

Jugement civil no. 207/2015 (XVIIe chambre)

Audience publique du mercredi, premier juillet deux mille quinze.

Numéro 162716 du rôle

Composition:

Yola SCHMIT, vice-présidente,
Michèle HANSEN, premier juge,
Georges SINNER, juge délégué,
Gabrielle SCHROEDER, greffier.

E n t r e

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

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 17 avril 2014,

comparant par la société Loyens & Loeff Luxembourg sàrl, représentée aux fins des présentes par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat, demeurant à Luxembourg,

e t

1. l'ETAT DU GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG, représentée par son Ministre d'Etat actuellement en fonctions et pour autant que de besoins 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, L-1651 Luxembourg, conformément à l'article 76.3 de la loi du 12 février 1979,

défendeurs aux fins du prédit exploit NILLES,

ayant initialement comparu par Maître Arsène KRONSHAGEN, comparant actuellement par Maître Frédérique LERCH, avocat, demeurant à Luxembourg.

Le Tribunal :

Vu l'ordonnance de clôture du 31 mars 2015.

Entendu le rapport fait conformément à l'article 226 du Nouveau Code de procédure civile.

Entendu la société anonyme **SOC1.)** 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 Frédérique LERCH, avocat constitué.

Faits et procédure :

La société **SOC1.)** (ci-après dénommée « la société **SOC1.)** ») déclare avoir été créé le 9 juillet 2010 et avoir pour activité l'octroi de licences de droits de propriété intellectuelle à une société filiale, la société **SOC2.)** (ci-après dénommée « **SOC2.)** ») et être immatriculée à la TVA sous le régime normal depuis le commencement de son activité.

En cours de l'année 2010, elle a évalué la possibilité de céder sa filiale **SOC2.)** à un tiers, mais la cession n'a finalement pas eu lieu.

Par procès-verbal du 24 janvier 2013 le bureau d'imposition 1 de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines a exigé la communication de divers documents et informations, sous peine de refuser tout droit à déduction TVA à la société pour les années 2010 et 2011, ce qui impliquerait un surcoût fiscal de 14.720.364,46.-euros.

Par courrier du 30 janvier 2013 la société **SOC1.)** a fourni à l'administration les documents et informations requises.

Cependant, le 23 avril 2013 le bureau d'imposition 1 de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines a émis un bulletin de taxation d'office pour l'année 2011, accompagnée d'un nouveau procès-verbal qui rejetait une partie du droit à déduction demandé par la Société et lié à trois factures, à savoir n°2011.04.01 du 14 avril 2011 émise par **SOC3.)** (Suisse) pour un montant hors taxe de 1.500.000.-euros, n° 00010358-119 du 28 avril 2011 émise par **SOC4.)** (France) pour un montant hors taxe de 335.300.-euros et n° 1105008 du 3 mai 2011 émise par **SOC5.)** (France) pour un montant hors taxe de 781.250.-euros.

L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines a par contre marqué son accord avec la déclaration TVA de 2010 en émettant un bulletin d'information en ce sens.

Par courriel du 12 août 2013 la société **SOC1.)** a réclamé contre le rejet de la déduction de la TVA encourue pour les trois factures sus mentionnées.

Le directeur a rejeté la réclamation par décision réputée notifiée le 30 janvier 2014.

Par exploit d'huissier de justice du 17 avril 2014, la société **SOC1.)** 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 le bulletin de taxation d'office des déclarations de TVA notifiés le 23 avril 2013, émis pour l'année 2011 à l'encontre de la société **SOC1.)** juridiquement inexistant, la décision du Directeur réputée notifiée le 30 janvier 2014 s'y étant substituée, sinon subsidiairement l'annuler, plus subsidiairement le réformer et voir prononcer au bénéfice de la partie requérante la décharge des impositions supplémentaires de TVA en résultant.

Elle demande à voir annuler, sinon réformer, la décision sur réclamation réputée notifiée le 30 janvier 2014 et voir prononcer au bénéfice de la société **SOC1.)** la décharge des impositions supplémentaires de TVA en résultant.

Elle demande la condamnation des défendeurs aux frais et dépens de l'instance.

Position de la société **SOC1.)** :

Quant à la recevabilité, la société **SOC1.)** conclut à l'inexistence du bulletin de taxation d'office en application de l'article 76 point 3 de la TVA, la décision du Directeur du 20 janvier 2014 s'y étant substituée.

Elle conclut encore à l'impossibilité pour le Directeur de maintenir le bulletin de taxation d'office relatif à l'année 2011 en raison de l'emploi du verbe « substituer ».

Elle critique l'absence d'un avis confirmatif, l'incohérence entre la décision du Directeur et les mentions du bulletin de taxation d'office.

Quant au fond, la société **SOC1.)** estime que l'administration fait erreur en ce qui concerne la charge de la preuve et en ce qui concerne le caractère exonéré des prestations de services reçues de **SOC3.)**, **SOC4.)** et **SOC5.)**.

