

Jugement civil no 152/2015 (XVIIe chambre)

Audience publique du mercredi, treize mai deux mille quinze.

Numéro 159769 du rôle

Composition:

Yola SCHMIT, vice-présidente,
Caroline ENGEL, juge,
Georges SINNER, juge délégué,
Gabrielle SCHROEDER, greffier.

Entre :

la société anonyme **SOC1.)** S.A., établie et ayant son siège social à L(...), inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B (...), prise en la personne de ses représentants légaux,

demanderesse aux termes d'un exploit de l'huissier de justice suppléant Cathérine NILLES, en remplacement de l'huissier de justice Patrick KURDYBAN de Luxembourg du 31 décembre 2013,

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

et :

1. l'ETAT DU GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG, représenté par son Ministre d'Etat actuellement en fonction et pour autant que de besoin pris en la personne de Monsieur le Ministre des Finances, Ministère des Finances, assigné en ses bureaux, 4, rue de la Congrégation, L-1352 Luxembourg, conformément à l'article 163 du nouveau code de procédure civile,
2. l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, prise en la personne de Monsieur le Directeur de l'Enregistrement et des Domaines, assigné en ses bureaux, 1-3, avenue Guillaume, B.P.31, L-2010 Luxembourg, conformément à l'article 76.3 de la loi du 12 février 1979,

défendeurs aux fins du prédit exploit NILLES,

comparant par Maître Jeanne FELTGEN, avocat, demeurant à Luxembourg.

Le Tribunal

Vu l'ordonnance de clôture du 11 février 2015.

Entendu le rapport fait en application de l'article 226 du nouveau code de procédure civile.

Entendu la société anonyme **SOC1.)** S.A. par l'organe de Maître Nadège LE GOUELLEC, avocat, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat constitué.

Entendu l'ETAT DU GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG et l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES par l'organe de Maître Jeanne FELTGEN, avocat constitué.

Faits et procédure :

La société **SOC1.)** S.A. s'est vue notifier le 23 janvier 2013 un procès-verbal du bureau d'imposition 3 affirmant que les seules prestations rendues par la Société **SOC1.)** étant des refacturations de frais d'assurance, la société ne pouvait bénéficier d'aucun droit à déduction. En application de ce procès-verbal, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines a émis des bulletins de taxation d'office pour les années 2008 à 2010, réputés notifiés le 1^{er} mars 2013.

Par courrier du 31 mai 2013 la société **SOC1.)** a formellement introduit une réclamation contre ces trois bulletins de taxation d'office.

Par courrier du 11 octobre 2013, réputé notifié le 21 octobre 2013, le Directeur a rejeté l'intégralité de cette réclamation.

Par exploit d'huissier de justice du 31 décembre 2013, la société **SOC1.)** S.A. a fait donner assignation à l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, représenté par son Ministre d'Etat, et à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines à comparaître devant le tribunal de céans pour à titre principal voir déclarer les bulletins de taxation d'office des déclarations de TVA notifiés le 1^{er} mars 2013, émis pour les années 2008 à 2010 à l'encontre de la société **SOC1.)** S.A., juridiquement inexistants, la décision du Directeur-adjoint réputée notifiée le 21 octobre 2013 s'y étant substituée, et voir prononcer au bénéfice de la partie requérante la décharge des impositions supplémentaires de TVA en résultant.

Elle demande à voir réformer, sinon annuler, la décision sur réclamation réputée notifiée le 21 octobre 2013 et voir prononcer au bénéfice de la société **SOC1.)** S.A. la décharge des impositions supplémentaires de TVA en résultant.

Position de l'ETAT et de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines :

1) quant à la recevabilité :

L'ETAT et l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines invoquent d'abord qu'aux termes de l'assignation du 31 décembre 2013 la demanderesse omet de préciser l'organe la représentant. Ils se rapportent dès lors à prudence de justice en ce qui concerne la validité de l'exploit introductif d'instance.

L'ETAT et l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines soulèvent ensuite que dans le cadre d'un recours basé sur l'article 76 de la loi du 12 février 1979 sur la taxe sur la valeur ajoutée, la demande doit être dirigée contre l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines (Cour 8 mai 2008, BIJ 2008, p.138), de sorte qu'elle est irrecevable pour autant qu'elle est dirigée contre l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, représenté par son Ministre d'Etat.

