

Texte pseudonymisé

**Avertissement:** Ce document pseudonymisé a une valeur purement informative. Le document original seul fait foi.

**Jugement Civil (Ile chambre)**  
**2024TALCH03/00162**

Audience publique du mardi, cinq novembre deux mille vingt-quatre

Numéro du rôle : TAL-2020-08814

Composition :

Christian SCHEER, vice-président,  
Marc PUNDEL, premier juge,  
Anne SCHREINER, juge,  
Danielle FRIEDEN, greffier.

**ENTRE :**

la société anonyme SOCIETE1.) SA, établie et ayant son siège social à L-ADRESSE1.), représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro NUMERO1.),

**demanderesse** aux termes d'un exploit de l'huissier de justice suppléant Christine KOVELTER, en remplacement de l'huissier de justice Frank SCHAAL de Luxembourg, du 26 octobre 2020,

comparant par Maître Patrick KINSCH, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg,

**ET :**

l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA, signifiée en la personne de son directeur, dont les bureaux sont établis à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

**défenderesse** aux fins du prédit exploit de l'huissier de justice Frank SCHAAL,

comparant par la société en commandite simple BONN STEICHEN & PARTNERS, inscrite au barreau de Luxembourg, établie à L-2370 Howald, 2, rue Peternelchen, Immeuble C2, représentée par son gérant actuellement en fonctions à savoir la société à responsabilité limitée BSP Sàrl, établie à L-2370 Howald, 2, rue Peternelchen, représentée aux fins de la présente procédure par son gérant Maître Alain STEICHEN, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg.

---

## LE TRIBUNAL :

Vu l'ordonnance de clôture du 16 avril 2024.

Les mandataires des parties ont été informés par bulletin du 21 mai 2024 de l'audience des plaidoiries fixée au 15 octobre 2023.

Aucune des parties n'a sollicité à plaider oralement.

Les mandataires des deux parties ont déposé leur farde de procédure au greffe du tribunal.

En application de l'article 226 du Nouveau Code de Procédure civile, les parties sont réputées avoir réitéré leurs moyens à l'audience de plaidoiries et leurs mandataires sont dispensés de se présenter à l'audience des plaidoiries.

L'affaire a été prise en délibéré par le président du siège à l'audience des plaidoiries du 15 octobre 2024.

Par exploit d'huissier de justice du 26 octobre 2020, la société anonyme SOCIETE1.) (ci-après SOCIETE1.) a fait donner assignation à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA (ci-après l'AEDT) à comparaître devant le tribunal de ce siège pour voir dire, par réformation de la décision directoriale du 16 juillet 2020, que les montants de TVA en amont déductibles sont à augmenter de 49.420,33 euros au titre de l'année 2016 et de 41.303,02 euros au titre de l'année 2017.

Subsidiairement elle demande à voir annuler les bulletins de taxation d'office pour méconnaissance de l'obligation de l'administration de respecter le principe de bonne administration dans la vérification des montants pouvant bénéficier de la déductibilité de la TVA en amont.

A titre encore plus subsidiaire, elle formule une offre de preuve par expertise et demande à voir nommer un expert en comptabilité pour évaluer le lien d'affectation entre les frais pris en charge et la refacturation et pour déterminer, sur base de la comptabilité de SOCIETE1.), le bienfondé des montants déduits au titre de la TVA en amont dans les deux déclarations fiscales litigieuses pour l'année 2016 et pour l'année 2017.

En tout état de cause, elle demande à voir renvoyer l'affaire devant l'AEDT pour nouvelle taxation.

Elle réclame encore une indemnité de procédure sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile de 29.208,07 euros ainsi que la condamnation de l'AEDT aux frais et dépens de l'instance, avec distraction au profit de Maître Patrick KINSCH, avocat concluant, affirmant en avoir fait l'avance.

Elle demande finalement acte « *qu'elle se réserve le droit de réclamer, lors d'une action ultérieure contre l'État, le remboursement intégral des frais exposés dans la présente procédure* ».

L'AEDT conclut au rejet de l'ensemble des demandes formulées par SOCIETE1.).

Elle sollicite l'allocation d'une indemnité de procédure de 3.000.- euros et la condamnation de SOCIETE1.) aux frais et dépens de l'instance, avec distraction au profit de la société en commandite simple BONN STEICHEN & PARTNERS, représentée par son gérant commandité actuellement en fonctions, à savoir la société à responsabilité limitée BSP, elle-même représentée aux fins de la présente procédure par son gérant, Maître Alain Steichen qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.

### **Position des parties**

#### **1. SOCIETE1.)**

SOCIETE1.) serait une société du groupe SOCIETE1.) un groupe actif dans le domaine de la comptabilité, de la révision d'entreprises, du conseil fiscal et de la consultance. Les activités de SOCIETE1.) au sein de ce groupe seraient de deux ordres :

- prestation de services pour le secteur financier, dont la plupart engendreraient le droit à la déduction de la TVA en amont et une minorité n'engendrant pas ce droit à déduction. Pour ce qui est de ses propres frais généraux, SOCIETE1.) aurait en conséquence un droit à déduction de sa TVA en amont au prorata de son chiffre d'affaires soumis à TVA. Accessoirement, dans le cadre de cette première activité, SOCIETE1.) serait amenée à refacturer aux clients des montants représentant des frais (par exemple les frais d'actes notariés).
- une activité de centrale d'achat pour des biens (par exemple des fournitures de bureau) et des prestations de service pour les autres sociétés du groupe.

