

Jugement civil no 1012/2017 (première chambre)

Audience publique du mercredi vingt-deux novembre deux mille dix-sept.

Numéro 177592 du rôle

Composition :

Thierry HOSCHEIT, premier vice-président,
Vanessa WERCOLLIER, juge,
Séverine LETTNER, juge,
Luc WEBER, greffier.

E n t r e

la société anonyme **SOC.1.) SA**, établie et ayant son siège social à L(...), représentée par son conseil d'administration 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 Cathérine NILLES de Luxembourg du 4 mai 2016,

comparaissant par l'étude de la société LOYENS&LOEFF, avocat à la Cour, ayant son siège social à L- 2540 Luxembourg, 18-20, rue Edward Steichen et immatriculée sous le numéro RCS Luxembourg B 174248, représentée par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, avec adresse professionnelle L- 2540 Luxembourg, 18-20, rue Edward Steichen,

e t

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

2. l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, représentée par Monsieur le Directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines ayant ses bureaux à L-1651 Luxembourg, 1-3, Avenue Guillaume,

parties défenderesses aux fins du prédit exploit NILLES,

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

Le Tribunal :

Par exploit d'huissier du 4 mai 2016, la société anonyme **SOC.1.)** (ci-après la société **SOC.1.))** fait donner assignation à l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg (ci-après l'ETAT) et à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines (ci-après l'AED) à comparaître devant le tribunal de ce siège pour y voir annuler la décision du directeur de l'AED du 25 janvier 2016, notifiée le 4 février 2016, portant rejet de la réclamation introduite le 26 juin 2015 contre les bulletins de taxation d'office pour les années 2010 et 2011 notifiés le 2 avril 2015.

La société **SOC.1.)** demande encore à voir condamner les parties défenderesses aux frais de l'instance.

A l'audience du 20 septembre 2017, l'instruction a été clôturée et à l'audience du 8 novembre 2017, le juge de la mise en état a été entendu en son rapport oral.

Maître Cécile HENLE représentant la société LOYENS&LOEFF, a conclu pour la société anonyme **SOC.1.) SA**.

Maître Frédérique LERCH, avocat constitué, a conclu pour l'ETAT et l'AED.

1. Recevabilité

1/ L'ETAT oppose que la demande en tant que basée sur l'article 76 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la TVA aurait dû être dirigée seulement contre l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines en la personne de son directeur, et non pas contre l'ETAT. La disposition de l'article 76 de la loi TVA ferait exception à l'irrecevabilité des actions dirigées contre des personnes ne jouissant pas de la personnalité juridique en donnant expressément délégation à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines pour agir en justice en matière de TVA. L'action serait irrecevable en tant que dirigée contre l'ETAT.

L'article 76, paragraphe 3, alinéas 1 et 2 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, telles 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. »

Sur base de cette disposition légale, la jurisprudence décide actuellement de façon constante que *« l'administration de l'enregistrement et des domaines n'a pas de personnalité juridique, de sorte que les actions en justice concernant cette administration doivent en principe être intentées par ou contre l'Etat. Cette solution connaît cependant une exception dans les cas où la loi lui a donné délégation d'intenter les actions en justice ou d'y défendre, cas dans lesquels elles sont valablement introduites par ou contre l'administration seule (Cass. N° 9/2010 du 18 février 2010 N° 2708 du registre et N° 25/2011 du 7 avril 2011 N° 2853 du registre). Il découle du libellé du prédit article 76.3 que dans la matière faisant l'objet du litige [i.e. un recours en matière de TVA], l'assignation doit obligatoirement être dirigée contre l'administration et que c'est seule cette dernière qui peut être défenderesse à l'action. Par voie de conséquence la demande de la société est à déclarer irrecevable dans la mesure où elle a été formée à l'encontre de l'Etat »* (Tribunal d'arrondissement Luxembourg 29 avril 2015, N° 159775 du rôle ; Tribunal d'arrondissement Luxembourg 1^{er} juillet 2015, N° 162716 du rôle ; Cour d'appel

17 juillet 2015, N° 40885 du rôle). Diriger le recours contre les décisions du directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines en donnant directement assignation à ladite administration ne constitue partant pas une simple faculté au profit de l'assujetti, mais une obligation légale. La sécurité juridique requiert à ce que le texte de loi soit appliqué dans les termes que le législateur lui a donné. L'utilisation par la loi de la formulation que « *l'exploit portant assignation doit être signifié à l'Administration de l'enregistrement et des domaines en la personne de son directeur* » ne peut être compris autrement qu'en ce que le défendeur à l'action est ladite administration. Le non-respect de cette obligation affecte la validité de l'exploit d'assignation.

Il y a partant lieu d'accueillir le moyen d'irrecevabilité de l'ETAT.

2/ La demande étant introduite pour le surplus dans les forme et délai de la loi contre l'AED, elle est recevable à cet égard.

2. Fond

La société **SOC.1.)** invoque à l'appui de son action en ordre principal que les décisions de l'AED prendraient appui sur une circulaire N° 765 émise par ses soins en date du 15 mai 2013, alors cependant que cette circulaire ne serait applicable, selon ses propres termes, qu'à partir de l'exercice fiscal 2013. Les décisions de l'AED seraient ainsi frappées de nullité pour prendre appui sur une base légale inapplicable.