2) Quant au fond :

L'ETAT et l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines contestent l'argumentation de la demanderesse tendant à voir constater l'inexistence juridique des bulletins de taxation d'office réputés notifiés le 1^{er} mars 2013, au motif qu'il est de jurisprudence que si selon l'article 76 de la loi TVA la décision directoriale se substitue à l'imposition entreprise lorsqu'elle donne un avis confirmatif, cette décision qui se base nécessairement sur l'imposition querellée ne fait pas disparaître en conséquence les bulletins de taxation qui restent donc un fait en vigueur.

L'ETAT et l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines contestent encore l'argumentation de la demanderesse tendant à voir déclarer inexistante la décision directoriale réputée notifiée le 21 octobre, faute d'être accompagnée de l'avis confirmatif requis par l'article 76 §3 de la loi TVA.

Quant au droit à déduction, l'ETAT et l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines invoquent l'absence de preuve du caractère déductible des frais de refacturation à défaut de se rattacher à un chiffre d'affaires rentrant dans le champ d'application de la TVA, conformément aux articles 48, 49 et 50 de la Loi sur la TVA.

Ils contestent l'existence d'une incohérence entre les bulletins de taxation d'office et la décision directoriale, alors que cette dernière contient l'approbation des bulletins de taxation d'office par le Directeur en des termes clairs et limpides.

Ils contestent encore l'existence « d'erreurs techniques » au niveau de l'indication de la TVA en amont exposée par l'assujettie.

Ils contestent que ce serait à tort que par rapport aux deux factures de fournisseurs étrangers versées en pièces 8 et 9 à l'appui des conclusions notifiées le 26 septembre 2014, le mécanisme d'auto-liquidation a été retenu.

Ils concluent dès lors à voir rejeter l'ensemble des prétentions de la demanderesse et demandent la condamnation de celle-ci aux frais et dépens de l'instance.

En droit :

La recevabilité :

L'ETAT et l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines invoquent d'abord qu'aux termes de l'assignation du 31 décembre 2013 la demanderesse omet de préciser l'organe la représentant. Ils se rapportent dès lors à prudence de justice en ce qui concerne la validité de l'exploit introductif d'instance aux termes de leurs conclusions notifiées le 27 mars 2014.

La société **SOC1.)** S.A. estime que l'acte introductif d'instance indique que la société est « prise en la personne de ses représentants légaux », de sorte que l'acte indique clairement que la société est représentée par les organes légaux en fonction et qu'en toute hypothèse, le défaut d'indiction du représentant légal n'est pas une cause de nullité de l'acte d'assignation.

L'article 107 de la loi modifiée du 10 août 1915 sur les sociétés commerciales ayant trait spécialement aux sociétés en commandite par actions, il ne saurait s'appliquer en l'espèce de manière générale et notamment à une société anonyme.

L'ETAT et l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines invoquent qu'aux termes de l'article 163 4° du Nouveau code de procédure civile, « *les sociétés, association sans but lucratif et établissements publics [sont assignés] en la personne ou l'organe qualifié pour les représenter en justice* ».

Par un arrêt du 2 avril 2009 (n°24/09) relatif à une société à responsabilité limitée, la Cour de cassation a retenu que « *l'article 153 du Nouveau code de procédure civile énonce que, si le requérant est une personne morale, l'assignation doit indiquer, à peine de nullité, sa forme, sa dénomination et son siège social et, au cas où le requérant est inscrit au registre de commerce, le numéro sous lequel il est inscrit lorsque l'action trouve sa cause dans un acte de commerce ; qu'il résulte de ces textes légaux que l'absence l'indication de l'organe représentant la société à responsabilité limitée en justice ni par voie de conséquence, l'indication erronée de l'organe représentatif de cette société n'entraînent la nullité de l'acte d'appel de la société à responsabilité limitée* ».

Se référant au texte général de l'article 153 du Nouveau code de procédure civile relatif aux indications à indiquer dans l'acte introductif d'instance, cet arrêt a nécessairement une vocation générale et s'applique dès lors également aux sociétés anonymes.

En conséquence, l'acte d'assignation du 31 décembre 2013 n'est pas irrecevable pour omission de préciser quels sont les organes représentant légalement la société **SOC1.)** S.A. en justice.