En cette dernière qualité, SOCIETE1.) se verrait facturer les prestations de service et livraisons de biens de tiers. Recevant leurs factures, elle vérifierait l'affectation des biens et services livrés. Les biens et prestations de services utilisés par SOCIETE1.) pour ses propres besoins ne seraient pas refacturés. Les autres seraient refacturés aux sociétés du groupe auxquelles ils étaient destinés.

Dans tous les cas où, lors de livraison, il aurait été clair quelle société utilisera les biens et services en question, la comptabilité de SOCIETE1.) contiendrait les annotations se référant à la société de destination, et les biens et services afférents seraient refacturés tels quels à cette société. Si en revanche ce type de refacturation précise ne serait pas possible (par exemple en cas de livraison de matériel de bureau utilisé par la suite par toutes les sociétés du groupe), la refacturation aurait lieu conformément à une clef de répartition rationnelle et aussi proche de la réalité que possible. La refacturation aurait lieu une fois par an.

Dans sa déclaration de TVA pour l'année 2016, SOCIETE1.) aurait déclaré le montant de 219.425,02 euros en tant que TVA en amont déductible. Pour 2017, elle aurait déclaré le montant de 216.050,41 euros à ce titre.

Les bulletins de taxation d'office en question refusèrent totalement la déduction de la TVA en amont conformément à la refacturation opérée par SOCIETE1.). L'administration aurait préféré adopter l'application du « *prorata* » défini à l'article 50 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la LTVA), qui ne tiendrait pas compte de la facturation à d'autres sociétés mais tiendrait exclusivement compte de la part, dans le chiffre d'affaires propre à SOCIETE1.), des opérations soumises à la TVA et de celles qui ne le seraient pas.

Or, ce mode de calcul ne correspondrait pas du tout à la réalité en ce qui concernerait son activité de centrale d'achat du groupe SOCIETE1.). Au contraire, cette activité aurait dû donner lieu à déduction de la TVA en amont en tenant compte de la partie des biens et services effectivement refacturés aux autres sociétés du groupe (respectivement aux clients).

Par décision du 16 juillet 2020, le Directeur de l'AEDT aurait rejeté le recours de SOCIETE1.).

Le bulletin de taxation d'office 2016 aurait procédé à un redressement à hauteur de 49.420,33 euros ainsi motivé « *Redressement de la taxe en amont : La taxe en amont relative aux locations mobilières (compte NUMERO2.) s'élève à 9.790,65 € au lieu de 25.623,39 €* ». L'impact du problème de l'utilisation de voitures à titre privé serait nul en ce qui concerne 2016, si bien que l'intégralité des 49.420,33 euros constituerait l'objet du présent recours pour 2016.

Le bulletin de taxation d'office 2017 aurait procédé à un redressement à hauteur de 42.714,62 euros. L'impact de la « *private Fahrzeugnutzung* » serait, pour l'année 2017, de 1.411,50 euros, dont SOCIETE1.) accepterait la non-déductibilité à titre de TVA en amont. Il resterait dès lors comme objet du contentieux pour 2017 la somme de  $42.714,62 - 1.411,50 = 41.303,12$  euros.

Les comptes « *factures à recevoir* », « *factures à émettre* », « *provisions* » ainsi que tous les autres comptes de régularisation comporteraient toujours des opérations à cheval sur plusieurs périodes (mois ou années). La réconciliation de ces comptes serait faite année après année depuis l'existence de la société. Logiquement, lorsque l'on imputerait des comptes de régularisation avec pour contrepartie des comptes de classe 6 et 7, il y aurait nécessairement un décalage dans ces comptes de classe 6 et 7 entre la base (solde comptable du compte) et la TVA rattachée à ce compte.

En comptabilité, chaque opération et donc chaque ligne comptable devrait faire l'objet du traitement TVA adéquat. Il ne serait donc pas logique, comme le proposerait l'AEDT de manière simpliste, d'appliquer la TVA au solde de fin d'année d'un compte sachant qu'un compte peut regrouper une multitude d'opérations auxquelles s'applique ou non la TVA, et le cas échéant, à des taux différents.

Rien ne s'opposerait à réintégrer les 15.832,74 euros (différence entre 25.623,39 euros et 9.790,65 euros) dans le total de TVA en amont.

Il ne résulterait ni de l'article 15, paragraphe 3 de la LTVA, ni de l'article 65, paragraphe 5 de la même loi que la législation fiscale s'oppose à une refacturation une fois par

année, et qui devrait en conséquence intervenir après la fin de l'année comptable au cours de laquelle les factures originaires ont été reçues par SOCIETE1.).

Ensuite, par le refus d'appliquer la méthode de l'affectation réelle, l'AEDT aurait violé (i) le principe de confiance légitime et (ii) le « *principe de minutie* » puisqu'il serait tout à fait possible de retracer l'ensemble des opérations comptables et donc d'établir le lien entre les factures d'achat en amont et la refacturation en aval.

(i) En effet, dans ce domaine dans lequel le droit européen et la loi laissent une marge de manœuvre aux autorités des États-membres, l'AEDT aurait précisé dans une circulaire n° 765 du 15 mai 2013 : « *Il se dégage, en effet, des règles régissant le droit à déduction que la déductibilité de la taxe acquittée ou due sur l'achat d'un bien ou d'un service est fondamentalement fonction de l'utilisation effective de ce bien ou de ce service.*

*Ainsi, au cas où la mise en œuvre du prorata général de la taxe aboutirait à créer des inégalités dans l'application de la taxe, l'article 51 de la loi TVA modifiée du 12 février 1979 prévoit l'obligation, dans le chef des assujettis concernés, de procéder à la déduction de la taxe en amont suivant l'affectation réelle de tout ou partie des biens et services utilisés ou encore d'appliquer des prorata spéciaux pour chaque secteur ou pour certains secteurs de leur activité économique.*

(...)

