

Jugement Civil (IIIe chambre)
no 70/2008

Audience publique du vendredi, dix-huit avril deux mille huit

Numéro du rôle : 107.744

Composition :

Théa HARLES-WALCH, vice-présidente,
Gisèle HUBSCH, juge,
Claudine ELCHEROTH, juge,
Pascale KAELL, substitut,
Yves ENDERS, greffier.

E N T R E :

la société à responsabilité limitée **SOCl.)** s. à r. l., établie et ayant son siège social à L-(...), représentée par son conseil de gérance 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 Guy ENGEL de Luxembourg du 11 octobre 2006,

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

E T :

l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, représenté par son Ministre d'Etat, ayant ses bureaux à L-1352 Luxembourg, 4, rue de la Congrégation,

partie défenderesse aux fins du prédit exploit de l'huissier de justice Guy ENGEL,

comparant par Maître Jean SCHAFFNER, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg.

LE TRIBUNAL :

Vu l'ordonnance de clôture du 29 février 2008.

Le juge rapporteur entendu en son rapport.

Entendu la partie demanderesse par l'organe de son mandataire par l'organe de son mandataire Maître Marc DAUBENFELD, avocat, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat constitué, les deux demeurant à Luxembourg.

Entendu la partie défenderesse par l'organe de son mandataire Maître Florent TROUILLER, avocat, en remplacement de Maître Jean SCHAFFNER, avocat constitué, les deux demeurant à Luxembourg.

Suivant exploit d'huissier du 11 octobre 2006, la société à responsabilité limitée **SOC1.)** s.à r.l. (ci-après : **SOC1.))** assigne l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG (ci-après : l'ETAT) devant le tribunal de ce siège pour l'entendre condamner au remboursement du droit d'apport appliqué à l'opération d'augmentation de capital du 3 janvier 2006, à savoir la somme de 1.230.769,23.- euros, outre les intérêts de retard. La demande tend encore à l'allocation d'une indemnité de procédure de 1.500.- euros.

L'ETAT conclut au rejet de la demande et à l'allocation d'une indemnité de procédure de 2.000.- euros.

- Les faits :

Dans le cadre de la restructuration du groupe de sociétés **SOC2.)**, dont l'actionnaire principal est **A.)**, de nationalité néerlandaise et domicilié aux Pays-Bas, et suivant contrat de cession de parts sociales du 9 décembre 2005, la société anonyme **SOC3.)** (LUXEMBOURG). s.a. cède à **A.)** l'ensemble des parts sociales composant le capital social de **SOC1.)**.

Le même jour, **A.)**, en sa qualité d'associé unique de **SOC1.)**, accepte la démission du gérant **SOC4.)** (Luxembourg) s.a. et se nomme gérant unique de **SOC1.)** pour une durée indéfinie.

La cession de parts sociales du 9 décembre 2005 et la résolution du même jour de son associé unique sont enregistrées et déposées au registre de commerce et des sociétés.

Le 28 décembre 2005, **A.)** transfère, avec effet immédiat, le siège de direction effective de **SOC1.)** à Rotterdam. Le même jour, il nomme son épouse **B.)** gérante unique de **SOC1.)**.

La résolution relative au remplacement du gérant est enregistrée et déposée au Registre de commerce et des sociétés. Le préposé ayant refusé le dépôt de l'extrait comprenant le transfert du siège de direction effective, un extrait spécifique y relatif est enregistré le 10 avril 2006.

Suivant convention prenant effet le 28 décembre 2005, **SOC1.)** conclut avec la société **SOC5.)** Co. n.v. un contrat de gestion administrative. Il est convenu qu'**SOC5.)** fournit à **SOC1.)** une adresse pour son siège de direction effective et son adresse principale, ses services de secrétariat et d'administration juridique aux Pays-Bas et qu'**SOC5.)** se charge de toutes les formalités nécessaires aux Pays-Bas.

Suivant acte reçu par devant notaire à Amsterdam, le 28 décembre 2005, **A.)** cède 99% des parts sociales de **SOC1.)** à une fondation de droit néerlandais **FOND1.)**.

