

Jugement civil n° 2019TALCH08/00152

Audience publique du mardi, 25 juin 2019.

Numéro du rôle: TAL-2018-00182

Composition :

Danielle POLETTI, vice-présidente,
Patricia LOESCH, premier juge,
Melissa MOROCUTTI, juge-délégué,
Guy BONIFAS, greffier.

ENTRE

la société à responsabilité limitée OREFA S.à.r.l., établie et ayant son siège social à L-1946 Luxembourg, 22, rue de Louvigny, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le n° B 145.880, représentée par son gérant actuellement en fonctions,

partie demanderesse aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Gilles HOFFMANN de Luxembourg du 21 décembre 2017,

comparant par Maître Jérôme BACH, avocat, demeurant à Luxembourg,

ET

- 1) l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, établie à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume, représentée par son directeur actuellement en fonctions,
- 2) l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, représenté par son Premier Ministre, Ministre d'Etat actuellement en fonctions, ayant ses bureaux à L-1352 Luxembourg, 4, rue de la Congrégation, et pour autant que de besoin par le directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines à son adresse précitée,

parties défenderesses aux fins du prédit exploit HOFFMANN,

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

LE TRIBUNAL

Où la société à responsabilité limitée OREFA S.à.r.l. (ci-après la société OREFA) par l'organe de Maître Stéphanie BASTIN, avocat, en remplacement de Maître Jérôme BACH, avocat constitué.

Où l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES (ci-après l'ADMINISTRATION) et l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG (ci-après l'ETAT) par l'organe de Maître Frédérique LERCH, avocat constitué.

Objet du litige

Le litige tend à l'annulation, sinon à la réformation de la décision directoriale de l'ADMINISTRATION du 8 septembre 2017 rejetant la réclamation de la société OREFA du 12 juin 2017 contre les bulletins de taxation des années 2011 à 2014 établis le 7 mars 2017 par le bureau d'imposition 5 de Luxembourg à charge de ladite société, suite à un procès-verbal du même bureau daté du 6 octobre 2016.

Procédure

Par exploit d'huissier de justice Gilles HOFFMANN de Luxembourg du 21 décembre 2017, la société OREFA, comparant par Maître Jérôme BACH, a fait donner assignation à l'ADMINISTRATION et à l'ETAT à comparaître devant le tribunal d'arrondissement de ce siège.

Maître Frédérique LERCH s'est constituée pour l'ADMINISTRATION et l'ETAT en date du 2 janvier 2018.

L'affaire a été inscrite au rôle sous le numéro TAL-2018-00182. Elle a été soumise à l'instruction de la 8^e section.

L'instruction a été clôturée suivant ordonnance du 11 décembre 2018 et l'affaire a été renvoyée pour plaidoiries à l'audience du 8 janvier 2019.

Par jugement n° 2019TALCH08/00030 du 5 février 2019, le tribunal a déclaré le recours de la société OREFA basé sur l'article 76 de la LTVA dirigé contre l'ETAT irrecevable ; a déclaré le recours de la société OREFA basé sur l'article 76 de la LTVA dirigé contre l'ADMINISTRATION, représentée par son directeur, recevable ; a déclaré la demande en indemnisation (tous chefs confondus) de la société OREFA irrecevable en tant que dirigée contre l'ADMINISTRATION et recevable en tant que dirigée contre l'ETAT ; avant tout autre progrès en cause, a ordonné un complément d'instruction.

Sur ce, les parties ont conclu de part et d'autre.

L'instruction a été clôturée suivant ordonnance du 2 avril 2019 et l'affaire a été plaidée à l'audience du 30 avril 2019. L'affaire a été prise en délibéré à la même date.

Prétentions et moyens des parties

La société OREFA conclut à la recevabilité de son recours, motif pris que seule la décision directoriale doit être visée, dès lors que les bulletins de taxation émis après la décision du directeur ne seraient pas détachables de cette dernière et formeraient corps avec celle-ci, de sorte qu'il faudrait admettre la recevabilité d'un recours immédiat dirigé simultanément tant contre la décision du directeur que contre les bulletins de taxation subséquents. Pour le surplus, elle se rapporte à ses conclusions antérieurement prises en cause.

L'ADMINISTRATION s'est rapporté à un jugement du tribunal d'arrondissement de Luxembourg du 20 mai 2015 (rôle 148.732) pour retenir que la société OREFA, ne se satisfaisant pas de la décision directoriale du 8 septembre 2017 en ce qui concerne les acquisitions intracommunautaires, aurait dû introduire une réclamation à l'encontre du bulletin rectificatif du 6 septembre 2017. Elle conclut néanmoins à la recevabilité du recours adverse pour des raisons pratiques, mais maintient qu'il n'est pas fondé.

Motifs de la décision

- Recevabilité du recours

Le tribunal relève de prime abord que le litige, en ce qu'il couvre les années 2012 à 2014, relève de l'article 76 de la loi du 11 novembre 2009 portant modification de celle du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

Il rappelle ensuite que l'obligation, en matière de recours contre un bulletin de taxation d'office, de procéder tout d'abord par voie de réclamation existe depuis l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2010, de ladite loi du 11 novembre 2009 portant modification de celle du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

En 2017, année d'émission des bulletins de taxation d'office, l'article 76.3 de la loi de 1979 était de la teneur suivante :

« (...)

3. 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. (...) ».

Le jugement du tribunal d'arrondissement de Luxembourg n° 157/2015 du 20 mai 2015 (rôle 148.732) cité par l'ADMINISTRATION a adopté la position suivante en ce qui concerne le prédit article 76.3 de la LTVA.

« (...) »

Ce texte ne donne de sens que s'il est interprété de la façon suivante :

Sous le nouveau régime trois éventualités peuvent se présenter et la procédure à suivre est fonction du sort que le directeur de l'administration réserve à une réclamation.

- Si la réclamation est rejetée dans sa totalité, le directeur se limitera à émettre un avis confirmatif du bulletin. Dans ce cas sa décision devra immédiatement être attaquée en justice.

- Si la réclamation est rejetée en partie, un avis confirmatif partiel interviendra. Cet avis confirmatif partiel devra lui aussi faire l'objet d'un recours judiciaire immédiat, recours qui ne pourra toutefois porter que sur les volets du dossier qui ont été maintenus par la décision directoriale.

Parallèlement un bulletin rectificatif devra être émis pour la partie de la réclamation qui a été admise, afin que l'assujetti puisse, à ce propos, connaître les détails de la nouvelle imposition et les montants qui ont été retenus en définitive.

Compte tenu du fait que le but recherché par le législateur était de résoudre les conflits prioritairement au niveau de l'administration, ce bulletin ne pourra pas être soumis tout de suite à l'appréciation des tribunaux, mais devra d'abord faire l'objet d'une nouvelle réclamation.

Il n'est en effet pas à exclure que sur base de nouveaux documents ou arguments à produire dans le cadre de cette réclamation, l'administration soit disposée à revoir sa position.

Une contradiction entre la décision à intervenir dans le cadre du recours judiciaire immédiat (pour la partie confirmée du bulletin) et celle sur la réclamation administrative préalable (pour la partie modifiée du bulletin) n'est d'ailleurs pas à craindre, étant donné que les deux recours concernent des aspects différents du litige.

- Si la réclamation est admise dans sa totalité, il y aura uniquement lieu à émission d'un bulletin rectificatif. Ce bulletin devra lui aussi être attaqué tout d'abord par voie de réclamation et ne pourra être soumis à l'examen des tribunaux que lorsque la nouvelle réclamation aura été rejetée à son tour par le directeur de l'administration. (...) ».

En l'occurrence, la société OREFA a attaqué la seule décision directoriale du 8 septembre 2017 et ce sur deux points : le problème des acquisitions intracommunautaires pour l'exercice 2012 et l'étendue de son droit à déduction pour les exercices 2011 à 2014.

Par sa décision du 8 septembre 2017, le directeur a rejeté la réclamation en ce qui concerne l'étendue du droit à déduction de l'assujetti pour les exercices 2011 à 2014, confirmant ainsi les bulletins critiqués sur ce point, mais il a admis partiellement la réclamation portant sur les acquisitions intracommunautaires pour l'année 2012 (facture PHILIPPS DE PURY & COMPANY n° UKOS0212/10S7/1 du 27 septembre 2012) et émis un bulletin rectificatif daté au 6 septembre 2017.