L'ETAT et l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines demandent encore à voir déclarer l'acte d'assignation du 31 décembre 2013 irrecevable pour autant qu'il est dirigé contre l'ETAT, au motif qu'en application de l'article 76 de la loi du 12 février 1979 sur la TVA, la demande doit être dirigée contre l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines (Cour 8 mai 2008, BIJ 2008, p.138).

La demanderesse ne prend pas position par rapport à ce moyen.

Il a été retenu que « le principe que les actions concernant les administrations sont intentées par l'État ou contre l'État connaît dès lors une exception en cas de recours formés sur base des articles 76 et 79 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la taxe sur la valeur ajoutée, le législateur ayant décidé de donner dans ces cas délégation à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines d'intenter des actions en justice ou d'y défendre ». (Cour d'appel, 5 avril 2006, n° 29752 et 29753 du rôle). Cette jurisprudence fut confirmée par un arrêt de la Cour de Cassation du 18 février 2010 (n°9/10, n°2708 du registre).

Il en résulte que l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines est le destinataire de l'assignation devant le Tribunal civil et portant recours contre le bulletin de rectification/taxation.

La demande est partant irrecevable pour autant qu'elle est dirigée contre l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, représenté par son Ministre d'Etat.

Le fond :

- 1) Quant à l'inexistence juridique des bulletins de taxation d'office réputés notifiés le 1^{er} mars 2013 suite à la décision directoriale émise le 11 octobre 2013 réputée notifiée le 21 octobre 2013 et à l'inexistence de la décision directoriale réputée notifiée le 21 octobre 2013, faute d'être accompagnée de l'avis confirmatif requis par l'article 76 § 3 de la loi TVA :

A titre principal, la société **SOC1.)** S.A. demande à voir déclarer les bulletins de taxation d'office des déclarations de TVA notifiés le 1^{er} mars 2013, émis pour les années 2008 à 2010 à l'encontre de la société **SOC1.)** S.A., juridiquement inexistantes, la décision du Directeur-adjoint réputée notifiée le 21 octobre 2013 s'y étant substituée.

L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines conteste l'argumentation de la demanderesse tendant à voir constater l'inexistence juridique des bulletins de taxation d'office réputés notifiés le 1^{er} mars 2013, au motif qu'il est de jurisprudence que si selon l'article 76 de la loi TVA la décision directoriale se substitue à l'imposition entreprise

lorsqu'elle donne un avis confirmatif, cette décision qui se base nécessairement sur l'imposition querellée ne fait pas disparaître en conséquence les bulletins de taxation qui restent donc un fait en vigueur.

Elle invoque à l'appui de son moyen un arrêt de la Cour d'appel du 8 mai 2008 ayant retenu que « *s'il est vrai que l'article 76 précité prévoit que la décision directoriale se substitue à l'imposition entreprise, lorsqu'elle donne un avis confirmatif, cette décision, qui se base sur les bulletins de taxation, ne fait pas disparaître ceux-ci qui restent en vigueur* ».

La demanderesse résiste à cet argument en soutenant que cette jurisprudence ne s'appliquerait que dans le cadre de l'ancienne procédure de réclamation administrative, soit celle applicable avant le 1^{er} janvier 2010. Le point de départ des délais de recours judiciaire ayant été modifié, l'économie du texte actuel différerait de celle antérieurement en vigueur.

Elle invoque qu'en application du texte de l'article 76 § 3 la décision du Directeur entraîne deux effets distincts : 1) elle se substitue à l'imposition décidée par le bureau d'imposition, quel que soit le sens de la décision du Directeur et 2) elle donne lieu, selon le cas, à l'émission d'un avis confirmatif et /ou d'un bulletin rectificatif.

Elle invoque encore une jurisprudence rendue par la dix-septième chambre du tribunal d'arrondissement en date du 10 juillet 2013 (n°147.588 du rôle) ayant retenu que « *le tribunal estime que dans la mesure où la décision du Directeur se substitue à l'imposition entreprise, l'ADMINISTRATION ne peut plus se baser sur les bulletins des années 2006 et 2007 pour les montants au sujet desquels le Directeur a fait droit à la réclamation de la demanderesse (...) Plutôt que de prononcer la réformation ou l'annulation de ces bulletins, le tribunal doit constater que ces bulletins ont perdu leur existence juridique, la décision du Directeur s'y étant substituée* ».