La société **SOC.1.)** relève en second lieu que l'AED aurait violé le principe de confiance légitime en lui appliquant pour les années 2011 et 2012 un mécanisme de déduction de la TVA supportée en amont (méthode du prorata général) autre que celui que l'administration elle-même lui avait imposé pour les exercices 2009 et 2010 (méthode de l'affectation réelle) et dont elle avait tenu compte pour préparer ses déclarations de TVA pour les exercices 2011 et 2012

La société **SOC.1.)** soutient ensuite que l'AED aurait fait une fausse application des règles gouvernant la déduction des frais encourus en amont pour les prestations acquises sur la société **SOC.2.) BVBA**. Ces frais feraient partie des frais généraux, entretiendraient à cet égard un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti et feraient partie du prix des biens et services qu'elle fournit en aval. Ces frais seraient déductibles en leur intégralité.

La société **SOC.1.)** reproche enfin à l'AED d'avoir fait prévaloir pour les exercices 2011 et 2012 la méthode du prorata général en retenant des taux de déduction de 7% respectivement de 3%, mais que ces taux ne tiendraient pas compte de la répartition réelle de ses coûts entre opérations économiques taxables et non-taxables. La méthode de l'affectation réelle aurait au contraire aboutit à une déduction conforme aux réalités économiques.

En cours d'instance, la société **SOC.1.)** relève encore que l'AED aurait manqué, du moins avant sa circulaire N° 765 du 13 mai 2013, à ses obligations en omettant de préciser par voie de décision générale et abstraite les règles de déduction applicables à un assujetti mixte, alors cependant que cette démarche lui serait imposée d'une part par la jurisprudence de la CJUE (arrêt du 6 septembre 2012, affaire N° C-496/11, Portugal T.) et d'autre part par la Constitution luxembourgeoise au titre de la légalité de l'impôt (article 99) et de l'égalité devant la loi (article 10bis et article 101). En l'absence de pareilles règles générales et impersonnelles qui détermineraient les conditions sous lesquelles le droit à déduction serait ouvert, il ne saurait être admis que l'AED oppose simplement à l'assujetti l'absence de preuve que les conditions du droit à déduction soient remplies.

2.1.Remarques préliminaires

1/ Il est constant en cause que la société **SOC.1.)** exerce à la fois 1/ une activité hors champ d'application de la TVA (prise de participations), 2/ une activité économique relevant du champ d'application de la TVA mais exonérée de TVA (octroi de prêts), 3/ une activité économique relevant du champ d'application de la TVA exonérée de TVA mais pouvant y être incluse par voie d'option (location immobilière : la location d'un immeuble situé (...) a fait l'objet d'une option à partir du 1^{er} mars 2010, la location d'un immeuble situé avenue (...) a fait l'objet d'une telle option pour le 1^{er} novembre 2011) et 4/ une activité économique soumise à taxation (prestation de services administratifs, en l'espèce à la société **SOC.3.) LUXEMBOURG**).

La société **SOC.1.)** est ainsi à la fois un assujetti partiel (cumulant activités hors et dans champ d'application de la TVA) et un assujetti mixte (cumulant activités économiques exemptées et taxées).

2/ Le principe de neutralité du système de la TVA implique que les opérateurs économiques soient déchargés du poids de la TVA. A ce titre, ils sont autorisés à déduire de la TVA perçue en aval (et qu'ils sont tenus de continuer à l'Etat en leur qualité d'agents percepteurs) la TVA

acquittée par eux en amont. Ce droit à déduction n'existe cependant en principe que dans la mesure où les biens ou services acquis en amont se trouvent en lien direct et immédiat avec les opérations imposables au titre de la TVA en aval.

La mise en œuvre de ce droit à déduction ne pose pas de problèmes particuliers pour les assujettis qui effectuent uniquement des opérations imposables (ils peuvent opérer une déduction intégrale) ou qui n'effectuent aucune opération imposable (ils sont exclus du droit à déduction). Pour les assujettis mixtes et partiels, qui effectuent à la fois des opérations imposables et des opérations non-imposables, il faut opérer une répartition des frais payés en amont. Par référence à l'arrêt de la CJUE du 6 septembre 2012 (affaire N° C-496/11, Portugal T.), interprétant l'article 17, paragraphes 2 et 5, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme, qui forment la base des articles 50 et 51 de la loi TVA, cette répartition obéit aux règles suivantes :

- lorsque des biens et services sont utilisés pour effectuer à la fois des opérations économiques ouvrant droit à déduction et des opérations économiques n'ouvrant pas droit à déduction, c'est-à-dire exonérées de TVA (assujetti mixte), la déduction n'est admise que pour la partie de la taxe sur la valeur ajoutée 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.

Ces méthodes sont reprises aux articles 50 et 51 de la loi TVA et consistent en un prorata général (article 50 de la loi TVA), en l'affectation réelle des biens et services acquis (article 51 de la loi TVA) ou en un prorata spécial/sectoriel (article 51 de la loi TVA).

- lorsque des biens et services sont utilisés à la fois pour des activités économiques et pour des activités non économiques, c'est-à-dire soustraites au champ d'application de la TVA (assujetti partiel), l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive 77/388 n'est pas applicable et les méthodes de déduction et de ventilation sont définies par l'Etat. Dans l'exercice de ce pouvoir, l'Etat doit tenir compte de la finalité et de l'économie de la sixième directive 77/388 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.

En présence d'un assujetti à la fois partiel et mixte, il semble logique d'opérer en premier lieu à répartition des frais affectés aux activités non économiques d'un côté et les activités économiques de l'autre côté, pour ensuite opérer au sein de ces dernières la répartition des frais entre les activités exemptées d'une part et les activités taxables de l'autre côté.

3/ Le désaccord entre la société **SOC.1.)** et l'AED porte sur les points suivants.

Pour l'année 2010, la société **SOC.1.)** avait déclaré un total de TVA acquitté en amont de 75.573,27 Euros, dont elle ne demandait à voir admettre comme déductible qu'un montant de 40.500 Euros, admettant ainsi qu'un montant de 35.073,27 Euros n'était pas déductible.