*La méthode du prorata général de déduction repris à l'article 50 de la loi TVA n'est dès lors à retenir que pour la seule attribution de la taxe grevant des frais généraux résiduels non attribuables autrement ».*

Ainsi, à partir du moment où l'AEDT suivrait les orientations du droit européen et que, de surcroît, elle préconise elle-même l'application de la méthode de l'affectation réelle dans une circulaire, elle ne pourrait plus décider discrétionnairement d'appliquer la méthode du prorata sans rompre la confiance qu'elle a légitimement fait naître dans l'esprit des assujettis.

Le principe de confiance légitime s'opposerait donc à ce que l'AEDT rejette le mécanisme de l'affectation réelle sans demander d'explication à l'assujetti. Il y aurait lieu à annulation de la taxation d'office et renvoi à l'administration.

(ii) La décision attaquée aurait donc méconnu le « *principe de minutie* » qui régirait, conformément aux principes de bonne administration, le fonctionnement de l'administration.

En effet, depuis le début de cette affaire, SOCIETE1.) se serait heurtée, au niveau administratif, à une administration mutique qui refuse toute tentative d'explication. SOCIETE1.) aurait d'abord pensé que l'AEDT lui reprochait de ne pas avoir utilisé les tableaux préconisés par le bureau d'imposition. Elle aurait donc expliqué ce choix de ne pas utiliser lesdits tableaux en faisant valoir qu'ils ne constituaient pas la meilleure méthode pour rendre compte de la refacturation effectuée.

L'AEDT serait restée silencieuse jusqu'à ce qu'elle finisse par déclarer, au cours de la procédure contentieuse, que le problème n'est pas là et que l'utilisation des tableaux est effectivement facultative. Cette affirmation serait cependant largement contredite par les motifs du procès-verbal du 24 septembre 2019, lui reprochant le défaut de dépôt de tableaux de refacturation dans la forme demandée par le bureau d'imposition. La décision ultérieure du directeur de l'AEDT du 16 juillet 2020 indiquant finalement que ces tableaux ne sont pas nécessaires, n'enlèverait rien au fait que c'est visiblement cette absence qui a conduit au refus initial.

Il en irait de même des factures individuelles pour les seuls achats faisant l'objet d'une refacturation où là encore, l'AEDT aurait fini par indiquer – seulement au cours de la procédure contentieuse – que les factures individuelles n'étaient pas nécessaires. L'AEDT préconiserait ensuite une méthode qui est exactement celle qu'applique SOCIETE1.) à plus grande échelle au moyen de codes analytiques.

De plus, contrairement aux dires adverses, SOCIETE1.) n'aurait pas simplement fourni à l'AEDT une multitude de pièces comptables brutes mais aurait établi et fourni des fichiers de synthèse, résumant en une page les éléments permettant de comprendre les codes utilisés ainsi que les montants des frais refacturés l'année suivante.

Ce comportement ne serait pas celui d'une administration diligente qui se verrait transmettre une comptabilité bénéficiant d'une présomption de régularité au sens du paragraphe 208 de la « *Abgabenordnung* ». Du moment que l'administré produit des éléments de preuve, comme SOCIETE1.) l'aurait fait, l'Administration ne serait pas libre de considérer tout simplement que cette preuve est insuffisante et de rejeter en conséquence la déclaration fiscale. Elle devrait au contraire collaborer avec l'administré afin de permettre à l'administrée de compléter son dossier. Ce ne serait que si le contribuable refuse ou omet de fournir ces réponses additionnelles que l'administration pourrait déclarer, à ce moment-là, que les faits nécessaires pour la déductibilité ne sont pas prouvés.

Sur le fond, SOCIETE1.) aurait fait tout ce qu'elle pouvait pour expliquer sa comptabilité à l'AEDT. Elle a fourni une explication générale du lien entre les factures d'achat en amont et la refacturation en aval, un exemple de refacturation et aurait même fini par solliciter l'avis d'un expert-comptable afin de prouver que le problème ne résulte pas de son manque d'explications, mais de l'AEDT, qui refuserait de chercher à comprendre.

L'expert-comptable aurait retenu que la méthode employée par le groupe est efficace et que l'AEDT aurait été en mesure de retracer le lien entre les factures. Or, l'AEDT omettrait toujours de prendre en compte le fait qu'une partie des frais et honoraires sont refacturés à des clients (et non à d'autres sociétés du groupe).

De plus, il serait impossible de faire le lien de la manière dont l'indique l'AEDT, entre la TVA sur la refacturation au cours de l'année suivante et la TVA en amont dont SOCIETE1.) demande la déduction sur base de l'affectation réelle pour l'année. En effet, la taxe déductible à 100% sur la refacturation ne serait déduite que l'année où la refacturation a effectivement lieu puisque ce serait cette refacturation qui donnerait droit à la déduction.

La différence de 52.172,59 euros résulterait donc, d'une part du fait qu'une partie de la TVA en amont n'est déduite qu'en 2017, au moment de la refacturation, et, d'autre part, du fait qu'il faudrait prendre en compte la TVA en amont pour des honoraires et frais qui ont été refacturés à des clients et non aux sociétés du groupe. De plus, ces dernières refacturations faites à des clients pourraient être effectuées pendant l'année N ou pendant l'année N+1.