Il y a tout d'abord lieu de relever que la décision invoquée fait l'objet d'un appel, lequel ne se trouve actuellement pas encore vidé. Il y a lieu ensuite de constater que la situation de fait analysée par le tribunal pour aboutir à cette décision diffère de celle actuellement soumise au tribunal, alors qu'en l'espèce, la réclamation se trouve rejetée en bloc, tandis que dans le cas d'espèce invoqué, la réclamation fut partiellement accueillie par le Directeur.

Aux termes de l'article 76 § 3, « *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 et /ou à l'émission d'un bulletin portant rectification du bulletin attaqué.* »

Le tribunal ne saurait suivre l'argumentation de la demanderesse. En effet, si en cas de substitution en tout état de cause de la décision directoriale aux bulletins faisant l'objet d'une réclamation et au cas où la décision directoriale confirme les bulletins querellés, seul un avis confirmatif serait émis (suffisant aux termes mêmes de l'article 76 3°), l'assujetti ne disposerait plus d'un contenu chiffré de l'imposition due.

En effet, il a encore été retenu que la loi TVA de 1979 *ne se prononce pas au sujet de la forme que l'avis confirmatif doit revêtir. Une forme particulière n'est partant pas exigée. Il faut, mais il suffit que l'assujetti soit informé que l'administration n'entend plus revenir sur la taxation intervenue. A cet effet il n'est pas nécessaire que les montants résultant du bulletin d'imposition soient repris dans la décision du directeur* (TAL, 7 janvier 2015, n°156.315 du rôle).

Le texte de l'article 76 § 3 doit dès lors se lire de nature à retenir que la décision directoriale contenant l'avis confirmatif d'une taxation d'office laisse nécessairement exister les bulletins contenant le libellé numérique de la taxation, tout en se substituant à ceux-ci en tant qu'acte administratif contre lequel le recours de l'assujetti doit être dirigé, mais sans pour autant faire disparaître la base sur laquelle elle s'appuie quant au fond et qu'elle ne fait que confirmer.

Il en résulte dès lors que le directeur dispose d'une option, à savoir soit émettre un avis confirmatif en totalité ou en partie du bulletin attaqué, avis confirmatif accompagné ou non d'un bulletin rectificatif. Le législateur n'ayant pas opté pour la seule conjonction « et », mais ayant fait figurer dans le texte de l'article 76 § 3 l'adjonction des conjonctions «et » et « ou », il ne saurait résulter de ce texte que la décision du directeur doit impérativement s'accompagner d'un nouveau bulletin, lequel reprendrait, en cas de confirmation, le même contenu numérique.

Il convient encore de rappeler les développements précédents selon lesquels la loi ne requiert aucune forme particulière concernant l'avis confirmatif. Il convient de constater ensuite que la décision directoriale en elle-même contient la confirmation des bulletins de taxation d'office en ce qu'elle énonce clairement que le directeur « confirme qu'une juste application des dispositions légales et réglementaires a été faite par le bureau d'imposition et que les bulletins d'impôt contestés resteront donc définitivement maintenus ».

L'avis confirmatif étant expressis verbis contenu dans la décision directoriale critiquée, le moyen tiré de la nullité de la décision du directeur-adjoint du 21 octobre 2013, en l'absence de l'émission d'un avis confirmatif est à rejeter.

2) Quant à l'incohérence entre la décision directoriale et les bulletins de taxation d'office émis :

A titre principal, la société **SOC1.)** S.A. demande à voir réformer, sinon annuler la décision directoriale notifiée le 21 octobre 2013, au motif que le Directeur, en affirmant qu'« *en tout état de cause, votre société n'a finalement pas fourni de prestations de services soumises à la TVA aux sociétés filiales* », prend une position différente de celle renseignée dans les différents bulletins de taxation d'office qui eux indiquent l'existence de prestations soumises à la taxe.

L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines conteste l'argumentation de la demanderesse tendant à voir constater l'incohérence entre la décision directoriale notifiée le 21 octobre 2013 et les différents bulletins de taxation d'office, au motif que le développement cité par la demanderesse est incomplet en ce qu'elle omet de préciser que la conclusion émise par le Directeur se trouve précédée par la constatation que « à l'exception de la facturation des coûts d'assurance très limités... ».