En application des principes dégagés par le jugement du 20 mai 2015 précité, si l'étendue du droit à déduction pour les exercices 2011 à 2014 (confirmé par décision du 8 septembre 2017) pouvait dès lors faire l'objet d'un recours judiciaire immédiat, la question des acquisitions intracommunautaires pour l'année 2012 en rapport avec la prédite facture PHILIPPS DE PURY & COMPANY n° UKOS0212/10S7/1 du 27 septembre 2012 ayant fait l'objet du bulletin rectificatif aurait dû, quant à elle, faire l'objet d'une nouvelle réclamation.

Le tribunal note néanmoins que par exploit d'huissier de justice du 17 août 2015, appel a été interjeté contre ce jugement signifié le 21 juillet 2015.

Dans son arrêt N° 161/17 – VII – CIV du 15 novembre 2017, la Cour n'a pas retenu le raisonnement des premiers juges et a retenu ce qui suit :

« (...) La Cour ne saurait suivre ce raisonnement.

Avant la modification législative du 10 novembre 2009, le paragraphe (3) de l'article 76 de la loi sur la TVA était de la teneur suivante :

« Sont susceptibles de recours les bulletins portant rectification ou taxation d'office. Le recours est introduit par une assignation devant le tribunal civil. 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 la notification du bulletin ».

Aux termes du paragraphe (4) de l'article 76 :

« Le délai prévu au paragraphe (3) est susceptible d'être suspendu par l'introduction d'une réclamation contre les bulletins émis. La réclamation, dûment motivée, doit être introduite par écrit auprès du bureau d'imposition compétent. 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 donnera lieu soit à un avis confirmatif du bulletin attaqué soit à l'émission d'un bulletin rectificatif.

La prédite décision indiquera la durée du délai encore disponible pour l'introduction devant le tribunal mentionné au paragraphe (3) ; le délai encore disponible courra à partir de la date de la notification de l'avis confirmatif ou du bulletin rectificatif ».

La réforme de 2009 a eu pour effet de rendre obligatoire la réclamation préalable auprès du bureau d'imposition compétent pour un assujetti contestant les bulletins de rectification ou de taxation d'office lui notifiés « de manière à ce que l'assujetti ne puisse assigner l'administration en justice qu'après avoir préalablement épuisé le recours administratif » (Doc. parl. 6027, Commentaire des articles p.13 ad article III, ad paragraphe 1).

Pour le reste cependant, la législation n'a pas changé, dans la mesure où le nouveau texte, à l'instar de l'ancien texte, dispose que la décision du directeur « se substitue à l'imposition entreprise ».

Le deuxième alinéa du paragraphe (3) de l'article 76 dispose ensuite que : « la décision du directeur est susceptible de recours ».

Il est vrai que le paragraphe (3) de l'article 76 de la loi sur la TVA dispose que la décision du directeur 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 portant rectification du bulletin attaqué.

Dans sa décision du 9 mars 2012, le directeur a d'ailleurs dit lui-même que « des bulletins d'impôt redressés tenant compte de ce qui précède seront notifiés pour les années concernées (2007 à 2009) ».

En l'espèce, le directeur a partiellement fait droit à la réclamation en admettant d'une part que les prestations de services facturées à la société X rentraient dans le champ d'application de la TVA de sorte que les dépenses entrant dans les éléments constitutifs du prix desdites opérations étaient entièrement déductibles, mais en décidant d'autre part que les prestations de services étaient taxables au taux normal de 15 % applicable (à l'époque) au Luxembourg.

La décision directoriale a donc donné lieu à un bulletin rectificatif qui ne donnait que partiellement raison à la réclamation de la société X.

Suivre la démarche préconisée par le tribunal aboutirait à forcer la société X à introduire une réclamation contre la partie du bulletin qui lui était défavorable. Comme ce bulletin n'était que l'émanation de la décision directoriale, une telle réclamation était forcément vouée à l'échec dans la mesure où le directeur ne ferait que réitérer sa décision et un nouveau bulletin identique au premier serait émis contre lequel l'assujetti devrait alors à nouveau faire une réclamation.

L'assujetti resterait donc à tout jamais bloqué dans la phase de la réclamation administrative sans jamais avoir le droit d'introduire un recours judiciaire.

La Cour retient de l'ensemble des développements qui précèdent que dès que le directeur de l'Administration et de l'Enregistrement a pris sa décision, le recours judiciaire est ouvert à l'assujetti. (...) ».

Le tribunal entend suivre la position de la Cour sur ce point.

Par ailleurs, il paraît plus utile dans l'intérêt bien compris du justiciable et de l'Administration, et ayant en vue cet objectif d'accélération des procédures voulue par la modification législative, de soumettre l'intégralité de la situation fiscale de l'assujetti à l'appréciation du tribunal judiciaire lorsqu'un recours judiciaire est introduit, comme en l'espèce, au lieu d'obliger l'assujetti de passer par la procédure administrative à chaque fois que l'administration émet un nouveau bulletin.

Le tribunal retient dès lors que c'est à bon droit que la société OREFA a dirigé son recours contre la seule décision directoriale du 8 septembre 2017.

- Demande en annulation, sinon en réformation

Pour rappel, la société OREFA demande 1) à voir constater et admettre que le montant des acquisitions intracommunautaires doit être réduit d'un montant de 108.896,95 £, soit 136.802.- euros et non d'un montant de 94.470.- euros tel que retenu par l'ADMINISTRATION, conformément à la facture n° UK0560212/1057/1 du 27 septembre 2012 émise par la galerie, 2) à voir constater et admettre que la TVA grevant l'acquisition d'œuvres d'art peut être intégralement déduite et 3) à voir constater et admettre que la cession de titres de participation et de valeurs mobilières réalisées par elle ne doit pas être incluse dans son chiffre d'affaires et ne peut être retenue pour le calcul du prorata visé à l'article 50 de la LTVA.

S'agissant des acquisitions intracommunautaires de biens soumis au calcul de la TVA, elle soutient que 1) la décision contestée ne repose sur aucune motivation concrète (non-application de la procédure administrative non contentieuse) et n'est donc pas valable et que 2) la décision contestée procède d'une interprétation inexacte de la

situation faite par l'ADMINISTRATION (mauvaise application de l'article 56ter-3, point 4, de la LTVA) et doit dès lors être réformée.

S'agissant du droit à déduction au titre de l'activité de négoce d'œuvre d'art, elle soutient que 1) la décision contestée ne repose sur aucune motivation concrète (non-application de la procédure administrative non contentieuse) et n'est donc pas valable et que 2) la décision contestée procède d'une interprétation inexacte de la situation faite par l'ADMINISTRATION (mauvaise application de l'article 48 de la LTVA) et doit dès lors être réformée. Subsidiairement, elle fait plaider pour le cas où le tribunal devait admettre le principe du refus de la déduction de la taxe en amont relative à l'activité de négoce d'art défendu par l'ADMINISTRATION, le principe de confiance légitime s'opposerait à la remise en question de la déduction de la TVA concernant la prédite période telle qu'elle fut admise au cours des exercices 2009 et 2010.

S'agissant du droit à déduction au titre de son activité financière, elle soutient que 1) la décision contestée ne repose sur aucune motivation concrète (non-application de la PANC) et n'est donc pas valable et que 2) la décision contestée procède d'une interprétation inexacte de la situation faite par l'ADMINISTRATION (mauvaise application de l'article 50 de la LTVA) et doit dès lors être réformée.

Pour des raisons de logique juridique, il convient d'examiner en premier lieu le moyen tiré de l'inapplicabilité des règles gouvernant la procédure administrative non-contentieuse à la matière de la TVA, ce moyen étant commun aux trois points critiqués par la société OREFA.