SOCIETE1.) ne pourrait déduire la TVA qu'elle doit que si celle-ci concerne des biens et des services utilisés pour « *des opérations imposables accomplies par [SOCIETE1.)]* » (article 48 paragraphe 1<sup>er</sup> de la LTVA). Ce ne serait qu'à partir du moment où ces conditions sont réunies que la déduction pourrait être effectivement faite. Si cette refacturation a lieu l'année suivante, la déduction aurait alors lieu à ce moment-là. L'article 48, paragraphe 2 cité par l'AEDT ne jouerait qu'à partir du moment où les conditions définies par le paragraphe 1<sup>er</sup> sont réunies.

Le lien exigé par l'AEDT ne pourrait nécessairement se faire qu'à partir du moment où SOCIETE1.) sait quelles prestations et livraisons peuvent effectivement être refacturées et dans quelle proportion - et lesquelles elle serait amenée à consommer elle-même.

## 2. L'AEDT

Dans le cadre de la procédure d'imposition des exercices 2016 et 2017, l'AEDT aurait demandé, par le biais d'un courrier daté du 12 août 2019 un certain nombre d'informations à SOCIETE1.), dont notamment (i) des copies des factures relatives à certains frais généraux pour 2016 et 2017, (ii) des copies des factures et contrats relatifs aux prestations acquises en 2016 et déclarées comme imposables dans le chef de SOCIETE1.) en sa qualité de preneur, et (iii) un relevé des frais refacturés, indiquant le lien entre les prestations achetées et les prestations refacturées ainsi qu'un relevé des factures ne faisant pas partie de la refacturation.

SOCIETE1.) aurait alors mis à disposition de l'AEDT deux classeurs de documents.

Après analyse de ces documents, le bureau d'imposition aurait établi un procès-verbal des opérations de vérification, daté du 24 septembre 2019 et aurait émis en date du 25 septembre 2019 des bulletins de taxation d'office pour les exercices 2016 et 2017.

Le PV ferait état des éléments suivants :

- L'AEDT aurait constaté que, parmi les frais généraux pour l'exercice 2016, figuraient des prestations rendues par le prestataire SOCIETE2.) S.A. (anciennement SOCIETE3.) S.A.), comptabilisées sous le compte « *NUMERO2.) - Locations mobilières - Installations techniques et machines* », pour un montant total hors taxes de 57.592,19 euros et ayant généré – d'après les indications sur les documents remis par SOCIETE1.) – une taxe en amont de 25.623,39 euros. En vérifiant les factures relatives à ces frais, il aurait été constaté que la taxe en amont réellement facturée à SOCIETE1.) s'élève à 9.790,65 euros. La différence (15.832,74 euros) aurait dès lors été exclue de la taxe en amont à prendre en compte pour les besoins de l'imposition.

- Concernant les frais refacturés, pour lesquels SOCIETE1.) aurait déterminé la part de taxe en amont déductible suivant un mécanisme d'affectation réelle, le bureau d'imposition aurait, pour les frais encourus en 2016, éprouvé des difficultés à retracer sur base des pièces remises le lien direct et immédiat entre les frais encourus et le chiffre d'affaires engendré par la refacturation. Aucun tableau de refacturation, sur base du modèle fourni par l'AEDT, ni aucun autre document de synthèse du même type n'aurait été remis au bureau d'imposition, malgré la demande explicite en ce sens dans le courrier du 12 août 2019. Pour les frais encourus en 2017, aucune information ni pièce quant aux refacturations n'aurait été fournie. En l'absence de démonstration du lien direct et immédiat requis pour les besoins de l'application de l'affectation réelle, l'AEDT aurait appliqué le prorata général aux fins de détermination de la taxe déductible.
- Finalement, il aurait été constaté que le calcul du prorata général incluait l'utilisation privée de biens de SOCIETE1.) parmi le total du chiffre d'affaires pris en compte, alors qu'une utilisation privée ne serait pas à considérer comme chiffre d'affaires. Un recalcul du prorata général aurait dès lors été effectué, menant à un prorata de 72% pour 2016 et de 66% pour 2017.

Les redressements décrits dans le procès-verbal auraient été mis en œuvre dans les bulletins de taxation d'office, qui se solderaient par un supplément de taxe de 49.420,33 euros pour 2016 et de 42.714,62 euros pour 2017 par rapport aux déclarations déposées.

Par courrier du 2 janvier 2020 entré à l'AEDT en date du 3 janvier 2020, SOCIETE1.) aurait formé une réclamation à l'encontre des bulletins de taxation d'office. La réclamation aurait été rejetée par le Directeur de l'AEDT dans sa décision du 16 juillet 2020, portant la date de notification du 26 juillet 2020.

A l'appui de sa demande en réformation de la décision directoriale, pour le volet qui concerne le montant de la taxe en amont encouru sur les frais généraux en 2016, SOCIETE1.) produirait une version corrigée de l'annexe 8 à sa déclaration, intitulée « *Détail de la TVA sur frais généraux* » ainsi que des factures et documents comptables relatifs aux leasings. Il en résulterait effectivement que la taxe en amont subie par SOCIETE1.) en relation avec les dépenses de leasing enregistrés aux comptes NUMERO3.) s'élèverait à 15.832,74 euros.

En revanche, d'autres postes de frais dans l'annexe modifiée feraient apparaître des incohérences. Il s'agirait notamment des postes « *60821 Honoraires et sous-traitance* », « *NUMERO4.) Prestations de services - Groupe* », « *NUMERO5.) Honoraires de comptabilité* » et « *613422 Honoraires audit interne* » pour lesquelles l'annexe à la déclaration indiquerait une base imposable de 0.- euros alors qu'une taxe en amont cumulée de 55.851,08 euros serait mise en compte.