Suivant acte passé devant notaire à Luxembourg le 3 janvier 2006, les associés de **SOC1.)** augmentent le capital social souscrit par l'émission de 50 nouvelles parts sociales privilégiées et autorisent leur souscription et entière libération par **SOC6.)** b.v., société de droit néerlandais, par un apport en nature consistant en 320.000 actions ordinaires et 320.000 actions privilégiées de **SOC7.)** HOLDING b.v., société de droit néerlandais, pour un montant total de 123.076.923.- euros.

SOC1.) demande l'exemption du droit d'apport en se référant à l'article 2 de la loi du 29 décembre 1971 concernant l'impôt frappant les rassemblements de capitaux dans les sociétés civiles et commerciales.

Suivant lettre du 26 janvier 2007, le receveur de l'administration de l'Enregistrement et des Domaines (ci-après : le Receveur) confirme que **SOC1.)** doit d'abord payer le droit d'apport appliqué à l'augmentation de capital, sauf à introduire ensuite une réclamation auprès de l'administration, ou, s'il le préfère, passer d'emblée à l'instance judiciaire et assigner l'administration en restitution.

Suivant lettre du 31 janvier 2006, **SOC1.)** introduit un recours contre cette décision. Elle demande de pouvoir bénéficier, en premier lieu, d'un sursis de paiement pour les sommes réclamées par le Receveur et, en deuxième lieu, du dégrèvement du droit d'apport mis à sa charge.

Le 11 juillet 2006, le directeur de l'administration de l'Enregistrement et des Domaines rejette le recours de **SOC1.)**, au motif que la perception du Receveur est conforme aux dispositions légales réglant la matière et qu'il ne résulte ni de l'acte déposé, ni des pièces y annexées que le siège de direction effective de **SOC1.)** se trouverait hors du Grand-Duché de Luxembourg.

Par exploit d'huissier du 11 octobre 2006, **SOC1.)** assigne l'ETAT en restitution du montant du droit d'apport appliqué à l'opération d'augmentation de capital du 3 janvier 2006.

- L'objet du litige :

Les parties sont actuellement en litige sur la question de savoir si l'augmentation de capital du 3 janvier 2006 était soumise au droit d'apport au Grand-Duché de Luxembourg.

Au soutien de sa demande en remboursement du droit d'apport, **SOC1.)** fait valoir que le Receveur, en procédant au prélèvement du droit d'apport, a mal interprété les stipulations de l'acte notarié du 3 janvier 2006 et a, de ce fait, commis une violation caractérisée du droit communautaire, étant donné qu'il était obligé d'écarter la disposition de droit national éventuellement contraire au droit communautaire.

L'action en répétition de l'indu confère au justiciable le droit d'obtenir la réparation intégrale du préjudice subi en cas d'une atteinte constatée à une règle de droit communautaire, ce qui implique notamment le remboursement de l'impôt indûment versé (cf. A. Steichen: Manuel de Droit fiscal : Le droit fiscal général, t. 1, p. 208).

Il s'ensuit que le tribunal est compétent pour connaître de la demande et que celle-ci, ayant été introduite dans les forme et délai prévus par la loi, est recevable.

- Les prétentions des parties :

SOC1.) fait valoir qu'au moment de l'augmentation de son capital, elle avait son principal établissement aux Pays-Bas et ce depuis le 28 décembre 2005, ce qui résulterait des documents transmis au Receveur, de sorte que ce dernier pays était le seul à pouvoir imposer, le cas échéant, l'augmentation de capital.

Elle fait grief au Receveur d'avoir appliqué les dispositions du point 1) de l'article 2 de la loi du 29 décembre 1971 concernant l'impôt frappant les rassemblements de capitaux dans les sociétés civiles et commerciales au lieu de celles du point 2) de ce même article qui viserait expressément l'exonération du droit d'apport pour les sociétés ayant leur siège statutaire au Grand-Duché de Luxembourg, si leur siège de direction effective se trouve sur le territoire d'un autre Etat membre des C.E.