1. Violation de l'article 9 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 (procédure administrative non-contentieuse – PANC)

L'article 1^{er} alinéa 1 de la loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse (la loi sur la PANC) dispose: « *Le Grand-Duc est habilité à édicter un corps de règles générales destinées à réguler la procédure administrative non contentieuse.* »

Suivant l'article 4 de cette loi: « *Les règles établies par le règlement grand-ducal visé à l'article premier s'appliquent à toutes les décisions administratives individuelles pour lesquelles un texte particulier n'organise pas une procédure spéciale présentant au moins des garanties équivalentes pour l'administré.* »

L'article 5 de la même loi a la teneur suivante: « *La présente loi et ses règlements d'exécution ne s'appliquent pas à la matière des contributions directes.* »

L'article 6 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations de l'Etat et des communes (le règlement sur la PANC) est conçu comme suit : « *Toute décision administrative doit baser sur des motifs légaux.* »

La décision doit formellement indiquer les motifs par l'énoncé au moins sommaire de la cause juridique qui lui sert de fondement et des circonstances de fait à sa base, lorsqu'elle:

- refuse de faire droit à la demande de l'intéressé;*
- révoque ou modifie une décision antérieure, sauf si elle intervient à la demande de l'intéressé et qu'elle y fait droit;*
- intervient sur recours gracieux, hiérarchique ou de tutelle;*
- intervient après procédure consultative, lorsqu'elle diffère de l'avis émis par l'organisme consultatif ou lorsqu'elle accorde une dérogation à une règle générale.*

Dans les cas où la motivation expresse n'est pas imposée, l'administré concerné par la décision a le droit d'exiger la communication des motifs.

L'obligation de motiver n'est pas imposée lorsque des raisons de sécurité extérieure ou intérieure de l'Etat s'y opposent ou lorsque l'indication des motifs risque de compromettre le respect de l'intimité de la vie privée d'autres personnes. »

Les bulletins de taxation de la TVA émis par l'ADMINISTRATION constituent des décisions administratives individuelles. Elles ne concernent pas la matière des contributions directes, étant donné que la TVA constitue un impôt indirect.

Les bulletins de taxation de l'ADMINISTRATION relèvent donc en principe du champ d'application matériel de la procédure administrative non contentieuse.

L'article 76 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la TVA énonce des règles relatives aux bulletins de taxation de l'administration.

L'article 76.2 2 de cette loi énonce des règles relatives à la motivation des bulletins.

La loi du 1^{er} décembre 1978 sur la procédure administrative non contentieuse constitue la loi générale qui assure les garanties minimales de tout administré, sauf en matière de contributions directes.

Au cas où une loi spéciale prévoit des règles particulières relatives aux garanties de l'administré, ces dispositions spéciales s'appliquent, si elles présentent des garanties équivalentes ou plus importantes à l'administré que celles que lui confère la loi générale de 1978.

Les règles de la loi générale s'appliquent au cas où la loi spéciale, en vigueur au moment de l'entrée en vigueur de la loi générale, réserve des garanties moins importantes.

Cependant, une loi spéciale postérieure à la loi générale de 1978 peut introduire des règles spéciales qui accordent même moins de garanties. En effet, le législateur peut toujours modifier une loi, soit dans son intégralité, soit dans un domaine particulier.

La loi du 12 février 1979 sur la TVA est postérieure à la loi générale du 1^{er} décembre 1978, publiée au Mémorial le 27 décembre 1978.

Le règlement grand-ducal du 8 juin 1979 sur la procédure administrative non contentieuse est certes postérieur à la loi du 12 février 1979. Il ne constitue cependant qu'une norme édictée en vertu d'une loi antérieure à la loi sur la TVA. Les règles inscrites à la loi sur la TVA ne peuvent pas être modifiées par un règlement grand-ducal postérieur, norme inférieure à la loi, et édictée en exécution d'une loi antérieure.

Même si le règlement grand-ducal du 8 juin 1979 sur la procédure administrative non contentieuse a été édicté par l'exécutif sur base d'une loi d'habilitation, il ne constitue qu'une norme émanant du pouvoir exécutif et n'a pas un statut équivalant à une loi. Ce règlement grand-ducal, édicté par le pouvoir exécutif, n'a pas modifié la loi sur la TVA du 12 février 1979 (sur le caractère inférieur à la loi du règlement grand-ducal pris sur base d'une loi d'habilitation v. : Cour constitutionnelle, 3 janvier 2003, Mémorial A 2003, p. 90 ; Cour constitutionnelle, 21 novembre 2003, Mémorial A 2003, p. 3384).

L'article 76 de la loi sur la TVA prévoit en son paragraphe 2 alinéa 1 l'obligation d'indiquer dans chaque bulletin « *la justification sommaire des opérations effectuées d'office par l'administration* ». La loi sur la TVA prévoit donc une règle relative à la motivation des bulletins de taxation.

Cette règle spéciale relative à la motivation des bulletins de taxation, introduite en matière de TVA, postérieurement à l'entrée en vigueur de la loi générale du 1^{er} décembre 1978, s'applique dès lors en matière de TVA, et non la règle générale de motivation de l'article 6 du règlement du 8 juin 1979 sur la procédure administrative non contentieuse.

Le tribunal renvoie à ce propos à un arrêt de la Cour de cassation du 1^{er} juin 2017 duquel il résulte que « *la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, qui est postérieure à la loi du 1^{er} décembre 1978, précitée [la loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse], et au règlement grand-ducal d'exécution du 8 juin 1979, régleme en son article 76, dont les paragraphes 2, 3 et 4, pertinents en l'espèce, sont reproduits à l'arrêt attaqué, la procédure à suivre en matière de taxation d'office, en énonçant des règles spéciales relatives à la motivation et à la notification des bulletins afférents par l'administration, aux délais et aux voies de recours, ainsi qu'aux instructions afférentes que les bulletins doivent contenir à l'intention de l'assujetti, règles qui comportent pour l'administré des garanties au moins équivalentes à celles visées à l'article 4, précité, de la loi du 1^{er} décembre 1978, de sorte que les dispositions supplétives du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes ne s'appliquent pas à la matière régie par l'article 76 de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée* ».

Cet arrêt vient confirmer une jurisprudence dominante des cours et tribunaux luxembourgeois qui renaient de manière constante que la procédure administrative non contentieuse (PANC) n'est pas applicable en matière de TVA (notamment Cour 9 mars 2016, n° 44/16 – VII – CIV, n° 41706 du rôle).

C'est partant à tort que la société OREFA fait plaider l'applicabilité à la matière de la TVA et plus particulièrement aux recours mis en place par l'article 76 de la loi TVA de la loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse et de son règlement grand-ducal d'exécution du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes.

Pour être complet le tribunal retient que les bulletins de taxation d'office du 7 mars 2017 portant sur les exercices 2011 à 2014 reprennent en détail les montants et les calculs qui, aux yeux de l'administration, justifient la taxe mis en compte. Sous la rubrique « *Observations* » ils contiennent la remarque « *taxation opérée suivant procès-verbal annexé* » suivie de l'incidence fiscale pour chaque exercice donné. Ce procès-verbal du 6 octobre 2016 qui détaille les opérations et les calculs effectués par l'ADMINISTRATION, ainsi que les montants correspondants de la taxe due par l'assujetti a été communiqué à la société OREFA qui y a pris position dans son courrier du 12 juin 2017.

Concernant l'existence d'une motivation dans la décision directoriale du 8 septembre 2017, il appert de la lecture de ladite décision qu'elle est motivée par référence aux éléments de fait et de droit du différend. Cette décision comporte donc une motivation.

La question de savoir si ces motivations (bulletins et décision) sont juridiquement correctes relève du contrôle au fond.

Le moyen tiré d'une motivation insuffisante des bulletins de taxation et de la décision directoriale n'étant pas fondé, il n'y a pas lieu de se prononcer sur la sanction de la non-observation des dispositions de l'article 76 paragraphe 2 de la loi sur la TVA.

2. *Fondement des critiques*

Il convient maintenant d'examiner successivement chacun des 3 points critiqués par la société OREFA (acquisitions intracommunautaires de biens ; droit à déduction au titre de l'activité de négoce ; droit à déduction au titre de l'activité financière) en considération des pièces et éléments de preuve soumis par les parties.

A cet égard, il convient tout d'abord de relever que conformément aux principes directeurs du procès énoncés aux articles 58 et 60 du nouveau code de procédure civile, les parties conduisent l'instance.