Ensuite, de manière générale, l'ensemble des postes repris dans l'annexe 8, versée par SOCIETE1.), après déduction de ceux exonérés de la TVA en tout ou en partie (à savoir : « *6111201 Locations* », « *61333 Frais de compte* » et « *61334 Frais sur cartes de crédit* »), feraient apparaître une base imposable de 511.645,98 euros avec un total de TVA en amont de 95.607,08 euros. Or, sachant que le taux de TVA le plus élevé appliqué en droit luxembourgeois est de 17%, le montant total de taxe en amont ne



devrait pas excéder un maximum de 86.979,82 euros, soit presque 9.000.- euros de moins que le montant que SOCIETE1.) entend prendre en compte.

S'il est vrai que l'AEDT privilégie de manière générale la méthode de l'affectation réelle, voire des proratas spéciaux et entend réserver le prorata général aux seuls frais généraux résiduels non attribuables autrement, il n'y aurait rien dans le texte de loi, ni dans la directive TVA, qui obligerait l'AEDT à appliquer la méthode de l'affectation réelle. Pour qu'elle le fasse (et puisse le faire), encore faudrait-il que l'assujetti soit en mesure de démontrer le lien entre telle charge (et donc tel élément de taxe en amont) et tel chiffre d'affaires (et donc tel élément de taxe en aval). Or, en l'espèce, SOCIETE1.) refuserait justement de faire ce lien, malgré la charge de la preuve qui lui reviendrait en matière de déduction.

Le principe de confiance légitime, invoqué par la partie demanderesse ne changerait rien à ce constat, dans la mesure où la méthode de l'affectation réelle ne pourrait être mise en œuvre que dans l'hypothèse où l'utilisation effective des biens et services acquis pourrait être identifiée et où la mise en œuvre du prorata général aboutirait à créer des inégalités dans l'application de la taxe. Plutôt que de prévoir des engagements à charge de l'AEDT vis-à-vis des assujettis, la circulaire n° 765 du 15 mai 2013 invoquée par la partie adverse exprimerait simplement une préférence (logique) pour la méthode de l'affectation réelle, avec une obligation correspondante pour les assujettis d'identifier, pour chaque poste de frais, l'élément du chiffre d'affaires auquel il est lié.

Cet exercice étant refusé en l'espèce par SOCIETE1.), et l'AEDT n'étant pas en mesure de déterminer par elle-même à quel élément du chiffre d'affaires une dépense donnée se rapporte, la méthode du prorata général resterait la seule envisageable.

Le principe général en matière de droit à déduction – qui s'appliquerait indépendamment de la méthodologie de détermination de la taxe déductible utilisée – serait celui de la charge de la preuve de l'assujetti. La jurisprudence serait abondante à ce sujet.

Or, les pièces et documents fournis par SOCIETE1.) au bureau d'imposition, qui se composeraient d'une série de factures du chiffre d'affaires et de documents comptables (en partie annotés), ne permettraient pas de déterminer le lien entre les factures en amont et la refacturation en aval.

Contrairement aux dires de SOCIETE1.), il ne suffirait pas que l'AEDT dispose de « *tous les éléments* » pour qu'elle-même puisse le cas échéant reconstituer l'approche adoptée par la société demanderesse. La fourniture d'une multitude de pièces comptables brutes, sur base desquelles l'AEDT devrait alors se débrouiller, sans que la moindre explication quant aux liens de refacturation ne lui soit donnée, ne saurait en aucun cas suffire à considérer la preuve de la déductibilité de la taxe en amont litigieuse comme rapportée.

En effet, cet exercice serait à tel point fastidieux que la partie demanderesse aurait, elle-même, demandé une expertise à ce sujet.

Selon l'annexe à la déclaration pour l'exercice 2016, la taxe en amont sur les frais refacturés pour 2016, déclarée comme entièrement déductible, serait égale à 135.788,44 euros. Etant donné que le rapport d'expertise affirme que l'ensemble des frais encourus pour l'année 2016 ont été refacturés en 2017 avec application générale d'un taux de TVA de 17%, la taxe en aval collectée par la partie demanderesse en 2017 sur les refacturations devrait excéder le (ou du moins être égal au) montant de 135.788,44 euros.

Or, d'après la fiche de synthèse de la refacturation des frais de l'année 2017, un total HTVA de 491.857,96 euros aurait été refacturé aux différentes entités du groupe en 2017. A suivre les explications de SOCIETE1.) (et de son expert), la taxe en aval sur les refacturations pour 2017 équivaldrait donc à 83.615,85 euros (soit 17% du montant surligné de refacturation hors TVA de 491.857,96 euros).

Autrement dit, il existerait une différence de 52.172,59 euros entre, d'une part, le montant de la taxe en amont déclarée comme déductible en relation avec des frais encourus en 2016 et prétendument refacturés (à savoir 135.788,44 euros) et, d'autre part, le montant de taxe en aval collectée en 2017 sur les refacturations (à savoir 83.615,85 euros).

Une telle différence ne devrait pourtant pas exister si, comme le prétend le rapport d'expertise, la refacturation de tous les frais marqués comme tels en 2016 était effectuée avec application générale d'un taux de TVA de 17%. La conclusion ne pourrait dès lors qu'être que tous les frais encourus en 2016 et déclarés comme ayant fait l'objet d'une refacturation en 2017 n'ont pas été réellement refacturés en 2017.