Il résulte de la décision directoriale réputée notifiée le 21 octobre 2013 que le Directeur a constaté que « Or, dans le cas qui nous occupe, à l'exception de la refacturation des coûts d'assurance très limités, aucune prestation de services n'avait été facturée aux sociétés filiales pendant les années 2008 à 2010. Dans ce contexte, il m'importe encore de relever que votre mandante avait affirmé, dans sa lettre du 18 janvier 2013, que *les frais refacturés concernent uniquement l'assurance RC Professions Groupement associatif qui n'était pas à assumer par l'entreprise, le reste des charges concerne l'activité de la société.* En tout état de cause, votre mandante n'a finalement pas fourni de prestations de services soumises à la TVA aux sociétés filiales. J'en déduis que la totalité des services acquis pendant les années 2008, 2009 et 2010 étaient donc en relation avec l'activité principale de la société, à savoir la prise de participations (activité hors champ d'application de la TVA). Dans ces conditions, il est évident que les arrêts invoqués C-29/08 A. S. et C-280/10 P. T. ne sont pas applicables au cas soumis à mon appréciation ».

Il en résulte que le Directeur a pris en considération la refacturation des coûts d'assurance (très limités) prise en considération dans le cadre des bulletins de taxation d'office au titre du chiffre d'affaires réalisé. La phrase principale du directeur étant précédée d'une subordonnée, restreignant l'affirmation générale contenue dans cette phrase principale, celle-ci ne saurait être interprétée isolément, sans prise en considération de la subordonnée. En conséquence, il y a lieu de retenir que le développement intégral du Directeur ne contient aucune incohérence par rapport aux différents bulletins de taxation d'office.

Le moyen tiré d'une prétendue incohérence entre la décision directoriale et les différents bulletins de taxation d'office est partant à rejeter.

Le moyen subséquent consistant à soutenir que la décision directoriale ne confirme pas l'appréciation du bureau d'imposition, mais la modifie, de sorte qu'elle aurait dû s'accompagner de bulletins portant rectification des bulletins attaqués est partant également à rejeter.

3) Quant aux erreurs techniques prétendument contenues dans les bulletins de taxation d'office confirmés par le Directeur :

La société **SOC1.)** S.A. soutient que les bulletins de taxation d'office ne sont pas correctement remplis, de sorte que le Directeur aurait néanmoins dû les annuler et les remplacer.

En effet, elle invoque que ni le bureau d'imposition, ni le Directeur ne contestent que la société **SOC1.) S.A.** a encouru de la TVA en amont au cours des trois années visées par la procédure de taxation querellée, que cette TVA en amont ait été facturée par d'autres assujettis ou ait été auto-liquidée par la société **SOC1.) S.A.**. Or, chacun des trois bulletins de taxation d'office indique dans la partie « *III. A Taxe en amont : 9. taxe en amont : 0.00 EUR ; 10. Taxe en amont non-déductibles : 0.00 EUR ; 11. Régularisation des déductions : 0.00 EUR ; 12. Total des la taxe en amont déductible: 0.00 EUR.* ».

Elle critique dès lors les positions 9 et 10 des bulletins de taxation d'office, alors que tant le bureau d'imposition que le Directeur « reconnaissent que la société **SOC1.) S.A.** a 1) encouru de la TVA en amont, mais 2) dont il convient de rejeter la déduction. Si les bulletins de taxation d'office avaient été correctement remplis, les montants de TVA en amont encourus par la société **SOC1.)** auraient été indiqués au point 9, puis déduits au point 10 afin d'aboutir à la somme de 0.00 EUR au point 12. »

L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines résiste à ce moyen en invoquant l'absence d'incidence de cette « erreur technique » sur la validité de la décision directoriale et des bulletins de taxation d'office sous-jacents, au motif que la seule mention déterminante est celle contenue dans le point 12 libellé « total de la taxe en amont déductible ».

Si le point déterminant d'un bulletin de taxation d'office est certes constitué par la conclusion que l'administration tire des différentes positions précédant cette conclusion, il étant précisé qu'en l'espèce cette conclusion se trouve justifiée et confirmée aux termes de la décision directoriale, il n'en reste pas moins qu'il est exact que l'assujetti subissant une telle taxation d'office est en droit de s'attendre à une certaine rigueur de la part de l'administration dans l'indication exacte des différentes positions l'amenant à sa conclusion. En effet, le laxisme de l'administration dans la rédaction des bulletins de taxation d'office pourrait porter préjudice à l'assujetti, dans la mesure où il n'est pas mis en mesure de retracer le raisonnement de l'administration l'ayant conduit au résultat « déterminant », de sorte que l'assujetti n'est pas non plus mis en mesure d'adapter dorénavant ses déclarations en fonction du raisonnement de l'administration. Comme cependant en l'espèce, aucun tel préjudice ne se trouve allégué, ce laxisme ne saurait avoir pour conséquence d'entraîner l'annulation des bulletins de taxation querellés.