Suivant l'article 58 du nouveau code de procédure civile « *Il incombe à chaque partie de prouver conformément à la loi les faits nécessaires au succès de sa prétention.* ».

L'article 60 du même code dispose :

« (...) »

Si une partie détient un élément de preuve, le juge peut, à la requête de l'autre partie, lui enjoindre de le produire, au besoin à peine d'astreinte. Il peut, à la requête de l'une des parties, demander ou ordonner, au besoin sous la même peine, la production de tous documents détenus par des tiers s'il n'existe pas d'empêchement légitime. »

Au vu de ces principes directeurs qui régissent la charge des preuves, il appartient donc aux parties de soumettre les éléments de preuve qui justifient leurs prétentions.

2.1. Acquisitions intracommunautaires de biens

Le tribunal relève que la société OREFA reproche à l'ADMINISTRATION de ne pas lui avoir reconnu une réduction d'un montant de 108.896,95 £, soit 136.802.- euros, au lieu d'un montant de 94.470.- euros.

Suivant facture PHILIPPS DE PURY & COMPANY n° UKOS0212/10S7/1 du 27 septembre 2012 (pièce 10, farde de Me BACH) à l'adresse de « OREFA S.à.r.l., 7, Avenue Gaston Diederich, Luxembourg 1420, Luxembourg », la société de droit anglais PHILIPPS DE PURY & COMPANY Ltd établie à Londres a vendu une œuvre M.N. « (...) » pour le prix de « £108.896,95 ». Ce montant s'entend TTC.

Ladite facture renseigne ainsi un montant de « £15.000 » à régler au titre de la TVA anglaise (12%) applicable à l'opération.

D'après le principe posé par l'article 2 b) de la loi TVA de 1979, les acquisitions intracommunautaires de biens effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti dans le cadre de son entreprise sont soumises à la TVA.

Il s'ensuit que si un bien acquis a été expédié ou transporté à partir d'un autre État membre de la CE à destination du Luxembourg, donc si le bien arrive physiquement sur le territoire du Luxembourg, cette acquisition est imposable en tant qu'acquisition intracommunautaire de biens au Luxembourg.

Aux termes de l'article 56ter-3, point 4, relatif au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire dans le domaine des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité invoqué par la société OREFA : « *Par dérogation à l'article 2, point b), les acquisitions intracommunautaires de biens d'occasion, d'objets d'art, de collection ou d'antiquité ne sont pas soumises à la taxe sur la valeur ajoutée lorsque le vendeur est un assujetti-revendeur agissant en tant que tel et que le bien acquis a été soumis à la taxe dans l'Etat membre du départ de l'expédition ou du transport conformément au régime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire. »*

L'ADMINISTRATION a, par le biais de la décision directoriale du 8 septembre 2017, accepté le principe que la transaction issue de la facture PHILIPPS DE PURY &

COMPANY n° UKOS0212/10S7/1 du 27 septembre 2012 est à considérer comme une acquisition intracommunautaire non soumise à la TVA, de sorte qu'au niveau du quantum de la régularisation à intervenir, le montant de 94.470.- euros, initialement comptabilisé par l'ADMINISTRATION dans le bulletin de taxation d'office du 7 mars 2017 relatif à l'exercice 2012, a été annulé.

Le tribunal note que ce montant, contrairement au soutènement de la société OREFA, ne constitue pas un montant arbitraire, mais correspond en réalité au montant hors TVA de l'acquisition faite suivant la prédite facture n° UKOS0212/10S7/1 (cf. pièce 9 de la farde I de Maître Frédérique LERCH : information obtenue par l'ADMINISTRATION via le système d'information VIES et correspondant à la transaction renseignée par le vendeur).

L'ADMINISTRATION justifie sa décision en expliquant que comme les montants retenus au titre des acquisitions intracommunautaires le sont hors TVA, seul un montant hors TVA peut être déduit et non un montant TTC comme le sollicite la société OREFA à laquelle il appartient de diriger sa demande de remboursement auprès du fisc anglais conformément à l'article 171 paragraphe 1 de la directive TVA 2006/112/CE.

Au vu de ces développements et en l'absence de tout autre élément de nature à énerver ce raisonnement, le tribunal retient, conformément aux développements de l'ADMINISTRATION, que la société OREFA a réalisé l'acquisition intracommunautaire de l'œuvre M.N. pour la somme de 94.470.- euros HTVA et que c'est ce seul montant HTVA qui est à déduire et non le montant de 136.802.- euros TTC.

2.2. Déduction au titre de l'activité de négoce d'œuvre d'art

Le tribunal relève que la société OREFA reproche à l'ADMINISTRATION de ne pas lui avoir reconnu un droit de déduction au titre de ses activités de négoce d'œuvres d'art en raison de l'absence de recettes taxables sur la période vérifiée. Elle estime que son activité est d'acquérir des œuvres d'artistes peu connus afin de les revendre avec une plus-value en attendant que la cote de l'artiste se développe ce qui pourrait prendre jusqu'à 5 années. Elle conclut que le temps requis entre une activité préparatoire (qui constitue selon la jurisprudence de la CJCE une activité économique) et la réalisation du chiffre d'affaire n'est pas à considérer comme une absence d'activité économique. Elle critique de ce fait la méthode de redressement fiscale pour être simpliste, arbitraire, expéditive et contraire aux arrêts *R., I.* et *GHENT COAL TERMINAL* de la Cour de Justice de l'Union Européenne. Elle maintient que la taxe qu'elle entend déduire serait à mettre en rapport avec des actes préparatoires de l'exercice ultérieur d'une activité qu'elle aurait toujours eu l'intention d'exercer et qu'elle entend encore exercer dans le futur.

L'ADMINISTRATION fait valoir qu'un droit à déduction ne serait admis en faveur d'un assujetti qu'à condition que la TVA en amont pour laquelle il entend obtenir un

droit à déduction soit en lien direct et immédiat avec des opérations en aval ouvrant droit à déduction. Si l'accomplissement d'actes préparatoires peut ouvrir le droit à déduction, la seule affirmation d'actes préparatoires serait insuffisante à défaut d'éléments objectifs confirmant l'intention déclarée. Dans la mesure où un droit à déduction ne serait ouvert que si la preuve du caractère préparatoire des frais exposés et de leur lien direct et immédiat avec une opération en aval était rapportée, ce serait à juste titre que le directeur aurait refusé de faire droit à sa réclamation. Elle insiste sur le fait qu'il appartient à l'assujetti de prouver concrètement le caractère préparatoire des frais dont la déduction est demandée pour les années 2011 à 2014 ainsi que le caractère direct et nécessaire de ces liens avec l'exploitation future de l'activité de négoce d'œuvres d'art, qui n'a à ce jour pas été exercée par la société OREFA.

Les parties sont d'accord que l'objet social de la société OREFA est « *l'acquisition et l'aliénation d'une collection d'œuvres d'art ; l'acquisition et l'aliénation d'avions ainsi que leur exploitation ; l'acquisition, la gestion, la mise en valeur et l'aliénation de participations financières ainsi que la location immobilière* » et que l'objet social de la société OREFA est donc principalement commercial. L'ADMINISTRATION conteste toutefois que l'activité première de la société OREFA ait été exercée durant les exercices 2011 à 2014.

Par procès-verbal du 6 octobre 2016, le bureau d'imposition 5 a révélé sa volonté de rectifier d'office les déclarations TVA déposées par la société OREFA pour les années 2011 à 2014 afin de rejeter le droit de déduction de la TVA réclamé par la société au titre du volet des œuvres d'art en raison de l'absence de tout chiffre d'affaires en ce qui concerne lesdits exercices ainsi que de l'intention de réaliser de tels revenus.

Dans sa décision du 8 septembre 2017, le directeur de l'ADMINISTRATION a confirmé les redressements opérés insistant sur le fait que depuis 2009, année d'immatriculation de la société OREFA dans la liste des assujettis à la TVA luxembourgeoise, aucun chiffre d'affaires n'a encore été réalisé en relation avec la branche d'activité « *œuvres d'art* ».