Tel raisonnement de l'AEDT se baserait sur les informations et explications données à la fois par la société demanderesse elle-même et par son expert.

Si SOCIETE1.) reproche à l'AEDT d'omettre de prendre en compte le fait qu'une partie des frais et honoraires sont refacturés à des clients (et non à d'autres sociétés du groupe), il aurait alors appartenu à la partie demanderesse de produire lesdites refacturations aux clients ainsi que les factures des prestataires de service externes correspondantes supposées confirmer ses affirmations.

Certaines refacturations seraient effectuées par SOCIETE1.) avant même l'émission de la facture par le prestataire de service externe. Ce serait le cas notamment de la facture n° VE - 53 adressée par SOCIETE1.) à SOCIETE4.) émise en date du 9 mars 2016 alors que la facture n° NUMERO6.) adressée par SOCIETE5.) à SOCIETE1.) n'aurait été émise qu'en date du 6 juillet 2016. Il en irait de même de la facture n° VE - 62 qui aurait été adressée par SOCIETE1.) à SOCIETE6.) AG émise en date du 13 avril 2016 alors que la facture adressée par ELVINGER HOSS PRUSSEN à SOCIETE1.) n'aurait été émise qu'en date du 4 octobre 2016.

Pour le reste, SOCIETE1.) se contenterait essentiellement à produire des exemples de refacturations de frais aux montants presque négligeables, tels que des frais d'extraits RCS ou de DHL d'une dizaine d'euros qui ne seraient pas de nature à expliquer les différences de plusieurs dizaines de milliers d'euros au niveau de l'impact TVA (plutôt que de la base hors taxes) identifiées par l'AEDT.

Le recours au prorata général ne pouvant être critiqué, la demande en réformation, sinon en annulation de la décision directoriale entreprise serait partant à rejeter.

### **Motifs de la décision**

#### 1. Quant aux montants déductibles pour les années 2016 et 2017

SOCIETE1.) demande la réformation de la décision directoriale sur deux points différents, d'une part en ce qui concerne le montant de la taxe en amont encouru sur les frais généraux en 2016, et, d'autre part, en ce qui concerne la détermination de la taxe en amont déductible pour les exercices 2016 et 2017.

##### *a. Le montant de la taxe en amont encouru sur les frais généraux en 2016*

Il y a lieu de relever que pour les postes où l'AEDT a constaté un montant de 0 au niveau de la base imposable (à savoir les postes « 60821 Honoraires et sous-traitance », « NUMERO4.) Prestations de services - Groupe », « NUMERO5.) Honoraires de comptabilité » et « 613422 Honoraires audit interne »), il faudrait donc, en suivant les explications de SOCIETE1.), qu'il s'agisse soit de charges de l'exercice précédent (avec apparition de comptes de régularisation au crédit en 2015), soit de charges de l'exercice subséquent (avec apparition de comptes de régularisation au débit en 2016).

La première de ces alternatives est exclue puisque le poste « *comptes de régularisation* » au passif du bilan (qui devrait alors avoir été crédité) est à 0 au 31 décembre 2015. La deuxième alternative ne correspond pas non plus à la réalité, étant donné que le total du poste « *comptes de régularisation* » à l'actif du bilan au 31 décembre 2016 ne s'élève qu'à 12.303,16 euros alors que la somme de la TVA en amont allouée aux différents postes à base 0 du compte de résultat excède les 55.000.- euros (ce qui correspondrait à une base dépassant les 300.000.- euros).

Au lieu de démontrer directement à l'AEDT de quelle manière elle parvient concrètement à un montant de TVA en amont excédant les 55.000.- euros alloué aux différents postes à base 0 du compte de résultat, SOCIETE1.) avance encore qu'un « *compte peut également avoir une base à « 0 » avec un montant de TVA en amont ou en aval si son solde a été transféré en cours d'année ou en fin d'année sur un autre compte* ».

Force est toutefois de constater que, même en effectuant un nouveau calcul basé sur les explications fournies par SOCIETE1.) au point n° 19 de ses conclusions du 7 mars 2023, en prenant en considération (i) le montant de 12.303,16 euros correspondant au total du poste « *comptes de régularisation* » à l'actif du bilan au 31 décembre 2016, (ii) le montant de 16.841,13 euros correspondant au solde du compte « *NUMERO5.) Honoraires de comptabilité* » ayant été transféré sur le compte « *NUMERO7.) Honoraires intragroupe* » en date du 31 octobre 2016 et (iii) le montant de 83.695,03 euros correspondant au solde du compte « *NUMERO4.) Prestations de service Groupe* » ayant été transféré sur les comptes « *NUMERO8.)* » pour 73.456,52 euros et « *NUMERO9.)* » pour 10.238,51 euros en date du 31 octobre 2016, on ne parvient qu'à une base totale de 112.839,32 euros.

Or, ce montant de 112.839,32 euros est encore bien inférieur au montant de base dépassant les 300.000.- euros qui justifierait que le montant de TVA en amont excède les 55.000.- euros.

Au vu de ce qui précède, la demande de SOCIETE1.) quant à l'admission du montant de 15.832,74 euros parmi le total de la taxe en amont entrant en ligne de compte pour l'exercice 2016 est à rejeter.

*b. La taxe en amont déductible pour les exercices 2016 et 2017*

Pour ce qui concerne, en second lieu, la détermination de la taxe en amont déductible pour les exercices 2016 et 2017, le désaccord entre parties porte sur l'application, par SOCIETE1.), de la méthode, dite de l'affectation réelle, telle que prévue à l'article 51 de la LTVA.

