret de la loi TVA aux termes duquel la personne morale non assujettie qui est identifiée à la TVA est considérée comme assujettie, de l'article 17, paragraphe 1, point b) de la loi TVA aux termes duquel le lieu des prestations de service fournies à un assujetti est le lieu d'établissement de cet assujetti (principe de la taxation au lieu de consommation) et de l'article 61, paragraphe 5 de la loi TVA aux termes duquel l'assujetti ou la personne morale non assujettie identifiée à la TVA auquel sont fournis des prestations de service est redevable de la taxe (mécanisme de l'autoliquidation) qu'il appartenait à la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** en tant que preneur de prestations de services assujetti à la TVA d'entreprendre les démarches nécessaires pour que les prestations de service soient taxées au bon endroit et que la TVA soit acquittée par le débiteur idoine. Elle ne saurait actuellement se retrancher derrière ses propres carences pour échapper à ses obligations fiscales. Il lui appartiendra le cas échéant de récupérer la TVA indûment payée à ses prestataires de services auprès de ceux-ci afin d'éviter la double taxation de ces prestations de services.

Il convient enfin de rejeter l'argument de la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** tiré d'un prétendu illogisme qui résulterait de la position adoptée par l'AEDT, et avalisé par le présent jugement, lorsqu'elle note : « *Que la position de l'Administration soit intenable peut au mieux être démontrée par le fait que, selon l'Administration, la demanderesse est redevable de la TVA parce qu'elle doit être considérée comme un assujetti alors que cette même Administration dira que la demanderesse ne peut pas déduire la TVA parce qu'elle n'a pas une activité économique et ne peut dès lors pas être considérée comme un assujetti* ». Il est exact que le procès-verbal du 28 mars 2019 refuse le droit à déduction de la TVA acquitté en amont, et ce au motif de l'absence de chiffre d'affaire en aval rentrant dans le champ d'application de la TVA. C'est toutefois à tort que la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** entend déduire de cette motivation la négation du statut d'assujettie dans son chef. Ici encore, la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** confond entre d'une part le statut d'assujetti, qui découle dans son chef de la demande d'identification à la TVA

appuyée par son intention déclarée de vouloir effectuer des opérations relevant du champ d'application de la TVA et d'autre part le mécanisme du droit à déduction de la TVA acquittée en amont, qui est tributaire de l'exécution effective en aval d'opérations relevant du champ d'application de la TVA qui doivent au surplus se trouver en lien direct et immédiat avec les acquisitions taxées faites en amont. L'affirmation de l'absence d'opérations en aval remplissant ces conditions ne se trouve pas en contradiction avec la reconnaissance de la qualité d'assujettie par ailleurs.

Il résulte de ce qui précède que la demande de la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** doit être rejetée, sans qu'il ne soit besoin de soumettre à la Cour de justice de l'Union européenne les questions préjudicielles proposées respectivement par la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** et l'AEDT, dès lors que l'application du droit de l'Union européenne ne prête pas à discussion.

5. Mesures accessoires

a. Indemnités de procédure

L'indemnité de procédure ne peut être allouée à la partie succombante. Pour le surplus, l'application de l'article 240 du Nouveau Code de Procédure Civile relève du pouvoir discrétionnaire du juge (Cour de cassation 2 juillet 2015, Arrêt N° 60/15, JTL 2015, N° 42, page 166).

La société à responsabilité limitée **SOC.1.)** succombant à l'instance ne saurait prospérer dans sa demande basée sur l'article 240 du Nouveau Code de Procédure Civile.

L'AEDT demande à se voir allouer une indemnité de procédure de 2.500.- euros.

Il paraît inéquitable de laisser à la seule charge de l'AEDT toutes les sommes non comprises dans les dépens qu'elle a dû exposer pour assurer le recouvrement de la TVA légalement due. Il y a lieu de lui allouer la somme de 2.000.- euros.

b. Frais et dépens

Aux termes des articles 238 et 242 du Nouveau Code de Procédure Civile, toute partie qui succombera sera condamnée aux dépens et les avocats à la Cour pourront, dans les instances où leur ministère est obligatoire, demander la distraction des dépens à leur profit.

Eu égard à l'issue du litige, il y a lieu de condamner la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** aux frais et dépens et d'en ordonner la distraction au profit de la société anonyme Arendt & Medernach, sur ses affirmations de droit.

P a r c e s m o t i f s :

le Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, première chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement,

dit non fondée la demande de la société à responsabilité limitée **SOC.1.)**, partant en déboute,

déboute la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** de la demande basée sur l'article 240 du Nouveau Code de Procédure Civile,

condamne la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** à payer à l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA une indemnité de procédure de 2.000.- euros,

condamne la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** aux frais et dépens, et en ordonne la distraction au profit de la société anonyme Arendt & Medernach, représentée par Maître François KREMER, avocat à la Cour concluant qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.