4) Quant au droit à déduction :

La société **SOC1.) S.A.** conteste l'argument de la défenderesse consistant à soutenir que, comme aucun frais ne présente de lien avec l'activité économique réalisée par **SOC1.) S.A.**, la déduction de l'intégralité de la TVA encourue par la société doit être rejetée.

Elle invoque l'arrêt C-29/08 A. S. du 29 octobre 2009 rendu par la Cour de Justice de l'Union Européenne ayant retenu que la taxe en amont peut être déduit :

- a) Si elle présente un lien direct et immédiat avec un élément du chiffre d'affaires

autorisant sa déduction (point 57 de l'arrêt)

- b) Si elle ne présente pas de lien direct et immédiat avec un élément du chiffre d'affaires autorisant sa déduction mais fait partie des frais généraux de l'assujetti (point 58 de l'arrêt).

Ce n'est que lorsque les frais généraux en cause présentent un lien direct et immédiat avec un élément du chiffre d'affaires n'autorisant pas la déduction que la TVA afférente est non déductible (point 59 de l'arrêt).

Or, elle soutient qu'elle s'est comportée comme « holding actif » à l'égard de ses filiales et qu'il convient dès lors d'en tirer les conséquences au niveau fiscal ; qu'en tant qu'assujettie, elle doit être présumée bénéficier d'un droit à déduction TVA et qu'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 son droit à déduction.

Concernant la charge de l'administration de la preuve du caractère déductible, il résulte des termes de l'article 74 de la loi du 12 février 1979 sur la TVA que *« lorsqu'au sujet des opérations effectuées par un assujetti l'administration, sur 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 ou preuves fournis par l'assujetti. »*

Par ailleurs, la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne a retenu qu'« *il convient de rappeler que, d'une part, il incombe à celui qui demande la déduction de la TVA d'établir qu'il répond aux conditions prévues pour en bénéficier (...)* » (arrêt E. C-230/94) ; qu'elle a précisé qu'« *il ressort de la jurisprudence de la Cour que la qualité d'assujetti n'est acquise et que le droit à déduction ne peut être exercé que lorsque celui qui demande la déduction de TVA a établi que les conditions pour en bénéficier sont remplies et que son intention de commencer des activités économiques donnant lieu à des opérations imposables est confirmée par des éléments objectifs* » (arrêt K. C-280/12).

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.

Par conséquent, il appartient à la demanderesse de rapporter en cause la preuve qu'elle remplit les conditions pour pouvoir bénéficier du droit à déduction.

Concernant la qualification à donner aux opérations de refacturation invoquées, il résulte des dispositions de l'article 48 et 49 de la loi du 12 février 1979 sur la TVA que le caractère déductible ou non de la TVA en amont dépend de l'utilisation faite par l'assujetti des biens ou services acquis, en particulier de la possibilité ou non de rattacher ces derniers à des livraisons de biens ou prestations de services rentrant dans le champ d'application de la TVA.

La défenderesse estime dès lors qu'il résulte de ces textes que le caractère déductible ou non de la TVA en amont dépend de la possibilité ou non de rattacher les biens ou services acquis à des livraisons de biens ou prestations de services ayant donné naissance à la réalisation d'un chiffre d'affaires, cette analyse étant à effectuer au cas par cas pour chaque dépense visée.

La demanderesse conteste cette analyse, estimant qu'elle va à l'encontre des principes européens en matière de TVA (notamment ceux résultant de l'arrêt C-110/98 à C-147/98 G. S. E.a. du 21 mars 2000).

Conformément aux conclusions de la défenderesse, il y a lieu de retenir que les principes posés par l'arrêt G. ne sont pas transposables en l'espèce, alors que cet arrêt a été rendu à propos d'une société à activité économique se situant dans un cadre général d'applicabilité de la TVA, alors qu'en l'espèce il s'agit d'une société holding.