A cet égard, il convient de relever que les statuts de la société OREFA, qui sont versés au dossier, ne permettent pas à eux seuls d'établir l'exercice effectif d'une activité économique au sens des dispositions de la loi modifiée relative à la TVA en ce qui concerne le négoce d'œuvres d'art.

Il est constant en cause (et d'ailleurs pas contesté par la société OREFA) qu'aucun chiffre d'affaires n'a été réalisé par cette dernière au titre d'une activité de négoce d'œuvres d'art au cours des exercices 2011 à 2014 visés.

Il est encore établi (et également soutenu par la société OREFA) que sa stratégie, comme l'indique le directeur de l'ADMINISTRATION, vise en réalité à constituer un portefeuille d'œuvres d'art dont la valeur est susceptible d'augmenter avec le temps. Le but est donc avant tout spéculatif.

Le tribunal rappelle que sont assujetties à la TVA les personnes qui effectuent de manière indépendante et habituelle une activité économique. Le caractère habituel implique la réalisation répétée de la prestation de services ou de la livraison de biens. Pour être imposables, les prestations de services et les livraisons de biens doivent être effectuées à titre onéreux (article 4.1 de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée).

En principe, chaque assujetti peut déduire de la TVA dont il est redevable sur ses livraisons de biens et prestations de services, la TVA qui lui est facturée par un autre assujetti.

« (...) les activités économiques visées par l'article 4 paragraphe 1 peuvent consister en plusieurs actes consécutifs comme le suggère déjà le texte même du paragraphe 2 de cet article en se référant à « toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services ». Parmi ces actes, les activités préparatoires, comme l'acquisition des moyens d'exploitation et, partant, l'achat d'un bien immeuble, doivent déjà être imputées aux activités économiques » (Arrêt D.A. R. et E.A. R-V. D. du 14 février 1985 Affaire 268/83 point 22).

Dans l'arrêt I. du 29 février 1996 (Affaire C-110/94), la Cour de Justice de l'Union européenne souligne que dans l'arrêt R, précité, point 22, elle a considéré que les activités économiques visées par l'article 4, paragraphe 1, peuvent consister en plusieurs actes consécutifs et que les activités préparatoires, comme l'acquisition des moyens d'exploitation et, partant, l'achat d'un bien immeuble, doivent déjà être imputées aux activités économiques.

Selon le même arrêt, point 23, le principe de la neutralité de la TVA quant à la charge fiscale de l'entreprise exige que les premières dépenses d'investissement effectuées pour les besoins et en vue d'une entreprise soient considérées comme des activités économiques et il serait contraire à ce principe que lesdites activités ne débutent qu'au moment où un bien immeuble est effectivement exploité, c'est-à-dire où le revenu taxable prend naissance. Toute autre interprétation de l'article 4 de la directive chargerait l'opérateur économique du coût de la TVA dans le cadre de son activité économique sans lui donner la possibilité de la déduire, conformément à l'article 17, et distinguerait arbitrairement entre des dépenses d'investissement effectuées avant et pendant l'exploitation effective d'un bien immeuble.

Il découle de cet arrêt que même les premières dépenses d'investissement effectuées pour les besoins d'une entreprise peuvent être considérées comme des activités économiques au sens de l'article 4 de la directive et que, dans ce contexte, l'administration fiscale doit prendre en considération l'intention déclarée de l'entreprise.

Le tribunal note que l'ADMINISTRATION, tout en admettant que les activités préparatoires (telles qu'invoquées par la société OREFA) à une activité taxable font partie des activités économiques visées par la loi TVA, a estimé que la société OREFA n'a pas démontré avoir eu l'intention de réaliser de telles activités et d'avoir considéré

qu'elle n'a pas établi avoir accompli des actes préparatoires à l'exercice de ces opérations taxées, ni établi que les acquisitions d'œuvres l'ont été pour les besoins de ces opérations préparatoires.

Concernant la preuve des activités préparatoires à une activité taxable et donc des frais ouvrant droit à déduction pour être employés pour une activité ouvrant droit à déduction, les parties sont donc en total désaccord.

Selon la société OREFA, il appartient à l'ADMINISTRATION de justifier du retrait du droit à déduction de celui qu'elle considère néanmoins comme assujetti, et non à l'assujetti de justifier de son droit à déduction, le retrait du droit à déduction constituant une exception à un « *principe fondamental* ».

L'ADMINISTRATION soutient le contraire en se référant à diverses jurisprudences nationales et européennes.

Le droit à déduction est réglé par l'article 48 de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée qui dispose :

« Dans la mesure où les biens sont utilisés pour les besoins de son entreprise et sous réserve des dispositions prévues aux articles 49 à 54, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable en raison des opérations imposables effectuées par lui :

a) la taxe sur la valeur ajoutée qui lui est facturée pour les biens et services qui lui sont ou qui lui seront fournis par un autre assujetti redevable de la taxe à l'intérieur du pays ;

[Ces termes ont été modifiés comme suit par la loi du 29 mars 2013 : - « *Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de son entreprise et sous réserve des dispositions prévues aux articles 49 à 54, l'assujetti a le droit de déduire du montant de la taxe dont il est redevable en raison des opérations imposables effectuées par lui les montants suivants :*

a) la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti redevable de la taxe à l'intérieur du pays.]

b) la taxe sur la valeur ajoutée qu'il a acquittée ou déclarée pour les acquisitions intracommunautaires de biens ;

c) la taxe sur la valeur ajoutée qu'il a acquitté ou déclarée pour les biens importés à l'intérieur du pays par lui ou à sa destination ;

d) la taxe sur la valeur ajoutée qu'il a déclarée pour l'affectation de biens visée aux articles 13, point b) et 18bis ;

e) la taxe sur la valeur ajoutée qu'il a acquittée ou déclarée en tant que redevable de la taxe au sens de l'article 26, paragraphe 1er, points a), deuxième alinéa, b) et c) ;

f) la taxe sur la valeur ajoutée qu'il a acquittée comme caution solidaire à décharge d'un assujetti établi à l'étranger, à condition toutefois que cette taxe ne lui ait pas été facturée par cet assujetti. ».

Néanmoins, pour bénéficier du droit à déduction de la TVA, il n'est pas suffisant d'être assujetti à la TVA, mais, en application de l'article 49 point 1 de la loi sur la TVA, la TVA en amont ne doit pas grever les biens et les services utilisés pour effectuer des livraisons de biens et des prestations de services exonérées ou ne rentrant pas dans le champ d'application de la TVA.

Le tribunal constate que l'article 74 de la loi sur la TVA qui règle la taxation d'office prévoit en son point 1 que *« lorsqu'au sujet des opérations effectuées par un assujetti, l'administration, sur la base de présomptions graves, précises et concordantes, a des doutes quant à l'exactitude des déclarations déposées, elle est autorisée à procéder à une taxation d'office, si ces doutes ne peuvent être dissipés par des explications, renseignements et preuves fournis par l'assujetti ».*

Il résulte de cet article que c'est l'assujetti qui doit fournir à l'administration les renseignements et les preuves de nature à dissiper les doutes de celle-ci.

Cette disposition de la loi luxembourgeoise n'est pas en contradiction avec les dispositions de la directive européenne relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée qui se borne à prescrire en son article 273 que *« les États membres peuvent prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière. ».* Il est ajouté dans un deuxième alinéa que *« la faculté prévue au premier alinéa ne peut être utilisée pour imposer des obligations de facturation supplémentaires à celles fixées au chapitre 3. ».*

Par ailleurs, dans sa décision dans l'affaire C-257/11 du 29 novembre 2012, la Cour de justice de l'Union européenne a écrit en son point 27 que *« (...) celui qui effectue des dépenses d'investissement dans l'intention, confirmée par des éléments objectifs, d'exercer une activité économique au sens dudit article 9 paragraphe 1, doit être considéré comme un assujetti. ».*

Il y a lieu d'en déduire que l'assujetti ne saurait se borner à invoquer le caractère préparatoire des actes en cause à son activité pour avoir droit à déduction, mais qu'il doit apporter des éléments objectifs confortant cette intention afin de dissiper les doutes de l'administration.