Elle explique que l'opération avait été planifiée pour le 3 janvier 2006, car il était connu que le droit d'apport serait aboli aux Pays-Bas avec effet au 1^{er}

janvier 2006 et que le siège a été transféré délibérément aux Pays-Bas avant l'opération d'augmentation du capital.

Par ailleurs, l'acte notarié du 3 janvier 2006 mentionnerait une demande d'exonération du droit d'apport en se référant à l'article 2 de la loi du 29 décembre 1971, dans la mesure où l'acte pouvait être soumis à une imposition luxembourgeoise.

Elle fait encore valoir que la directive 69/335/CEE du Conseil du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux et ayant été transposée en droit luxembourgeois par la loi précitée du 29 décembre 1971, favoriserait et encouragerait tant les exonérations ponctuelles au droit d'apport que sa suppression complète.

Dès lors, et conformément à l'arrêt de la Cour de justice des C.E. du 12 janvier 2006 (Aff. C-494/03 (demande de décision préjudicielle du Hoge Raad der Nederlanden) : S. contre S.) Par.43), cette directive ne devrait pas être interprétée de manière à permettre à un Etat membre de profiter, pour augmenter ses recettes fiscales, de la tempérance fiscale d'un autre Etat membre.

L'ETAT conclut au rejet de la demande au motif que l'acte du 3 janvier 2006 aurait dû mentionner expressément le supposé siège de direction effective sur le territoire d'un autre Etat membre. Par ailleurs, le siège de direction effective serait resté au Luxembourg, étant donné que l'assemblée générale de **SOCL** du 3 janvier 2006 se serait tenue à Luxembourg.

- L'article 2 de la loi du 29 décembre 1971 :

Aux termes de l'article 2 de la loi du 29 décembre 1971,

« *Sont assujettis au droit d'apport* :

1. *les apports de biens à des sociétés civiles et commerciales ayant leur siège de direction effective au Grand-Duché de Luxembourg,*
2. *les apports de biens à des sociétés civiles et commerciales ayant leur siège statutaire au Grand-Duché si leur siège de direction effective ne se trouve pas sur le territoire d'un Etat membre des Communautés européennes* ».

Il ressort de l'exposé des motifs de la loi du 29 décembre 1971 que l'objet principal de cette loi était de mettre la législation fiscale luxembourgeoise en matière de droit d'apport et de droit de timbre en concordance avec les décisions prises en ce domaine par le Conseil des C.E. et notamment d'procéder à l'application de la directive 69/335 du Conseil du 17 juillet 1969 concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux.

Conformément aux conclusions de **SOC1.)**, il en découle que lorsqu'une société exerce son activité dans un pays membre de la C.E., elle n'est soumise au droit d'apport qu'au seul siège de sa direction effective. Au cas où le siège statutaire ne se confond pas avec le siège de direction effective, c'est ce dernier qui doit être pris en considération pour l'application du droit d'apport.

Toutefois, et contrairement aux conclusions de **SOC1.)**, l'article 2-2) de la loi du 29 décembre 1971, tel que repris de la directive précitée, vise l'hypothèse où le siège de direction effective se trouve dans un pays tiers et que son siège statutaire se trouve dans un Etat membre, les opérations soumises au droit d'apport étant alors taxables dans l'Etat membre où se trouve le siège statutaire.

Les articles 4 et 4-1 traitent des cas d'exonération.

Il y a dès lors lieu d'examiner où se trouvait le siège de direction effective de **SOC1.)** au moment de l'augmentation de capital du 3 janvier 2006.

- La notion de siège de direction effective :

SOC1.) reproche au Receveur de s'être strictement tenu aux termes de l'acte notarié du 3 janvier 2006 et d'avoir mal interprété ses stipulations. D'une part, l'acte se bornerait à indiquer le siège statutaire, conformément à l'article 187 par. 3 de la loi du 10 août 1915 sur les sociétés commerciales, lequel ne correspondrait cependant pas au principal établissement visé au code fiscal.