A partir du montant de taxe acquitté en amont de 75.573,27 Euros, l'AED, dans le procès-verbal de vérification, dont les appréciations ont été reprises dans le bulletin de taxation d'office,

- a isolé un montant de taxe de 29.874,43 Euros ayant trait à « Locations immobilières » et qu'elle a considérée comme étant en lien direct et immédiat avec l'activité de sous-location taxable à concurrence d'un taux de 21,18% correspondant à la surface sous-louée taxable, soit un montant déductible de 6.327,40 Euros
- a isolé un montant de taxe de 6.000 Euros payée au titre de services de conseil rendus par une société **SOC.4.)** qu'elle a considéré comme étant en lien direct et immédiat avec l'activité hors champ de prise de participations et partant non déductible
- a appliqué au solde de taxe acquittée en amont de $(75.573,27 - 6.327,40 - 6.000 =)$ 63.245,87 Euros le prorata de déduction général de 7% pour admettre comme étant déductible un montant de taxe de 4.427,21 Euros, au motif que la société **SOC.1.)** n'apportait pas pour les différents biens et services acquis la preuve d'un lien direct et immédiat avec l'activité taxable de services fournis à la société **SOC.3.)** Luxembourg.

En résumé, la décision de l'AED se présente comme suit :

- taxe en amont entièrement déductible sur base de l'affectation réelle : une partie de « Location immobilières » : 6.327,40 Euros
- taxe en amont entièrement non-déductible : intégralité des services acquis sur la société **SOC.4.)** : 6.000 Euros
- taxe partiellement déductible sur base du prorata général : $7\% \times (75.573,27 - 6.327,40 - 6.000) = 4.427,21$ Euros

Pour l'année 2011, la société **SOC.1.)** avait déclaré un total de TVA acquitté en amont de 138.709,63 Euros, dont elle ne demandait à voir admettre comme déductible qu'un montant de 31.933,50 Euros, admettant ainsi qu'un montant de 106.776,13 Euros n'était pas déductible.

A partir du montant de taxe acquitté en amont de 138.709,63 Euros, l'AED, dans le procès-verbal de vérification, dont les appréciations ont été reprises dans le bulletin de taxation d'office,

- a isolé un montant de taxe de 16.290,05 Euros ayant trait à « Locations immobilières » et qu'elle a considérée comme étant en lien direct et immédiat avec l'activité de sous-location taxable à concurrence d'un taux de 21,18% ((...)) respectivement de 32% (avenue (...)) correspondant à la surface sous-louée taxable et au prorata temporis (3 mois pour (...); 2 mois pour Avenue (...)), soit un montant déductible de 1.731,36 Euros
- a isolé un montant de taxe de 34.569 Euros payée au titre de services de conseil rendus par une société **SOC.2.) BVBA**
 - o qu'elle a considéré comme étant imposables au Luxembourg et intégré par voie de redressement dans la taxe en amont,
 - o mais qu'elle a considérée comme n'étant pas en lien direct et immédiat avec une activité soumise à TVA et partant non déductible
- a appliqué au solde de taxe acquittée en amont de $(138.709,63 + 34.569 - 34.569 - 1.731,36 =)$ 136.978,27 Euros le prorata de déduction général de 3% pour admettre comme étant déductible un montant de taxe de 4.109,35 Euros, au motif que la société **SOC.1.)** n'apportait pas la preuve d'un lien direct et immédiat avec l'activité taxable de services fournis à la société **SOC.3.)** Luxembourg.

En résumé, la décision de l'AED se présente comme suit :

- taxe en amont entièrement déductible sur base de l'affectation réelle : une partie de « Location immobilières » : 1.731,36 Euros
- taxe en amont entièrement non-déductible : intégralité des services acquis sur la société **SOC.2.) BVBA** : 34.569 Euros
- taxe partiellement déductible sur base du prorata général : $3 \% \times (138.709,63 + 34.569 - 34.569 - 1.731,36) = 4.109,35$ Euros

Le tribunal note que l'AED procède par des raisonnements différents pour les deux années. Pour 2010 et le coût des services acquis sur société **SOC.4.)**, l'AED retient positivement un lien direct et immédiat avec une activité non-taxable (en l'espèce non-économique) pour refuser

le droit à déduction de la taxe afférente. Pour 2011 et le coût des services acquis sur la société **SOC.2.) BVBA**, l'AED se borne à constater l'absence de preuve d'un lien direct et immédiat avec une activité taxable, sans retenir positivement un lien avec une activité non-taxable, pour refuser le droit à déduction de la taxe afférente.

Le tribunal déduit de l'agencement du procès-verbal et de sa motivation que,

- en ce qui concerne les services acquis en 2010 sur la société **SOC.4.)**, l'AED opère une répartition entre frais affectés à une opération économique et frais affectés à une opération non-économique, pour retenir en ce qui concerne les frais afférents aux services de la société **SOC.4.)** une affectation à une activité non-économique
- en ce qui concerne les services acquis en 2011 sur la société **SOC.2.) BVBA**, l'AED opère une répartition entre frais affectés à une opération économique taxable et frais affectés à une opération économique non-taxable, pour retenir en ce qui concerne les frais afférents aux services de la société **SOC.2.) BVBA** l'absence de preuve d'une affectation à une activité économique taxable. Ces coûts ne sont pas non plus compris dans les frais généraux sur lesquels l'AED admet un droit à déduction à concurrence de 3%.