Pareillement, la Cour d'appel a retenu, en se référant à la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne (arrêt E. C-230/94 et K. 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. Il appartient donc à l'assujetti d'établir que les frais qu'il entend déduire sont en rapport avec une activité économique sujette à taxation, soit parce que ces frais présentent un lien direct et immédiat avec un élément du chiffre d'affaires ouvrant droit à déduction, soit parce qu'ils font partie des frais généraux de l'assujetti qui possède, par ailleurs, un droit à déduction (cf. CA, 2^e ch., Arrêt N° 96/18 - II-CIV du 2 mai 2018, n° 43.037 du rôle).

Il y a encore lieu de relever que tant l'arrêt C-18/13 M. O. E. du 13 février 2014 que les affaires jointes C-80/11 et C-142/11 M. du 21 juin 2012 ne font qu'affirmer la simple existence d'un « *principe fondamental du système commun de la TVA mis en place par la législation de l'Union* ». A défaut de l'affirmation de l'existence simultanée d'une présomption de déductibilité découlant de l'existence du prédit principe, le raisonnement avancé par la société OREFA ne saurait être suivi par le tribunal.

En conséquence, il n'y a pas lieu de déduire de l'existence d'un « *principe fondamental* » au droit à déduction de TVA l'existence d'une présomption de déductibilité, opérant ainsi un renversement de la charge de la preuve comme le sous-entend la société OREFA.

Cette solution s'inscrit d'ailleurs dans le cadre d'une jurisprudence nationale constante (cf. Arrêt civil de la Cour d'appel n° 156/16 du 24 octobre 2016, n° 41501 du rôle ; Arrêt civil de la Cour d'appel n° 45/17 du 8 mars 2017, n° 42640 du rôle ; Arrêt civil n° 182/17 du 20 décembre 2017, n° 42643 du rôle ; Jugement civil n° 15/2018 du 17 janvier 2018, n° 167854 du rôle) et en ligne droite avec la jurisprudence communautaire (voir notamment CJUE 14 février 1985, affaire 268/83, R. ; CJUE 11 juillet 1991, affaire C-97/90, L. ; CJUE 29 février 1996, affaire C-110/94, I. ; CJUE 15 janvier 1998, affaire C-37/95, GHENT COAL TERMINAL ; CJUE 21 mars 2000, affaires jointes C-110/98 à C-147/98, G. ; CJUE 8 juin 2000, affaire C-400/98, B. ; CJUE 3 mars 2005, affaire C-32/03, F.).

Ces arrêts prennent soin non seulement de relever la nécessité d'un lien entre les dépenses d'investissement dont la déduction est en cause et un projet ou des travaux d'investissement envisagés, mais permettent encore à l'administration fiscale d'exiger la preuve par des éléments objectifs de la réalité, ou du moins de la vraisemblance, d'un tel projet. Or, l'exigence d'éléments objectifs ne se conçoit qu'en rapport avec un projet identifié.

Ainsi des opérations projetées mais non réalisées ne font pas obstacle à l'exercice du droit à déduction à condition que l'assujetti puisse apporter la preuve qu'il existe de fortes potentialités que la réalisation du projet puisse l'amener à exécuter des transactions sur des biens livrés ou des prestations rendues, opérations soumises à la taxe, de sorte que même sans la réalisation d'un chiffre d'affaires taxable au titre d'un

exercice voire de plusieurs, les frais généraux et autres dépenses engagées par l'assujetti ouvrent droit à déduction s'ils remplissent les conditions énoncées ci-dessus.

En application des principes retenus ci-avant, pour pouvoir déduire la TVA en amont exposée pour les différents exercices litigieux, il appartient en conséquence à la société OREFA de rapporter, *in concreto* et par le biais d'éléments objectifs, la preuve du caractère préparatoire des frais pré-exposés au cours des années 2011 à 2014 pour l'activité de négoce d'œuvres d'art déclarée à partir de 2009 et pour lesquels la déduction est sollicitée.

En l'espèce, la société OREFA, hormis admettre qu'elle acquiert des œuvres d'art d'artistes encore peu connus, voire inconnus, à des fins purement spéculatives, n'a apporté aucune précision quant à la nature exacte des achats qu'elle entend déduire, ni démontré leur caractère préparatoire à son activité d'achat et vente d'œuvres d'art. S'il est exact qu'elle affirme avoir « *effectué des investissements prometteurs* » elle n'explique cependant pas au moyen de quelles initiatives, sous quelle forme et en quels façons ces « *investissements* » présentent un quelconque intérêt pratique dans le cadre de l'exercice de son activité déclarée.

Il ressort du propre aveu du gérant de la société OREFA que l'assujetti n'aura ni l'intention, ni de projets en vue de vendre une œuvre quelconque (cf. procès-verbal du 6 octobre 2016, pièce 4 de la farde I de Maître Frédérique LERCH).

A ce jour, la société OREFA reste en défaut de faire état d'éléments objectifs corroborant le lien de ces frais avec son activité d'achat et de vente d'œuvres d'art déclarée (p.ex. rôle actif de vendeur en matière d'art ou développement de la côte des artistes, auteurs des œuvres achetées).

La simple acquisition et détention d'œuvres d'art au fil des années ne saurait suffire à établir la vraisemblance d'un tel projet.

A défaut d'avoir démontré un lien direct et immédiat entre les acquisitions invoquées et l'activité économique déclarée, aucun chiffre d'affaires n'ayant été réalisé depuis 2009, il convient de confirmer la décision directoriale en ce qu'un droit de déduction pour les années 2011 à 2014 a été refusé.

Subsidiairement, la société OREFA fait plaider pour le cas où le tribunal devait admettre le principe du refus de la déduction de la taxe en amont relative à l'activité de négoce d'œuvres d'art défendu par l'ADMINISTRATION, le principe de confiance légitime s'opposerait à la remise en question de la déduction de la TVA concernant la prédite période telle qu'elle fut admise au cours des exercices 2009 et 2010.

L'ADMINISTRATION oppose à ce moyen que si son action est gouvernée par le respect de la confiance légitime, mettant l'administré à l'abri des changements d'attitude brusques et imprévus, il ne saurait y avoir violation de ce principe que si son comportement passé avait créé une situation acquise ou un droit subjectif au profit de

l'administré et s'il y avait effectivement changement brusque et imprévisible de son comportement.

En l'espèce, il n'y aurait pas eu création d'un droit acquis au profit de la société OREFA, dès lors que les exercices 2009 et 2010 n'ont pas fait l'objet ni d'un contrôle, ni d'une taxation, mais d'un simple bulletin d'information émis sur base des déclarations de l'assujetti en rapport avec l'activité de négoce d'œuvres d'art.

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, Commission c/ Conseil), 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.

En résumé, le principe général du droit tiré de la confiance légitime d'une partie tend à faire respecter la confiance que les destinataires de règles et de décisions sont normalement en droit de porter envers la stabilité inhérente à une situation donnée sur la base de ces règles et décisions. Ce principe vaut tant que toutes choses restent égales, c'est-à-dire tant que le cadre juridique et factuel reste le même.

En l'espèce, il n'est pas reproché à l'ADMINISTRATION d'avoir appliqué de façon différente à des époques différentes un même texte juridique à des situations identiques ou comparables.

Or, en l'occurrence, la situation factuelle a changé, dès lors que l'ADMINISTRATION a découvert lors d'un contrôle de régularité que l'activité de négoce d'œuvres d'art déclarée en 2009 n'avait en fait pas été exercée dans la pratique et ne le serait pas dans un avenir plus ou moins proche selon les propres déclarations du gérant de la société OREFA.

Il n'y a donc pas eu violation du principe de confiance légitime compris comme interdisant à l'administration de changer brusquement et de façon imprévisible la pratique administrative dans l'application d'un texte. Il est vrai que la jurisprudence tend à reconnaître au principe de la confiance légitime une autre signification en ce qu'il interdit à l'administration de porter atteinte, dans le cadre de son action administrative, aux droits acquis par les administrés à son égard.