L'ETAT, au contraire, fait valoir qu'il résulte de l'acte du 3 janvier 2006 que le siège de **SOC1.)** se trouve au Luxembourg. L'acte ne comporterait pas de disposition contraire quant à la localisation du siège de **SOC1.)** à Luxembourg. Les statuts de **SOC1.)**, tels que refondus suite à l'assemblée générale extraordinaire du 3 janvier 2006, confirmeraient que le siège de la société est établi à Luxembourg.

En outre, le Receveur n'aurait pas été en mesure de déterminer le lieu de situation du siège de direction effective de **SOC1.)** dans la mesure où ce supposé transfert de siège n'avait pas été publié.

Conformément aux conclusions de **SOC1.)** et à l'arrêt de la Cour de justice des C.E. du 28 juin 2007 (Aff. C-73/06 Pl. s.à r.l./ Bundeszentralamt für Steuern) rendu en matière de remboursement de TVA, il appartient à l'administration fiscale d'un Etat membre qui éprouve des doutes quant à la réalité économique de l'établissement dont l'adresse est mentionnée dans une attestation de s'assurer de cette réalité en recourant aux mesures administratives prévues en la matière.

En l'espèce, il résulte de l'acte notarié du 3 janvier 2006 in fine que celui-ci comportait un intitulé « *Demande en exonération du droit d'apport* » prévoyant que « *La Société se réfère à l'article 2 de la loi du 29 décembre 1971 qui prévoit l'exonération du droit d'apport* ». Par ailleurs, il ressort des renseignements fournis que **SOC1.)** avait joint à l'acte notarié différentes pièces, dont notamment la décision de l'associé unique du 28 décembre 2005.

Il incombait dès lors au Receveur de déterminer, au vu des éléments de l'acte soumis à son appréciation, le lieu du siège de direction effective de **SOC1.)**.

Selon **SOC1.)** la détermination du siège de direction effective d'une société doit être faite en tenant compte des circonstances de l'espèce,

- le lieu où se trouvent les bureaux du personnel dirigeant
- le lieu où les décisions concernant la gestion et la conduite des affaires de la société sont prises
- le lieu de résidence des associés ou des actionnaires.

Elle fait valoir que suivant la jurisprudence de la Cour de Justice des C.E., une société a le droit de localiser le siège de direction dans l'U.E., sans modification du siège statutaire et sans opposition possible de l'Etat d'accueil du siège réel.

En effet, **SOC1.)** aurait été obligée de conserver son siège social statutaire au Grand-Duché de Luxembourg et de tenir son assemblée générale des actionnaires devant un notaire luxembourgeois, étant donné que suivant la théorie de l'« *incorporation* » applicable aux Pays-Bas, le statut juridique d'une société serait immuable et le droit local ne serait applicable qu'aux seules sociétés constituées sur le territoire néerlandais.

Or, suivant la thèse défendue par l'Etat, il y aurait inévitablement un problème de double imposition : les Pays-Bas seraient en droit d'imposer l'opération de **SOC1.)** au lieu de son principal établissement, de même que le Luxembourg prétendrait l'imposer à ce même titre.

Elle fait encore valoir que la notion de siège de direction effective est une notion à contenu communautaire et que sa définition commune serait essentielle au bon fonctionnement de la directive.

Elle conclut, en ordre subsidiaire, de poser à la Cour de justice des C.E. question préjudicielle suivante :

« *Est-il conforme au droit communautaire que le droit d'apport soit prélevé sur des apports faits le 3 janvier 2006 à une société ayant son siège statutaire au Luxembourg, alors que le siège de direction effective se trouvait au moment de l'acte sur le territoire d'un autre Etat membre, que le gérant unique était à ce*

moment résident de cet autre Etat membre et qu'aucune décision concernant cette société n'a jamais été prise sur le territoire luxembourgeois depuis le 9 décembre 2005 ? ».

L'ETAT fait valoir que, conformément au droit communautaire, basé sur la directive du Conseil 69/335 du 17 juin 1969 et transposé en droit national par la loi du 29 décembre 1971, le droit d'apport afférent à l'acte du 3 janvier 2006 ne sera perçu qu'au Grand-Duché de Luxembourg, lieu du siège de direction effective de **SOC1.**)

Dès lors, une double imposition ne pourrait avoir lieu en l'espèce dans la mesure où le siège de direction effective n'était pas transféré le 3 janvier 2006, jour de l'acte.