Dans sa réclamation adressée au directeur de l'AED, la société **SOC.1.)** ne conteste spécifiquement que les appréciations concernant les services acquis en 2011 sur la société **SOC.2.) BVBA**. D'une façon plus générale, elle y aborde la question de la confiance légitime et de l'applicabilité de la circulaire N° 765. Le directeur répond tant par rapport aux services acquis en 2010 sur la société **SOC.4.)** que par rapport aux services acquis en 2011 sur la société **SOC.2.) BVBA**. Il n'aborde pas la question de la circulaire N° 765 ni celle de la confiance légitime.

Dans son recours du 4 mai 2016, la société **SOC.1.)** n'aborde spécifiquement que la déduction des services payés à la société **SOC.2.) BVBA** en 2011 (dont elle admet ainsi implicitement l'intégration dans le montant de TVA payé en amont), mais demande d'une façon générale l'annulation des bulletins de taxation d'office émis pour 2010 et pour 2011. Le tribunal en déduit que la substance du recours porte, dans le cadre du droit à déduction,

- sur les règles de répartition des frais entre opérations économiques et opérations non-économiques et concerne l'année 2010
- sur les règles de répartition des frais entre opérations économiques taxables et opérations économiques non-taxables et concerne l'année 2011

2.2.Règles applicables : circulaire N° 765, directive TVA, loi TVA, Constitution

Par la circulaire N° 765 du 15 mai 2013, l'AED a entendu clarifier à l'attention des assujettis mixtes les règles gouvernant la déduction de la TVA affectant les coûts supportés en amont. Le contenu de cette circulaire

- impose aux assujettis mixtes de procéder par principe à l'affectation réelle des dépenses supportées en amont
- réserve l'application du prorata général de déduction pour les seuls frais généraux qui ne peuvent pas être attribués à une dépense spécifique en aval
- impose aux assujettis la charge de la preuve 1/ de l'affectation réelle à travers la tenue d'une comptabilité analytique, 2/ de la pertinence des critères retenus et 3/ de la conformité des résultats obtenus par rapport à ces critères.

Les parties concordent en fin de compte pour dire que cette circulaire, qui fixe elle-même son applicabilité à partir de l'exercice 2013, ne trouve pas à s'appliquer au présent litige pour des raisons d'application dans le temps. Le tribunal ajoute qu'elle ne s'applique pas non plus quant à la matière au problème soulevé au titre de l'année 2010, puisque ce problème concerne la société **SOC.1.)** en tant qu'assujetti partiel, tandis que la circulaire N° 765 vise les assujettis mixtes. Elle se réfère en effet en guise d'introduction à un arrêt rendu par la CJUE en date du 8 novembre 2012 (affaire C-511/10, B.) dans une affaire ayant trait à une entreprise exerçant une activité soumise à TVA et une activité exemptée de TVA. Au 4^e paragraphe, la circulaire se réfère encore expressément à la situation de l'assujetti mixte, c'est-à-dire celui qui exerce des activités économiques pour partie soumises à TVA et pour partie exemptées de TVA. Tel n'est pas le cas de figure dans la présente espèce en ce qui concerne le problème soulevé pour 2010.

Il est vrai que le procès-verbal de vérification des années fiscales 2010 et 2011 fait référence à deux reprises au contenu de la circulaire N° 765 pour opérer le redressement de la taxe en amont déduite en y appliquant un prorata de déduction général (de 7% pour 2010 et de 3% pour 2011), en lieu et place de l'affectation réelle à laquelle les déclarations de TVA avaient eu recours, « à défaut de détail et de pièces justifiant la pertinence de critères ainsi que la conformité des résultats obtenus par rapport à ce critère (cf. Circulaire 765 du 15 mai 2013) ».

Il est tout aussi vrai que la société **SOC.1.)** reconnaît dans ses conclusions que dès avant la publication de la circulaire N° 765, l'esprit de la législation sur la TVA commandait d'appliquer un système de déduction par affectation réelle, tant pour faire la part des choses entre les coûts

affectés aux opérations non-économiques d'une part et les coûts affectés aux opérations économiques d'autre part que pour faire ensuite la part des choses entre les coûts affectés aux opérations économiques exemptées et les opérations économiques soumises à TVA.

L'argument de la société **SOC.1.)** ne tient cependant pas tant au fait que l'AED imposerait un mécanisme de déduction tenant à l'affectation réelle, mais aux obligations de preuve prévues par la circulaire N° 765 (tenue d'une comptabilité analytique ou autres techniques appropriées ; détermination de critères pertinents ; conformité des résultats obtenus par rapport à ces critères) et dont l'inobservation aurait en fin de compte conduit en l'espèce l'AED à procéder aux décisions querellées. La société **SOC.1.)** reproche ainsi en fin de compte à l'AED d'avoir fait une application rétroactive de règles de preuve créées par elle-même. C'est également dans ce cadre qu'il faut voir l'argumentation développée par la société **SOC.1.)** en cours d'instance consistant à dire que l'AED aurait manqué à ses obligations légales et constitutionnelles en omettant de fixer par voie de règles générales et impersonnelles les conditions du droit à déduction selon la méthode de l'affectation réelle.

L'AED répond à ces moyens que les exigences qu'elle pose à la déductibilité des coûts supportés en amont en ce que cette déduction ne serait admise que pour autant que les coûts en question soient réellement affectés aux opérations taxables en aval ne seraient pas nouvelles et résulteraient de longue date de la directive TVA, de la loi TVA et de la jurisprudence de la CJUE. Les assujettis ne pourraient pas soutenir avoir été tenus dans l'ignorance des règles qui leur seraient applicables. Tant pour distinguer les coûts selon qu'ils sont affectés à une opération non-économique ou à une opération économique que pour distinguer les coûts selon qu'ils sont affectés à une opération économique taxable ou exemptée, il faudrait depuis toujours appliquer le principe de l'affectation réelle reposant sur la preuve d'un lien direct et immédiat. Les articles 50 et 51 de la loi TVA lui laisseraient une certaine marge d'appréciation pour admettre, sous les conditions qu'elle détermine et à charge pour l'assujetti d'apporter les éléments de preuve qui s'imposent, un autre mécanisme de déduction. En l'espèce, elle se serait limitée sur base de principes acquis à demander de la part de la société **SOC.1.)** la preuve d'un lien direct et immédiat entre les coûts supportés en amont et les activités taxables en aval. Dans la mesure où la charge de la preuve incomberait à la société **SOC.1.)** et que celle-ci n'aurait pas apporté d'éléments de preuve pertinents, l'AED aurait été en droit de refuser le droit à déduction.