Le principe du respect des droits acquis est reconnu en jurisprudence, soit en tant qu'aspect particulier du principe de confiance légitime, soit en tant que notion voisine audit principe de confiance légitime (Cour d'appel administrative 18 mai 2010, N°

26683C, Cour d'appel administrative 3 juillet 2012, N° 29958C ; Cour d'appel administrative 23 septembre 2014, N° 34197C ; Tribunal administratif 21 janvier 2016, N° 37404).

L'application du principe du nécessaire respect des droits acquis reste toutefois toujours soumise à la condition que l'administré puisse réellement se prévaloir d'un droit acquis, ce qui présuppose que, au-delà de ses attentes, justifiées ou non, l'administration ait créé à son profit une situation administrative acquise et qu'elle ait réellement reconnu ou créé un droit subjectif dans son chef au travers une décision administrative régulière, conforme au droit existant (voir les jurisprudences précitées).

Or, la société OREFA ne peut pas se prévaloir d'un tel droit acquis.

2.3. Déduction au titre de l'activité financière

Le tribunal relève que la société OREFA reproche à l'ADMINISTRATION d'avoir considéré que les recettes financières portant sur la cession de titres de participations et de valeurs mobilières tombent dans le champ d'application de la TVA. Selon elle, ces opérations consistant en la simple acquisition ou vente d'autres titres négociables de même que de participations ne constituent pas une activité économique taxable (par référence à des jurisprudences communautaires) et sont comme telles exclues du calcul du prorata de l'article 50 de la TVA. Dans le cas contraire, elle invoque l'article 2 du règlement grand-ducal modifié du 21 décembre 1979 pour retenir que ces opérations entrent dans les cas d'exclusion légaux du calcul du prorata.

L'ADMINISTRATION qualifie ces activités comme étant dans le champ de la TVA mais exonérées et donc frappées par la règle du prorata de déduction. Elle estime qu'il appartient à la société OREFA de prouver que les revenus perçus à ce titre le sont au titre de son activité d'holding et sont constitués par des dividendes, mais qu'elle ne produit aucun document du type contrat de prêt, factures, convention ou autres pour documenter ses dires et permettre d'examiner, respectivement de vérifier la nature des revenus (non déclarés) au titre des participations financières et autres produits financiers, de sorte qu'à défaut de toutes pièces probantes, l'ADMINISTRATION n'avait d'autre choix que de considérer les produits financiers engrangés par la société OREFA comme tombant sous le coup de la disposition de l'article 44 paragraphe 1, c) 9ème tiret de la loi TVA, et ce conformément à l'article 72 de la loi TVA et de les intégrer dans le calcul du prorata général, leur caractère d'opérations accessoires n'étant pas établi.

Le principe qui gouverne la TVA est le caractère imposable de toute opération effectuée à titre onéreux par un assujetti.

En l'espèce, il importe de savoir si la cession des participations et des valeurs mobilières constitue ou non une opération placée dans le champ d'application de la TVA et dans l'affirmative, si la cession des produits financiers en question est exonérée de TVA, étant entendu que les exonérés de TVA sont à reprendre dans le

calcul du prorata, sauf lorsqu'ils ont un caractère accessoire.

L'article 4, paragraphe 1^{er} de la loi TVA dispose que « *Est considéré comme assujéti au sens de l'article 2 quiconque accomplit d'une façon indépendante et à titre habituel des opérations relevant d'une activité économique généralement quelconque, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité et quel qu'en soit le lieu* ».

L'article 5 de la loi TVA dispose que « *Par activité économique on entend toute activité tendant à la réalisation de recettes, et notamment les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, les activités agricoles, les activités des professions libérales et les activités comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence* ».

Le paragraphe 2 de l'article 4 de la sixième directive définit, quant à lui, les activités économiques comme étant « *toutes les activités de producteur, de commerçant, ou de prestataire de service, y compris les activités extractives agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme une activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien meuble corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence* ».

Cette liste n'est pas exhaustive.

La CJCE à l'occasion d'un arrêt de principe « POLYSAR INVESTISSEMENTS NETHERLAND / INSP », 20 juin 1991, aff 60/90, confirmant la définition d'activité économique donnée dans l'arrêt CJCE « V. T. » du 4 décembre 1990, aff 186/89, a eu à définir la notion d'activité économique, saisie au titre d'une question préjudicielle, concernant l'assujettissement ou non d'une « *holding pure* » dont la seule activité résidait dans la détention de participations dans des sociétés étrangères et la perception de dividendes. La CJCE devait déterminer si la société entrait ou non dans le champ de la TVA, ce à quoi elle prétendait pour pouvoir obtenir des remboursements de TVA versées en contrepartie de prestations de services nécessaire à son fonctionnement.

En référence au principe de neutralité, la CJCE a jugé que « *l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel devait être entendue comme désignant toutes les opérations, quelle que soit leur forme juridique, qui visent à retirer du bien en question des recettes ayant un caractère de permanence* ». La CJCE a pourtant considéré que la holding pure ne pouvait être considérée comme assujéti aux motifs que « *la simple prise de participations financières dans d'autres entreprises ne constitue pas une exploitation d'un bien visant à produire des recettes ayant un caractère de permanence dès lors que l'éventuel dividende, fruit de cette participation, résulte de la simple propriété du bien* ».

Le tribunal note encore que la jurisprudence de la CJUE retient de façon constante que la simple acquisition, la seule détention et la simple vente d'actions ne constituent pas en elles-mêmes des activités économiques au sens de la sixième directive (arrêt EDM,

C77/01, Rec.P.I.4295, point 59) et qu'il n'en est autrement que si les opérations portant sur les parts ou actions sont effectuées dans le cadre d'une activité commerciale de négociation de titres, pour réaliser une immixtion directe ou indirecte dans la gestion des sociétés dans lesquelles s'est opérée la prise de participation ou qu'elles constituent le prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité taxable (Achats et ventes de titres sociaux par un trustee Gestion des biens d'un trust caritatif CJCE, 5e ch., 20 juin 1996, aff. C-155/94 ; WELLCOME TRUST Ltd c/ Commissioners of Customs & Excise).

EDM était une holding portugaise ayant une activité commerciale (prospection et recherche minière) et une activité financière (dividendes et diverses opérations de trésorerie). Pour les dividendes, la CJCE confirme une solution bien établie : la holding n'agit pas en tant qu'assujetti à la TVA mais gère son patrimoine. Les dividendes sont des revenus hors du champ de la TVA non pris en compte pour le calcul du prorata de TVA.

L'intérêt de l'arrêt réside dans l'élargissement de la notion d'opérations hors champ fait par la CJCE. Les activités de vente d'actions ou de vente de titres négociables par une holding, les produits de placements dans des fonds d'investissement sont toutes des opérations devant recevoir le même traitement que les dividendes eux-mêmes, à savoir ce sont des opérations hors du champ de la TVA car elles ne constituent pas une activité économique.

Il convient néanmoins de relever que ces décisions (dont se prévaut par ailleurs la société OREFA) ont été rendues en matière de société holding pure dont le rôle est a priori limité à la gestion des participations.

Dans le cadre des bulletins de taxation d'office et de la décision directoriale critiqués, l'ADMINISTRATION a retenu l'existence d'une activité économique dans le chef de la société OREFA quant aux opérations financières réalisées au vu des pièces et documents lui soumis ainsi que des déclarations faites par son gérant.

Il y a lieu de rappeler que lorsque l'imposition a été déterminée d'office : il appartient toujours à l'ADMINISTRATION de faire la preuve de la régularité du recours à cette procédure, mais c'est au contribuable « *redressé d'office* » qu'appartient d'apporter la preuve du caractère exagéré de l'imposition.

En effet, si habituellement l'ADMINISTRATION a la charge de la preuve et ensuite le contribuable peut la contester, dans le cas de la déductibilité de la TVA grevant les frais de cession/acquisition de titres la charge de la preuve repose sur celui qui a les moyens de la preuve.

Il incombe dès lors à la société OREFA d'établir que son activité est comparable à celle des sociétés holdings ayant fait l'objet des décisions précitées, ce qu'elle ne fait pas.