Suivant ledit article « (...) *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.*

*De même l'administration peut obliger l'assujetti de procéder de la manière prévue à l'alinéa qui précède, lorsque l'application du prorata visé à l'article 50 aboutit à créer des inégalités dans l'application de la taxe.*

*L'administration peut encore autoriser ou obliger l'assujetti, sous les conditions qu'elle fixera, à appliquer des prorata spéciaux pour chaque secteur ou pour certains secteurs de son activité économique. »*

Cette méthode de détermination de la part déductible de la taxe en amont consiste à lier des frais à l'entrée, engendrant de la taxe en amont, à une ou plusieurs opérations précises à la sortie, engendrant ou non un droit à déduction de la taxe en amont subie en aval.

« *C'est à bon droit que les juges de première instance ont retenu, en se référant à la jurisprudence de la CJUE (arrêt Enkler C-230/94 et Koplania C-280/12), qu'il **incombe à celui qui demande la déduction de la TVA d'établir que les conditions pour en bénéficier sont remplies** (...) » (Cour, 20 décembre 2017, n° 42643 du rôle)*

En matière de refacturation, l'affectation réelle ne peut donc se faire autrement que par la mise en relation entre la (ou les) facture(s) d'entrée (sur base de laquelle ou desquelles la TVA en amont est encourue) et la (ou les) facture(s) de sortie, qui comportent l'incorporation des coûts des frais refacturés dans une base ouvrant droit à déduction.

Il revient dès lors à SOCIETE1.) de rapporter cette preuve et de démontrer ledit lien.

L'article 48, paragraphe 2 de la LTVA est clair, en ce qu'il dispose que « *le droit à déduction (...) prend naissance au moment où la taxe devient exigible* ».

L'exigibilité ayant en principe lieu au moment du fait générateur, c'est-à-dire au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée (article 21

de la LTVA), c'est également à ce moment que le droit à déduction (si droit à déduction il y en a) prend naissance et non pas au moment de la refacturation ultérieure.

SOCIETE1.) invoque la violation du principe de confiance légitime dans le chef de l'AEDT, il y a tout d'abord lieu de relever que tel principe 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'ordonnement juridique par rapport à une même situation administrative qui est la sienne.

Ce n'est que dans une situation où l'application d'un même texte de l'ordonnement juridique comporte, dans le chef de l'administration, une certaine marge d'appréciation que l'application du principe de confiance légitime est appelée 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, n° 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'AEDT dispose d'un large pouvoir d'appréciation. 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 LTVA, qui imposent par principe l'application d'un prorata général déduit du chiffre d'affaire (article 50) pour ensuite permettre à l'AEDT 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* »).

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 et en fin de compte de l'absence de dispositions générales et abstraites dans la LTVA ou dans un règlement d'exécution de cette dernière.

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

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.

C'est dans ce contexte que l'AEDT a demandé à SOCIETE1.) dans son courrier du 12 août 2019 : « *Veillez fournir un relevé des frais refacturés, indiquant le lien entre les prestations achetées et les prestations refacturées (voir modèle en annexe), ainsi qu'un relevé des factures ne faisant pas partie de la refacturation* ».

Il ne suffit en effet pas de fournir tous les éléments, mais de **démontrer, concrètement**, le lien direct et immédiat entre tel poste de frais et tel chiffre d'affaires de refacturation.

SOCIETE1.) formule une offre de preuve par expertise et demande à voir nommer un expert en comptabilité pour évaluer le lien d'affectation entre les frais pris en charge et la refacturation et pour déterminer, sur base de sa comptabilité de SOCIETE1.), le bienfondé des montants déduits au titre de la TVA en amont dans les deux déclarations fiscales litigieuses pour l'année 2016 et pour l'année 2017.

Le tribunal tient à rappeler qu'aux termes de l'article 351 du nouveau code de procédure civile, une mesure d'instruction ne peut être ordonnée sur un fait que si la partie qui l'allègue ne dispose pas d'éléments suffisants pour le prouver. En aucun cas la mesure d'instruction ne peut être ordonnée en vue de suppléer la carence de la partie dans l'administration de la preuve.

Ensuite, il y a lieu de relever que la charge de la preuve de l'affectation réelle, décrit ci-dessus, n'est pas non plus un problème de comptabilité, ni ne permet d'être résolu par la seule référence au caractère régulier en la forme de la comptabilité de SOCIETE1.). Même si la comptabilité de SOCIETE1.) était régulière en la forme et reprenait l'ensemble des produits et charges, actifs et passifs, de façon à donner une image fidèle de la situation patrimoniale de l'assujettie, cela ne voudrait pas pour autant dire que l'affectation réelle, sur le plan de la TVA, d'un élément de charges donné à un élément de chiffre d'affaires soit nécessairement correcte.

L'un n'a pas (ou du moins pas nécessairement) de lien avec l'autre.

Si une force probante renforcée de la comptabilité existait en matière de TVA, ce qui n'est pas le cas sur base des dispositions de la LTVA, elle ne serait d'aucune utilité en l'espèce, puisqu'il s'agit de démontrer non pas l'exactitude des entrées comptables par rapport aux pièces comptables sous-jacentes, **mais d'établir un lien économique** entre différentes entrées comptables/pièces comptables sous-jacentes, par hypothèse toutes régulières en la forme.

La validation des comptes annuels de SOCIETE1.) par un réviseur d'entreprises agréé n'est dès lors pas pertinente en l'espèce non plus.