Le tribunal tient tout d'abord à faire la part des choses.

Il est exact que les méthodes gouvernant la répartition des coûts supportés en amont entre activités économiques taxables et activités économiques non-taxables sont établies depuis l'adoption de la directive TVA et la transposition de cette dernière en droit national. Il faut renvoyer à cet égard notamment aux articles 50 à 52 de la loi TVA et au règlement grand-ducal du 21 décembre 1979 relatif au prorata de déduction en matière de taxe sur la valeur ajoutée, ainsi qu'aux divers règlements grand-ducaux qui règlent la tenue de la comptabilité des entreprises pour les besoins du contrôle de la perception de la TVA.

La société **SOC.1.)** ne peut partant se prévaloir dans ce cadre de l'absence de règles générales et abstraites, de sorte que son moyen afférent doit être rejeté.

Il en va différemment pour les méthodes de répartition des coûts supportés en amont entre activités non-économiques et activités économiques. L'arrêt de la CJUE du 6 septembre 2012 (affaire N° C-496/11, Portugal T.) retient au contraire clairement que ces règles ne sont pas inscrites dans la directive TVA et qu'il appartient aux Etats-membres d'adopter des règles sur ce point. Le tribunal note par ailleurs que cet arrêt n'a pas innové sur ce point, mais que la CJUE a déjà retenu en substance la même solution dans des arrêts antérieurs. L'arrêt de la CJUE du 14 septembre 2006 (C-72/05, W., point 28) avait déjà admis qu'en l'absence de règles dans la directive TVA sur certains points, *« les États membres jouissent d'une certaine marge d'appréciation en ce qui concerne ces règles, pourvu qu'ils ne méconnaissent pas la finalité et la place de la disposition en cause dans l'économie de la sixième directive »*. L'arrêt de la CJUE du 13 mars 2008 (affaire N° C-437/06, S.), après avoir constaté que la directive TVA ne comportait pas de règles de répartition des coûts entre activités économiques et activités non-économiques (point 33), reprend la même affirmation en ce qui concerne spécifiquement la répartition des coûts entre ces deux catégories d'activités (point 35). Cet arrêt continue en indiquant les critères dont les Etats membres doivent s'inspirer en adoptant des mesures à cet égard en ce que

- ils doivent respecter le principe de la neutralité fiscale sur lequel repose le système commun de la TVA (point 36)
- ils doivent garantir que la déduction ne s'effectue que pour la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant afférent aux opérations ouvrant droit à déduction et que donc ils doivent veiller à ce que le calcul du prorata entre activités économiques et activités non économiques reflète objectivement la part d'imputation réelle des dépenses en amont à chacune de ces deux activités (point 37)

- ils peuvent, dans le cadre de l'exercice dudit pouvoir, appliquer, le cas échéant, soit une clé de répartition selon la nature de l'investissement, soit une clé de répartition selon la nature de l'opération, soit encore toute autre clé appropriée, sans être obligés de se limiter à une seule de ces méthodes (point 38).

Au plus tard depuis l'arrêt de 2008, il était ainsi évident pour les professionnels de l'application du mécanisme de la TVA que la question de la répartition des coûts entre activités économiques et non-économiques ne faisait l'objet d'aucune réglementation au niveau de l'Union européenne et qu'il appartenait aux Etats de régler cette question dans l'esprit de la directive. Si la jurisprudence de la CJUE indique clairement que les règles à adopter par les Etats doivent s'orienter selon un mécanisme d'imputation réelle, elle laisse ouverte les modalités pratiques de l'imputation, ainsi que les questions de la charge et des moyens de preuve (qui sont largement débattues dans le cadre de la présente instance). Il n'est donc pas absurde d'admettre qu'au plus tard à partir de cette époque, il appartenait aux Etats membres de régler la question de la répartition des coûts entre ces deux catégories d'activités par des règles générales et impersonnelles. Il est constant que tel ne fût pas le cas pour le Luxembourg pour les exercices fiscaux 2010 et 2011 en cause dans la présente affaire.

Ce constat ne conduit toutefois pas à admettre une violation du principe constitutionnel de l'égalité, ni dans sa conception générale (article 10bis), ni dans sa conception fiscale (article 101), ni encore une violation du principe de la légalité de l'impôt (article 99).

Ce constat de la carence des autorités étatiques, qui, tel que le souligne la société **SOC.1.**, prive les assujettis tant de référence claires et précises sur le comportement à adopter par eux (tant en ce qui concerne la tenue de leur comptabilité qu'en ce qui concerne la façon de préparer leurs déclarations de TVA) que de la possibilité de soumettre de telles règles générales et impersonnelles au contrôle juridictionnel, doit toutefois influencer sur l'appréciation à faire au fond sur le présent litige.