A défaut, l'ADMINISTRATION est en droit de considérer les opérations financières litigieuses comme tombant dans le champ d'application de la TVA, mais comme opérations exonérées conformément à l'article 44, paragraphe 1, point c) de la loi TVA, qui stipule : « *sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée dans les limites et sous les conditions à déterminer par règlement grand-ducal : (...) c) les prestations de services et les livraisons de biens suivants : (9^e tiret) les opérations, y compris la négociation mais à l'exception de la garde et de la gestion, portant sur les actions, les parts de sociétés ou d'associations, les obligations et les autres titres, à l'exclusion des titres représentatifs de marchandises ; (...).* »

Pour apprécier si les produits financiers litigieux doivent être exclus du calcul du prorata comme le soutient à titre subsidiaire la société OREFA, il convient de raisonner en trois étapes :

1°) Les opérations financières doivent constituer une « *activité économique* » propre, i.e. suffisamment autonome de l'activité principale. L'activité financière doit en effet être distinguée de l'activité principale sans toutefois lui être indissociablement liée. A défaut, elle ne peut être accessoire.

2°) Les opérations financières ne doivent pas constituer le « *prolongement direct, permanent* (donc pas exercées à titre occasionnel) *et nécessaire de l'activité taxable* » (CJUE, 11 juillet 1996, aff. 306/94, Régie Dauphinoise) i.e. découler de cette activité principale (CJUE, 29 octobre 2009, aff. 174/08, NCC).

3°) Les opérations financières doivent impliquer une utilisation très limitée de biens et services grevés de TVA (CJUE, 29 avril 2004, aff. 77/01, EDM).

Il découle de l'arrêt NCC précité, se prononçant sur la notion d'opérations immobilières accessoires, que ces critères sont cumulatifs, et qu'une activité économique ne saurait être qualifiée d'accessoire si elle constitue le prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité taxable de l'entreprise ou si elle implique une utilisation significative de biens et services pour lesquels la TVA est due.

Comme il vient néanmoins d'être retenu ci-avant, il appartient à nouveau à la société OREFA de prouver que les opérations financières visées remplissent les critères cumulatifs repris ci-avant.

En effet, l'article 72, paragraphe 2 de la loi sur la TVA dispose : « *Toute personne qui fournit des services est présumée, jusqu'à preuve du contraire, avoir effectué ces services dans des conditions qui rendent la taxe exigible* ».

Or, la société OREFA se contente d'affirmer qu'elle remplit les conditions pour que les opérations financières par elle engrangées soient qualifiées d'opérations exonérées et accessoires non soumises au calcul du prorata sans apporter d'éléments concrets pour appuyer ses dires et permettant au tribunal d'appréhender sa situation fiscale différemment de l'ADMINISTRATION.

Il se déduit des développements qui précèdent que la demande en annulation, sinon en réformation de la décision du Directeur du 8 septembre 2017 concernant les années 2011 à 2014, ainsi que des bulletins de taxation émis d'office pour ces mêmes années est à rejeter.

- *Demande en condamnation à des dommages et intérêts*

La société fait plaider que pour le cas où le tribunal devait admettre les arguments opposés par l'ADMINISTRATION, il y aurait lieu de constater que le comportement de l'ADMINISTRATION à son égard constitue un fonctionnement défectueux, voire une faute des services de l'Etat engageant sa responsabilité sur base des dispositions de la loi du 1^{er} septembre 1988 relative à la responsabilité civile de l'Etat et des collectivités publiques, et sur base des articles 1382 et 1383 du code civil et consistant dans le fait d'avoir changé son interprétation concernant le droit à déduction au titre de l'activité de négoce d'œuvres d'art.

Plus subsidiairement, elle fait valoir avoir subi un dommage spécial et exceptionnel du fait du fonctionnement défectueux des services de l'ADMINISTRATION.

L'ETAT et l'ADMINISTRATION soutiennent que le caractère subsidiaire de la demande fait obstacle à la mise en jeu de la responsabilité de l'Etat. En effet, cette demande n'est à examiner qu'au cas où la demande principale ne serait pas accueillie favorablement par le tribunal, à savoir que l'annulation ne serait pas prononcée. En l'absence d'annulation, aucune responsabilité ne saurait être engagée en l'absence de faute prouvée.

Le tribunal constate que la demande prend appui sur la faute de l'ETAT par le comportement de ses services lors de l'établissement des bulletins d'imposition en développant des moyens d'ores et déjà tranchés dans la motivation qui précède (tels le principe de sécurité juridique ou la protection de la confiance légitime).

Au vu des faits d'espèce et des développements qui précèdent, aucun fonctionnement défectueux du service, ni faute, ni négligence ne peuvent être reprochés à l'ETAT, de sorte qu'il y a d'ores et déjà lieu de débouter la société OREFA de sa demande fondée sur la responsabilité pour faute prévue à l'article 1^{er}, alinéa 1^{er} de la loi du 1^{er} septembre 1988 relative à la responsabilité civile de l'Etat et des collectivités publiques, ainsi que sur base des articles 1382 et 1383 du Code civil.

En effet, il est difficile de voir dans le comportement de l'ADMINISTRATION une quelconque faute en ce sens que le remboursement de TVA n'était pas dû. L'ADMINISTRATION n'a pas pour mission de donner des conseils aux contribuables.

Or, ce qui est reproché à l'ADMINISTRATION c'est de ne pas avoir permis à la société OREFA de rectifier le tir afin d'éviter de payer indûment de la TVA.

Ensuite, quant à la responsabilité sans faute, l'article 1^{er}, alinéa 2^{ème} de la loi du 1^{er} septembre 1988 relative à la responsabilité civile de l'Etat et des collectivités publiques dispose que : *« Toutefois, lorsqu'il serait inéquitable, eu égard à la nature et à la finalité de l'acte générateur du dommage, de laisser le préjudice subi à charge de l'administré, indemnisation est due même en l'absence de preuve d'un fonctionnement défectueux du service, à condition que le dommage soit spécial et exceptionnel et qu'il ne soit pas imputable à une faute de la victime ».*

Le tribunal relève qu'en l'espèce le refus de déduction des activités de négoce d'œuvres d'art et les conséquences préjudiciables alléguées qui s'en seraient suivies sont intégralement imputables à la faute de la société OREFA dont les déclarations inexactes ont dû être redressées.

La demande en indemnisation laisse donc également d'être fondée sur le terrain de la responsabilité sans faute et il y a lieu d'en débouter la société OREFA.

- *Les demandes accessoires*

Aux termes de l'article 240 du nouveau code de procédure civile, *« lorsqu'il paraît inéquitable de laisser à la charge d'une partie les sommes exposées par elle et non comprises dans les dépens, le juge peut condamner l'autre partie à lui payer le montant qu'il détermine ».*

L'application de l'article 240 du nouveau code de procédure civile relève du pouvoir discrétionnaire du juge (Cour de cassation, arrêt 60/15, 2 juillet 2015, JTL 2015, p. 166).

Au vu de l'issue du litige, la demande de la société OREFA est à rejeter comme n'étant pas fondée.

L'ETAT et l'ADMINISTRATION demandent également à se voir allouer la somme unique de 2.000.- euros sur base de l'article 240 précité.

Ces parties ne justifient néanmoins pas de l'iniquité qui leur permettrait de se voir allouer une indemnité de procédure.

À défaut de condamnation principale, l'exécution provisoire du jugement à intervenir sollicitée par la société OREFA est devenue sans objet.

PAR CES MOTIFS

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

vu l'ordonnance de clôture du 2 avril 2019 ;

entendu le rapport fait en application de l'article 226 du nouveau code de procédure civile ;

statuant en continuation du jugement n° 2019TALCH08/00030 du 5 février 2019 ;

déboutant de toutes autres conclusions comme mal fondées ;

confirme la décision du directeur de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES du 8 septembre 2017 ;

en conséquence, déclare le recours dirigé contre l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, représentée par son directeur, non fondé ; en déboute ;

déclare la demande en indemnisation de la société à responsabilité limitée OREFA S.à.r.l. non fondée ; en déboute ;

déboute les parties de leurs demandes sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile ;

dit qu'il n'y a pas lieu à exécution provisoire du jugement intervenu ;

condamne la société à responsabilité limitée OREFA S.à.r.l. à tous les frais et dépens de l'instance, avec distraction au profit de Maître Frédérique LERCH, avocat concluant, qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.