L'ETAT s'oppose à poser une question préjudicielle à la Cour de justice des C.E., au motif que cette notion est d'ores et déjà définie par la CJCE et que **SOC1.)** veut en réalité que la CJCE applique cette définition aux faits de l'espèce, ce qui dépasserait sa mission dans le cadre d'une question préjudicielle.

Il y a d'abord lieu de rappeler que le présent litige a trait à la question de savoir si l'opération d'augmentation de capital du 3 janvier 2006 est soumise au droit d'apport au Luxembourg, indépendamment des considérations qui ont pu amener **SOC1.)** à garder le siège statutaire au Luxembourg et d'éventuels problèmes de rattachement à l'ordre juridique néerlandais qu'elle aurait pu rencontrer en cas de modification de son siège social.

En vertu de l'article 234 du Traité C.E., sont susceptibles de donner matière à une question préjudicielle d'interprétation ou d'appréciation de validité les actes pris par les institutions de la Communauté et par la B.C.E.

Le juge national a le pouvoir de déterminer s'il existe un besoin d'interprétation ou d'appréciation de validité à satisfaire de façon à être en mesure de rendre son jugement dans le litige dont il est saisi (cf. Jursiclasseeur Europe, Fasc.361, no 85).

En l'espèce, il résulte de l'arrêt de la Cour du 28 juin 2007 (Aff. C-73/06 (demande de décision préjudicielle du Finanzgericht Köln-Allemagne) Pl. s. à r. 1. / Bundeszentralamt für Steuern) que la CJCE a déjà défini le siège de l'activité économique d'une société comme étant « *le lieu où sont adoptées les décisions essentielles concernant la direction générale de cette société et où sont exercées les fonctions d'administration centrale de celle-ci* ».

Cette définition, intervenue dans le cadre de l'interprétation de la directive 86/560 du Conseil du 17 novembre 1986, en matière d'harmonisation des

législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, peut être appliquée en l'espèce.

Cette définition rejoint, par ailleurs, celle figurant dans les documents parlementaires de la loi du 29 décembre 1971 et reprise en dessous de l'article 2 du code fiscal, sub point 1) des notes, comme suit :

« L'expression « siège de direction effective » est synonyme de « principal établissement » dont il est question dans l'article 159 de la loi de 1915 sur les sociétés commerciales. Il s'agit du lieu où est établi le centre de la vie intellectuelle, de l'activité directrice de la société, le lieu où se tiennent les assemblées générales des associés, les réunions du conseil d'administration, bref, le lieu où se manifeste l'activité supérieure et directrice de la société....(Exposé des motifs, 1557, p.4) »

Il en découle que le siège de direction effective désigne le lieu où se tiennent les assemblées générales des associés, les réunions du conseil d'administration, c'est-à-dire les décisions les plus importantes intéressant la vie de la société.

- La localisation du siège de direction effective :

Selon **SOC1.)** le transfert de son siège de direction effective aux Pays-Bas résulte :

- de la décision valable de l'associé unique de **SOC1.)** du 28 décembre 2005 ;
- du fait que la gestion a été confiée successivement depuis le rachat de la société à un gérant unique résidant aux Pays-Bas, lieu à partir duquel les dirigeants ont exercé leurs pouvoirs et autorité ;
- de la conclusion d'un contrat de gestion administrative avec une société de gestion néerlandaise ;
- des indications de l'acte notarié hollandais du 28 décembre 2005;
- du certificat d'imposition hollandais du 23 novembre 2006 se référant à la situation à partir du 9 décembre 2005,
- de la note du 6 novembre 2007 du préposé du bureau des contributions directes confirmant que depuis le 28 décembre 2005 **SOC1.)** n'avait plus sa résidence fiscale au Luxembourg ;
- du fait qu'aucune décision de gestion concernant **SOC1.)** n'a jamais été prise au Luxembourg.