2.3.Principe de la confiance légitime

La société **SOC.1.** affirme que le principe de la confiance légitime est ancré dans le droit de l'Union européenne et dans le droit national. En l'espèce, ce principe aurait été violé par l'AED en raison de son comportement erratique au fil des années :

- pour 2008, l'AED aurait admis telle quelle la déclaration de TVA de la société **SOC.1.)** comportant la déduction intégrale de tous les coûts supportés en amont par la société **SOC.1.)**, sans restriction aucune
- pour 2009, la société **SOC.1.)** aurait déposé sa déclaration de TVA conforme en ses principes à celle de 2008. L'AED aurait toutefois procédé à la taxation sur base du mécanisme de l'affectation réelle, en limitant forfaitairement, sans vérifier *in concreto* l'existence d'un lien direct et immédiat entre les coûts supportés en amont et opérations taxables en aval, le droit à déduction des coûts supportés en amont à hauteur du montant des services taxables facturés en aval
- pour 2010 et 2011, après avoir été invitée par l'AED d'appliquer le mécanisme de l'affectation réelle pour l'année 2009, la société **SOC.1.)** aurait déposé des déclarations de TVA rectificatives conformes à cette méthode de l'affectation réelle telle qu'appliquée en 2009 par l'AED. L'AED aurait toutefois refusé de répliquer la méthodologie appliquée pour 2009 et aurait exigé la preuve concrète d'un lien direct et immédiat entre les coûts supportés et les activités taxables. L'absence de pareille preuve aurait alors conduit à l'application de la méthode du prorata général.

Ainsi, en présence de la même situation en 2009 et en 2010/2011 tant d'un point de vue légal, en ce qu'il n'y avait pas eu de texte normatif nouvellement applicable, que d'un point de vue factuelle, en ce qu'il n'y avait pas de preuve d'un lien direct et immédiat entre les coûts encourus en amont et une activité taxable en aval, l'AED aurait abouti à deux solutions différentes, appliquant une fois forfaitairement la méthode de l'affectation directe et une fois la méthode du prorata général. La société **SOC.1.)** aurait ainsi été trompée dans la confiance légitime qu'elle pouvait avoir en la méthode de déduction à utiliser après que l'AED lui ait imposé pour 2009 une méthode déterminée. La société **SOC.1.)** ne conteste pas que l'AED puisse modifier sa pratique administrative, mais estime que tel ne saurait être le cas que s'il y a eu un changement au niveau législatif ou dans la situation factuelle et si cette modification de la pratique a fait l'objet d'une communication préalable par l'administration. Aucune de ces deux conditions cumulatives ne serait remplie en l'espèce.

L'AED ne conteste pas en tant que tel avoir appliqué au fil des quatre années exposées par la société **SOC.1.)** différents mécanismes de déduction de la TVA supportée en amont. Sous le chapitre de la réponse au moyen tiré de la violation de la confiance légitime, l'AED consacre d'abord de longs développements aux principes gouvernant le droit à déduction pour les assujettis qui sont à la fois assujettis partiels et assujettis mixtes, pour ensuite expliquer

concrètement la façon dont elle a procédé pour aboutir à la taxation faite à l'égard de la société **SOC.1.)** pour les années 2010 et 2011. Sur cette base, et concernant plus particulièrement le principe de confiance légitime, l'AED fait valoir en premier lieu que celui-ci ne saurait jouer par rapport à une situation antérieure illégale dont l'administré ne pourrait pas se prévaloir, et qu'en l'espèce les taxations effectuées par ses soins tant pour l'année 2008 que pour l'année 2009 auraient été illégales parce que non conformes aux principes exposés. Ainsi, la société **SOC.1.)** ne pourrait faire valoir la survivance d'une taxation illégale pour les années 2010 et 2011. L'AED fait ensuite valoir que le principe de confiance légitime ne saurait jouer que si un comportement habituel de l'administration avait créé des attentes légitimes dans le chef de l'administré. La société **SOC.1.)** ne pourrait se prévaloir d'un comportement de sa part en ce sens, alors que la taxation opérée en 2009 en marge de la légalité aurait été faite pour faire une faveur à l'administré et aurait cherché à s'approcher de la réalité économique. L'AED soutient en troisième lieu, au cas où elle aurait créé des attentes légitimes par son comportement antérieur, que le principe de confiance légitime devrait être écarté alors que d'une part il y a eu une modification substantielle de la situation factuelle (le ratio entre chiffre d'affaire ouvrant droit à déduction et chiffre d'affaire n'ouvrant pas droit à déduction étant passé de 50% en 2009 à 2,5% pour les années 2010 et 2011) et que d'autre part elle avait annoncé son changement de comportement à la société **SOC.1.)** en lui demandant des justificatifs pour établir le lien direct et immédiat. L'AED souligne ensuite que l'application du principe de confiance légitime ne saurait conduire à accorder un blanc-seing à l'assujéti pour lui permettre de déduire tout un ensemble de coûts sans permettre à l'administration d'exercer son contrôle. Elle relève dans ce cadre que la charge de la preuve de l'événement réduisant la charge fiscale repose sur l'assujéti, et qu'en l'espèce la société **SOC.1.)** n'avait pas démontré pouvoir faire valoir un droit à déduction au-delà de celui admis par l'AED. Enfin, au cas où le tribunal devait faire droit à l'argument de la société **SOC.1.)**, l'AED demande à ce que le dossier lui soit renvoyé pour procéder à une taxation rectifiée.

Le principe de la confiance légitime est d'application générale à toute administration de l'Etat. Le principe général de la confiance légitime s'apparente au principe de la sécurité juridique et a été consacré tant par la jurisprudence communautaire en tant que principe du droit communautaire (cf. notamment CJUE 5 juin 1973, aff. 81/72, C. c/ C.), que par la jurisprudence nationale en tant que principe général du droit.