Aux termes de l'article 50 de la loi TVA : « 1. *En ce qui concerne les biens et les services qui sont utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des livraisons de biens et des prestations de services ouvrant droit à déduction ainsi que des livraisons de biens et des prestations de services n'ouvrant pas ce droit, la déduction n'est admise que pour la partie de la taxe sur la valeur ajoutée qui est proportionnelle au montant relatif aux premières opérations. Le prorata de déduction prévu à l'alinéa qui précède est déterminé sur une base annuelle pour l'ensemble des opérations effectuées par l'assujetti. Il est fixé en pourcentage selon des modalités de calcul à établir par règlement grand-ducal et arrondi à l'unité supérieure.*

2. *Un règlement grand-ducal pourra prévoir, dans les limites et sous les conditions qu'il fixera, que le prorata de déduction établi au paragraphe 1er ne doit pas être appliqué, lorsque le montant de la taxe non déductible est insignifiant. »*

Cependant, il ne résulte d'aucun élément du dossier que les frais par rapport auxquels la demanderesse estime être en droit de déduire la TVA en amont puissent, du moins en partie, être rattachés à un chiffre d'affaires rentrant dans le champ d'application de la TVA.

La demanderesse estime encore que son activité de prise de participation serait, dans son ensemble, à qualifier d'« *activité économique* » au sens de la loi TVA, fait dont découlerait un « *droit entier à déduction TVA* » en sa faveur. Elle invoque encore les arrêts CJUE C-29/08 S. et C-280/10 P. pour soutenir que les frais de domiciliation et de compatibilité présentent de par leur nature un caractère de frais généraux, de sorte que la TVA encourue sur ces frais devrait, au moins pour partie, être déductible.

En vertu de l'article 2 paragraphe 1c) de la directive 2006/12 du Conseil du 28 novembre 2006, l'immixtion par une société de participation dans la gestion de ses filiales est à considérer comme une activité économique à condition qu'elle implique la mise en œuvre de transactions soumises à TVA, soit à condition qu'elle implique la mise en œuvre de livraisons de biens ou la prestation de services effectuées à titre onéreux.

Il y a lieu de relever que dans le cas de la société holding S., ladite société opérait réellement, contre rémunération, des prestations de gestion, administration, politique commerciale etc. pour ses filiales. Or l'activité de la société **SOC1.)** S.A. consiste à refacturer des coûts d'assurance. Ces deux activités ne sont partant pas comparables.

La CJUE a encore précisé au sujet des *frais généraux* que « ...lorsque les coûts des services en cause font partie des frais généraux de ce dernier et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des biens ou services qu'il fournit... ».

Or, en l'espèce, la défenderesse considère que la société holding demanderesse réalise comme seul chiffre d'affaires la refacturation de quelques coûts d'assurances, que le montant facturé par **SOC1.)** S.A. au titre des coûts d'assurance ne comprend nullement les coûts des services fournis à l'intéressée et ayant généré la TVA en amont et que lesdits coûts sont au contraire à rattacher à l'activité principale de la société, soit à une activité non soumise à TVA.

Il y a lieu de constater que dans la mesure où la charge de la preuve du caractère déductible de la TVA encourue sur les frais litigieux incombe à la demanderesse, il lui appartient dès lors également de rapporter la preuve du lien direct entre ces frais et une activité économique ouvrant droit à déduction, et non pas à l'administration de démontrer en quoi il y aurait absence de lien direct entre les frais encourus et l'activité principale de la société pour se rattacher effectivement à une activité de gestion active de ses filiales.

Dans la mesure où il ne résulte cependant pas des éléments soumis au tribunal en quoi consisterait ce lien direct entre les frais généraux encourus et le chiffre d'affaires réalisé, le moyen tendant à voir annuler la décision du Directeur et les bulletins attaqués, sinon de les réformer, est à rejeter.

5) Quant à l'absence d'auto-liquidation de TVA à l'égard des prestations reçues de fournisseurs étrangers en 2008 et 2009 :

La demanderesse invoque deux factures reçues des sociétés **SOC2.)**, respectivement **SOC3.)**, pour soutenir que les factures correspondent à des « services se rattachant à un immeuble déterminé... » au sens de l'article 17, 2. a) de la loi TVA et que partant le mécanisme d'auto-liquidation prévu à l'article 21, 1. C) de la loi TVA alors en vigueur, ne leur est pas applicable. Elle estime qu'il aurait appartenu au Directeur de soulever d'office ce fait, en dépit des déclarations TVA erronées déposées par la demanderesse, puis il aurait dû ordonner que les bulletins de taxations d'office soient modifiés en conséquence, en déchargeant la demanderesse de la TVA auto-liquidée relative à ces services.