L'ETAT conteste que le transfert du siège soit intervenu le 28 décembre 2005, même si l'acte notarié hollandais du 28 décembre 2005 indiquerait comme siège statutaire de **SOC1.)** le Luxembourg et son adresse à Rotterdam.

Il soutient que **SOC1.)** ne démontre aucune véritable activité aux Pays-Bas dans la mesure où elle ne ferait ni état d'un personnel sur place, ni de bureaux à sa disposition, ni d'une tenue de comptabilité en Hollande.

Le supposé transfert du siège ne serait véritablement étayé que par le contrat de domiciliation avec la société **SOC5.)** Co n,v, lequel aurait été seulement signé le 4 janvier 2006.

Au contraire, **SOC1.)** aurait encore été liée par un contrat de domiciliation au Luxembourg avec **SOC5.)** (Luxembourg), qui aurait été chargée des formalités relatives au transfert des parts sociales entre **A.)** et **SOC3.)** (Luxembourg) et du changement du gérant.

En outre, ce serait à Luxembourg que l'assemblée générale extraordinaire du 3 janvier 2006 se serait tenue.

Enfin, les déclarations relatives à la résidence fiscale de **SOC1.)** ne lieraient que les autorités qui les ont émises.

Ainsi que le soutient l'ETAT, il appartient à **SOC1.)** d'établir les éléments de nature à démontrer la réalité du transfert du siège de direction aux Pays-Bas, respectivement de justifier que la direction générale et l'administration centrale ont eu lieu aux PAYS-BAS.

A cet égard, le fait que les dirigeants de **SOC1.)**, respectivement son gérant unique, soient domiciliés aux Pays-Bas d'où ils exerceraient leur autorité, n'est pas pertinent, dans la mesure où la nationalité, respectivement le domicile des dirigeants, ne constituent pas un critère de rattachement valable.

Même si le contrat de domiciliation, signé le 4 janvier 2006, charge avec effet rétroactif la société **SOC5.)** Co n.v. comme gérant administratif, de la mission de fournir à **SOC1.)** une adresse pour son siège de direction effective et son adresse principale, des services de secrétariat et d'administration juridique et d'accomplir toutes les formalités nécessaires aux Pays-Bas relatives au transfert du siège de direction effective et de l'adresse principale de **SOC1.)** à Rotterdam, il n'en demeure pas moins qu'il n'est pas établi, au vu des contestations de l'ETAT et des pièces versées, que ce service d'administration générale était déjà établi et fonctionnait le 3 janvier 2006 et que la direction générale de la société y était effectuée.

Les certificats versés en cause ne permettent pas non plus de déduire cette situation de fait.

Au contraire, il ressort des éléments de la cause qu'au courant du mois de décembre 2005, la direction et la gestion de **SOC1.)**, étaient encore opérées,

sinon exclusivement, du moins en majeure partie au Luxembourg, lieu où s'est tenue également l'assemblée générale extraordinaire du 3 janvier 2006.

Il résulte des éléments qui précèdent qu'au moment de l'augmentation du capital de **SOC1.**), son siège de direction effective se trouvait au Luxembourg, de sorte que le Receveur a fait une exacte application de la loi.

Il n'y a dès lors pas lieu d'examiner plus avant si le Receveur a fait les démarches suffisantes afin de déterminer le siège de direction effective de **SOC1.**).

La demande n'est dès lors pas fondée.

SOC1.) succombant dans sa demande, sa demande en allocation d'une indemnité de procédure n'est pas fondée.

L'ETAT ne justifiant pas l'iniquité requise par l'article 240 du nouveau code de procédure civile, sa demande en obtention d'une indemnité de procédure n'est pas non plus fondée.

PAR CES MOTIFS :

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

sur rapport fait en application de l'article 226 du nouveau code de procédure civile,

reçoit la demande,

la dit non fondée,

dit non fondées les demandes respectives sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile,

Condamne la société à responsabilité limitée **SOC1.)** s. à r. l. à tous les frais et dépens de l'instance avec distraction des dépens de l'appel au profit de Maître Jean SCHAFFNER avocat concluant, qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.