Ce principe général du droit tend à ce que les règles juridiques ainsi que l'activité administrative soient empreintes de clarté et de prévisibilité, de manière à ce qu'un administré puisse s'attendre

à un comportement cohérent et constant de la part de l'administration dans l'application d'un même texte de l'ordonnancement juridique par rapport à une même situation administrative qui est la sienne.

Ainsi, ce principe général s'entend comme étant la confiance que les destinataires de règles et de décisions sont normalement en droit de porter envers la stabilité, au moins pour un certain temps, inhérente à la situation dont s'agit sur la base de ces règles et de ces décisions. La constance des rapports entre l'administration et l'administré se dégageant de la sorte ne vaut que *rebus sic stantibus*, c'est-à-dire toutes choses restant égales par ailleurs tant que le cadre juridique et factuel reste le même.

Au niveau de l'application du principe général de la confiance légitime, il y a lieu d'insister sur le qualificatif légitime. Ainsi, aucun droit ne saurait être valablement tiré par l'administré d'une application illégale par l'administration d'un même texte de l'ordonnancement juridique par rapport à une même situation administrative qui est la sienne. C'est dire que si, dans la matière donnée, l'administration n'a pas de pouvoir d'appréciation et qu'elle est amenée à appliquer directement un texte de l'ordonnancement juridique à une situation de fait, soit cette application a été légale et le principe de confiance légitime joue pleinement, soit elle ne l'a pas été et le principe ne saurait jouer valablement. Ce n'est que dans une situation où l'application d'un même texte de l'ordonnancement juridique comporte, dans le chef de l'administration, une certaine marge d'appréciation que l'application du principe de confiance légitime est appelé à jouer pleinement dans le chef de l'administré par rapport à l'application duquel l'administration a été amenée à opérer.

(Cour administrative 2 avril 2015, Numéro 35541C du rôle en matière de légalité de décisions administratives ; Cour d'appel 22 novembre 1995, Pas. 30, page 167 en matière de responsabilité civile découlant de l'adoption d'actes administratifs)

En l'espèce, et concernant l'application des règles gouvernant la déductibilité des coûts supportés en amont, l'AED dispose d'un large pouvoir d'appréciation, dont l'existence est d'ailleurs reconnu par elle-même. Ce pouvoir d'appréciation résulte directement, en ce qui concerne la répartition de l'affectation des coûts entre activités économiques taxables et activités économiques non-taxables, des articles 50 et 51 de la loi TVA, qui imposent par principe l'application d'un prorata général déduit du chiffre d'affaire (article 50) pour ensuite permettre à l'AED d'admettre plus ou moins discrétionnairement un autre mécanisme de déduction (article 51 : « *l'administration peut autoriser l'assujetti, sur sa demande et sous les*

conditions qu'elle fixera, à opérer la déduction suivant l'affectation réelle de tout ou partie des biens et des services utilisés »; le tribunal souligne). Ce pouvoir d'appréciation résulte directement, sinon du moins indirectement, en ce qui concerne la répartition de l'affectation des coûts entre activités économiques et activités non-économiques de l'absence de dispositions sur cette question dans la directive TVA, de la jurisprudence de la CJUE adoptée dans ce cadre telle que retracée ci-dessus et en fin de compte de l'absence de dispositions générales et abstraites dans la loi TVA ou dans un règlement d'exécution de cette dernière.

Le principe de la confiance légitime trouve ainsi à s'appliquer en l'espèce aux deux problèmes soulevés.

L'application du principe de la confiance légitime requiert ensuite que l'administration, par son action ou son abstention, ait créé une expectation dans le chef de l'administré.

Tel est bien le cas en l'espèce. Il est constant en cause que l'AED a appliqué trois mécanismes de déduction différents entre 2009 et 2011. Si elle a permis en 2009 la déduction de l'intégralité de la TVA supportée en amont sans exiger la preuve d'un lien direct et immédiat avec l'activité économique taxable en aval (ayant conduit à un excédent de taxe en faveur de la société **SOC.1.**), elle n'a toujours pas exigé la preuve d'un tel lien direct et immédiat en 2010, tout en limitant le droit à déduction à hauteur de la TVA encaissée en aval (empêchant par là tout excès de TVA en amont au profit de la société **SOC.1.**), pour exiger alors en 2010 et 2011 la preuve d'un lien direct et immédiat aboutissant à une réduction du montant de TVA en amont déductible (conduisant à une dette de TVA dans le chef de la société **SOC.1.**). La pratique de l'AED en 2008 et 2009 était donc constante en ce qu'elle dispensait la société **SOC.1.** de la preuve de l'existence d'un lien direct et immédiat.

C'est à tort que l'AED conclut à l'impossibilité de tenir compte de ces années comme éléments de référence en raison de l'illégalité du mécanisme de déduction alors admis par elle. Dans la mesure où l'AED dispose, tel qu'exposé ci-dessus, en ce domaine d'un large pouvoir d'appréciation tant en ce qui concerne l'assujetti partiel que l'assujetti mixte, les taxations auxquelles elle a procédé en 2008 et 2009 ne peuvent être considérées comme illégales, mais comme se mouvant à l'intérieur de la marge d'appréciation dont elle dispose. L'AED ne saurait valablement se retrancher derrière une modification de sa pratique et une application plus restrictive de son pouvoir d'appréciation pour plaider *ex post* l'illégalité de ses propres actes.