SOCIETE1.), qui est elle-même à l'origine de son système de refacturation et à **laquelle incombe en tout état de cause la charge de la preuve**, est la mieux placée pour identifier les liens entre factures d'entrée et factures de sorties, requis pour l'exercice de l'affectation réelle.

Aucune violation du principe de confiance légitime ne saurait être retenue dans le chef de l'AEDT.

Il est encore reproché à l'AEDT une violation du principe dit de « *minutie* », soit un ensemble de devoirs qui imposent à toute administration d'agir de manière diligente et raisonnable, en veillant au respect de l'intérêt général et de la légalité.

Le tribunal tient tout d'abord à rappeler que la présomption de régularité au sens du paragraphe 208 de la « *Abgabenordnung* » tel qu'invoqué dans ce contexte par SOCIETE1.), n'est pas applicable en l'espèce étant donné que la « *Abgabenordnung* » elle-même ne s'applique pas en matière de TVA.

Il est constamment admis au Luxembourg que la « *Abgabenordnung* » ne s'applique pas au domaine des impôts indirects, tel que la TVA, alors qu'aucune disposition légale n'a rendu ledit texte applicable à la matière de la TVA (J.-P. Winandy, Manuel de la TVA au Luxembourg, Legitech, Edition 2013, pp. 555 à 557).

Pour le surplus, le tribunal retient que SOCIETE1.) reste en défaut d'établir en quoi elle se serait heurtée, au niveau administratif, à une administration mutique qui selon SOCIETE1.) refuserait toute tentative d'explication.

A cet égard, il y a lieu de relever que la forme de tableau proposée par l'AEDT n'est – contrairement à ce qu'affirme SOCIETE1.) – pas un prérequis indispensable. La décision directoriale entreprise précise à cet égard en sa page 2 que « *die an Sie verschickte und von Ihnen beanstandete Modell-Tabelle [bietet] lediglich eine Hilfestellung für den Mehrwertsteuerpflichtigen [an] um den Sachverhalt der Weiterverrechnungen klar und einfach verständlich darzulegen. Dies bedeutet aber nicht, wie Sie der Verwaltung vorwerfen, dass es sich um eine unabdingliche Voraussetzung handelt diese zu benutzen, um den Vorsteuerabzug zu gewähren* ».

Il suffit, en effet, que l'AEDT soit en mesure, pour chaque facture d'achat, d'identifier la ou les factures de refacturation liées.

Tel n'était cependant pas le cas au vu de la quantité de documents fournis par SOCIETE1.) sans cependant démontrer, concrètement, le lien direct et immédiat entre les frais et le chiffre d'affaires de refacturation.

Pour le surplus, le tribunal renvoie encore à ses développements ci-dessus, dont notamment par rapport au courrier du 12 août 2019, desquels il résulte que l'AEDT a agi de manière raisonnable et diligente en permettant suffisamment à SOCIETE1.) de lui fournir des preuves **concrètes** quant au lien direct et immédiat entre les postes de frais et le chiffre d'affaires de refacturation.

Dans ces conditions, la demande en réformation de la décision directoriale entreprise est également à rejeter sur ce point.

## 2. Quant à la demande en annulation des bulletins litigieux

Subsidiairement SOCIETE1.) demande à voir annuler les bulletins de taxation d'office pour méconnaissance de l'obligation de l'administration de respecter le principe de bonne administration dans la vérification des montants pouvant bénéficier de la déductibilité de la TVA en amont.

L'article 76, paragraphe 3 de la LTVA dispose que les bulletins portant rectification ou taxation d'office sont susceptibles d'une réclamation et qu'un recours judiciaire dans un délai de trois mois sous peine de forclusion peut être introduit **contre la décision directoriale** à prendre à la suite de la susdite réclamation.

Il en résulte que ce recours ne peut porter que sur la contestation relative à la décision directoriale, même si la décision à prendre à ce sujet aura le cas échéant une influence sur le sort du bulletin litigieux, mais uniquement en cas de réformation de la décision directoriale.

Or, en application de l'ensemble des développements qui précèdent ci-dessus, la décision directoriale étant à confirmer, la demande en annulation des bulletins de taxation est à déclarer irrecevable.

### 3. Quant aux demandes accessoires

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).

Au vu de l'issue de l'instance d'appel, SOCIETE1.) est à débouter de sa demande en allocation d'une indemnité de procédure.

A défaut par l'AEDT de justifier en quoi il serait inéquitable de laisser à sa charge une partie des frais exposés par elle et non compris dans les dépens, sa demande introduite sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile est également à déclarer non fondée.

Aux termes de l'article 238 du nouveau code de procédure civile, toute partie qui succombera sera condamnée aux dépens.

Il échet partant de condamner SOCIETE1.) aux frais et dépens de l'instance d'appel.

## **PAR CES MOTIFS**

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

dit la demande en annulation des bulletins de taxation d'office relatifs aux exercices 2016 et 2017 irrecevables,

dit la demande recevable pour le surplus,

la dit non fondée,

partant confirme la décision directoriale entreprise du 16 juillet 2020,



donne acte à la société anonyme SOCIETE1.) SA acte « *qu'elle se réserve le droit de réclamer, lors d'une action ultérieure contre l'État, le remboursement intégral des frais exposés dans la présente procédure* ».

déboute la société anonyme SOCIETE1.) SA de sa demande en allocation d'une indemnité de procédure,

déboute l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA de sa demande en allocation d'une indemnité de procédure,

condamne la société anonyme SOCIETE1.) SA aux frais et dépens de l'instance.