La défenderesse résiste à cet argument en invoquant d'abord avoir effectué les taxations sur base des renseignements émis par la demanderesse dans ses propres déclarations, de sorte qu'en vertu du principe de la présomption de sincérité et de conformité à la loi, elle n'avait pas à les analyser plus profondément et ne pouvait le faire en l'absence de toutes informations utiles pour conclure au redressement désormais réclamé. Elle estime ensuite que l'assujettie n'a nullement rectifié sa déclaration sur ce point et qu'elle n'a pas

fait mention des opérations visées dans sa réclamation. Elle invoque finalement que le redressement réclamé serait sans incidence fiscale pour l'intéressée, alors qu'au lieu de redevoir la taxe à l'Administration, elle aurait dû la verser entre les mains des prestataires étrangers.

S'il est exact que la loi fiscale et d'ordre public et que la taxation d'office doit dès lors intervenir en application de toutes ses dispositions, il n'en reste pas moins que la perception de la TVA repose sur le principe de la présomption de sincérité et de conformité à la loi et que ce n'est qu'en cas de doute légitime que l'administration procède à un redressement d'office. Or, en l'espèce, le traitement fiscal critiqué correspond à celui que tant la demanderesse que les sociétés étrangères prestataires des services ont retenu pour les opérations litigieuses et que la demanderesse a indiqué au niveau de ses déclarations. Par ailleurs, la demanderesse n'a ni rectifié sa déclaration par la suite, ni mentionné les opérations visées dans sa réclamation. Aucun élément susceptible de rendre l'administration attentive à une application erronée du système d'auto-liquidation de la TVA ne lui fut dès lors soumis, de sorte que c'est à bon droit que ni l'administration chargée d'examiner la réclamation présentée par l'assujetti, ni le directeur chargé de réexaminer l'analyse du bureau d'imposition concernant la réclamation introduite n'a procédé à une analyse d'office concernant spécifiquement les deux factures invoquées.

Il y a encore lieu de relever que les factures visées, en indiquant lapidairement « suivant convention du 23/05/08 » et « consulting », n'apportent à l'administration ou au Directeur aucune information utile et ne les mettent dès lors pas en mesure d'apprécier si les prestations visées se trouvent effectivement couvertes par les dispositions visées et soumises à l'interprétation telle qu'invoquée, à savoir que les prestations sont « liées à un immeuble précisément défini ».

Le moyen tendant à l'annulation, sinon à la réformation de la décision directoriale réputée notifiée le 21 octobre 2013 est partant à rejeter.

PAR CES MOTIFS

le tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, dix-septième chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement entre parties,

vu l'ordonnance de clôture intervenue en date du 11 février 2015,

entendu le rapport fait en application de l'article 226 du Nouveau Code de procédure civile,

dit la demande recevable en la forme,

déclare la demande irrecevable pour autant qu'elle est dirigée contre l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, représenté par son Ministre d'Etat,

rejette le moyen tiré de l'inexistence juridique des bulletins de taxation d'office réputés notifiés le 1^{er} mars 2013 suite à la décision directoriale émise le 11 octobre 2013 réputée notifiée le 21 octobre 2013 et de l'inexistence de la décision directoriale réputée notifiée le 21 octobre 2013, faute d'être accompagnée de l'avis confirmatif requis par l'article 76 § 3 de la loi TVA,

rejette le moyen tiré de l'incohérence entre la décision directoriale et les bulletins de taxation d'office réputés notifiés le 1^{er} mars 2013 pour les années 2008, 2009 et 2010,

rejette le moyen tiré d'erreurs techniques prétendument contenues dans les bulletins de taxation d'office confirmés par le Directeur,

dit non fondée la demande en annulation, sinon en réformation de la décision directoriale du 11 octobre 2013 réputée notifiée le 21 octobre 2013 ,

condamne la société anonyme **SOC1.)** S.A. aux frais et dépens de l'instance.