C'est finalement à tort que l'AED se prévaut de la réalisation des conditions qui lui permettraient de revenir sur une pratique administrative acquise, en ce qu'il y aurait eu une

modification de la situation et qu'elle aurait averti la société **SOC.1.)** de son intention de modifier sa pratique. Dans la mesure où l'AED avance au titre de la première condition que le chiffre d'affaire résultant d'une activité économique taxable aurait été ramené de 50% à 2,5% du total, il faut noter d'une part que cette affirmation n'est pas établie par les éléments du dossier (la discussion par la société **SOC.1.)** du caractère approprié des taux de déduction de 7% et 3% retenus dans le cadre de l'application du prorata général vaut au moins contestation implicite de cette appréciation portée par l'AED) et que plus fondamentalement encore il ne s'agit là que d'une question de proportion qui peut influencer sur le montant de TVA déductible (et partant sur la taxe encaissable par l'AED), mais qu'il ne s'agit pas d'une question de principe pouvant justifier un changement de pratique administrative. Même pour les années 2008 et 2009 où le ratio aurait été de 50%, l'AED s'est satisfaite d'un prorata de déduction forfaitaire ne tenant pas compte de la réalité économique. En ce qui concerne la deuxième condition tenant à l'information préalable de l'assujetti sur le changement d'approche, il aurait appartenu à l'AED de notifier une explication circonstanciée à la société **SOC.1.)**, en motivant les raisons de son changement d'approche. Elle ne peut se prévaloir du contenu de ses demandes de renseignement pour faire valoir avoir valablement informé la société **SOC.1.)** de son changement d'attitude.

A cet égard, il convient de ne pas perdre de vue que la preuve d'un lien direct et immédiat exigée actuellement par l'AED requiert le recours à des outils de comptabilité qui ne peuvent pas nécessairement être reconstitués *ex post*. Il appartient à l'AED avant le début de l'exercice d'attirer l'attention de l'assujetti sur les exigences de preuve qu'elle va soulever lors d'un contrôle ultérieur pour permettre à l'assujetti d'aménager sa comptabilité en conséquence. S'il est exact que les arrêts de la CJUE cités ci-dessus font déjà référence à la tenue d'une comptabilité analytique, il n'en reste pas moins que l'AED n'a (du moins jusqu'à la circulaire N° 765) pas, dans le cadre de sa marge d'appréciation sur les mécanismes de déduction applicables, exigé de la part des assujettis la tenue d'une telle comptabilité. Le tribunal retient encore qu'il n'est pas soutenu que la comptabilité de la société **SOC.1.)** n'aurait pas été conforme aux exigences posées par la réglementation nationale, mais simplement que la comptabilité telle que tenue ne permettrait pas d'apporter la preuve exigée par l'AED. Or, le point déterminant dans la présente instance tient à ce que l'AED n'a pas informé de la nature et du degré de preuve exigé par elle, mettant ainsi l'assujetti dans l'impossibilité d'adapter la tenue de sa comptabilité aux exigences afférentes de l'AED.

L'argument de l'AED selon lequel elle aurait voulu faire une faveur à la société **SOC.1.)** au titre des années 2008 et 2009 qu'il conviendrait de ne pas perpétuer doit de toute évidence être rejeté comme manquant de tout fondement légal. En supposant même que l'AED ait voulu faire une faveur à la société **SOC.1.)** (cet argument étant par ailleurs contredit par les développements de l'AED où elle affirme qu'elle aurait procédé à une taxation illégale ; cette contradiction ne pourrait être levée qu'en admettant que l'AED ait sciemment commis cette illégalité), le propre du principe de confiance légitime est justement que l'assujetti puisse se fier à ce qu'un tel comportement magnanime se perpétue dans le temps tant que les conditions d'une modification de la pratique administrative ne sont pas remplies.

C'est enfin à tort que l'AED fait valoir que le retour au mécanisme de déduction admis en 2009 contreviendrait au principe que la charge de la preuve incombe à l'assujetti, alors que justement l'AED avait fait abstraction pour l'année 2009 d'exiger la preuve concrète d'un lien direct et immédiat. L'AED ne peut pas revenir pour les années 2010 et 2011 sur cette dispense.

Il résulte de ce qui précède que la demande de la société **SOC.1.)** est fondée et qu'il a lieu d'annuler la décision du directeur de l'AED du 25 janvier 2016 portant rejet de la réclamation de la société **SOC.1.)** contre les bulletins de taxation d'office du 17 mars 2015 concernant les années 2010 et 2011.

Il y a lieu de renvoyer le dossier devant l'AED pour lui permettre de procéder à la taxation pour les années 2010 et 2011 conformément au mécanisme de déduction appliqué en 2009.

3. Indemnité de procédure

Tant l'ETAT que l'AED demandent à se voir allouer une indemnité de procédure de 1.500 Euros.

L'ETAT ne justifie pas de l'iniquité qui lui permettrait de faire valoir une telle indemnité.

L'AED succombe à l'instance et ne peut donc se prévaloir de cette disposition légale.

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, sur le rapport du juge de la mise en état,

dit la demande irrecevable en tant que dirigée contre l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg,

dit la demande recevable en tant que dirigée contre l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines,

dit la demande fondée en tant que dirigée contre l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, partant annule la décision du directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines du 25 janvier 2016 portant rejet de la réclamation de la société **SOC.1.)** contre les bulletins de taxation d'office du 17 mars 2015 concernant les années 2010 et 2011,

renvoie le dossier devant l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines pour lui permettre de procéder à la taxation pour les années 2010 et 2011 conformément au mécanisme de déduction appliqué en 2009,

déboute l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg et l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines de leurs demandes basées sur l'article 240 du Nouveau Code de Procédure Civile,

condamne la société **SOC.1.)** aux frais et dépens de l'instance dirigée contre l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg et en ordonne la distraction au profit de Maître Frédéric Lerch, avocat concluant qui affirme en avoir fait l'avance,

condamne l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines aux frais et dépens de l'instance dirigée à son encontre et en ordonne la distraction au profit de Maître Jean-Pierre Winandy, avocat concluant qui affirme en avoir fait l'avance.