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 soulèvent d'abord 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, seule l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines a capacité à agir (Cour 5 avril 2000, n°23.414 du rôle), de sorte que la demande est irrecevable pour autant qu'elle est dirigée contre l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, représenté par son Ministre d'Etat.

L'ETAT et l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines soulèvent ensuite le défaut d'intérêt à agir s'agissant de la demande tendant à faire constater l'inexistence juridique du bulletin de taxation d'office réputé notifié le 13 mai 2013 concernant l'année 2011, à défaut d'expliquer en quoi consiste le bénéfice d'une telle demande pour la requérante.

Quant au fond :

L'ETAT et l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines contestent l'argumentation des requérants tendant à voir déclarer inexistante la décision directoriale réputée notifiée le 30 janvier 2014, faute d'être accompagnée de l'avis confirmatif requis par l'article 76 § 3 de la loi TVA.

Ils contestent le moyen tiré de l'impossibilité de maintenir le bulletin de taxation d'office, alors que le texte prévoit la possibilité pour le Directeur de confirmer l'imposition décidée par le bureau d'imposition.

Ils contestent encore le moyen tiré du défaut d'un avis confirmatif accompagnant la décision directoriale ainsi que d'une prétendue incohérence entre la décision directoriale et les mentions du bulletin de taxation d'office.

Quant au fond, l'ETAT et l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines invoquent qu'il appartient à l'assujettie de rapporter la preuve de l'existence de dépenses déductibles.

Quant au droit à déduction, l'ETAT et l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines invoquent l'absence de preuve du caractère exonératoire des prestations invoquées en l'absence de preuve des contrats la liant aux trois prestataires en question. Ils estiment par ailleurs que la cession de parts de sa filiale ne peut être considérée que comme une activité privée, et non pas comme une activité professionnelle alors qu'elle se situe hors champ.

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 avec distraction au profit de son mandataire qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.

En droit :

Quant à la recevabilité de la demande :

Quant à l'irrecevabilité de la demande pour autant qu'elle est dirigée contre l'Etat :

Les défendeurs soulèvent 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, seule l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines a capacité à agir (Cour 5 avril 2000, n°23.414 du rôle), de sorte que la demande est irrecevable pour autant qu'elle est dirigée contre l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, représenté par son Ministre d'Etat.

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.

Quant à l'irrecevabilité de la demande pour défaut d'intérêt à agir :

Le défendeur soulève ensuite le défaut d'intérêt à agir s'agissant de la demande tendant à faire constater l'inexistence juridique du bulletin de taxation d'office réputé notifié le 13 mai 2013 concernant l'année 2011, à défaut d'expliquer en quoi consiste le bénéfice d'une telle demande pour la requérante.

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

Aux termes de l'article 76 de la loi TVA le recours n'est ouvert à l'assujetti qu'à l'encontre de la seule décision directoriale, soit en l'espèce, celle du 10 janvier 2014, réputée notifiée le 30 janvier 2014.

La demande telle que formulée est partant irrecevable.

Le défendeur n'opposant aucun autre moyen d'irrecevabilité concret et un moyen d'irrecevabilité à soulever d'office par le tribunal n'étant pas donné, l'exploit introductif d'instance du 17 avril 2014 est recevable pour le surplus.

Quant au fond :

Quant à l'inexistence de la décision directoriale réputée notifiée le 30 janvier 2014, faute d'être accompagnée de l'avis confirmatif requis par l'article 76 § 3 de la loi TVA et quant à l'impossibilité de maintenir le bulletin de taxation d'office relatif à l'année 2011 :

L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines conteste la demande tendant à voir déclarer inexistante la décision directoriale réputée notifiée le 30 janvier 2014, faute d'être accompagnée de l'avis confirmatif requis par l'article 76 § 3 de la loi TVA.

Elle estime que l'article 76 § 3 de la Loi TVA dispose que la décision du Directeur, soit confirmer les bulletins attaqués, soit se substituer à eux lorsqu'elle les modifie.

Elle invoque à cet égard une jurisprudence de la Cour d'appel (8 mai 2008, n° 31.200 du rôle) 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 ensuite lieu 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. »

Il y a lieu de constater que le législateur a utilisé le verbe « se substituer » dans la première subordonnée principale de la phrase puis en utilisant la conjonction « et » il utilise dans la seconde subordonnée principale le verbe « confirmer », ce qui conduirait, en cas d'application littérale du texte et dans le cas de figure d'une confirmation pure et simple du bulletin querellé, à exiger de façon surabondante de la part de l'Administration d'émettre une seconde fois un bulletin en tous points identique à celui querellé.

Le juge qui se heurte à des difficultés d'application d'un texte doit, en cas de silence, d'obscurité ou d'insuffisance de la loi, se livrer à une interprétation de la volonté du législateur, et ce en vertu des dispositions de l'article 4 du Code civil.

« En fonction des besoins de la cause, l'interprétation peut être faite selon l'une ou l'autre des méthodes suivantes :

- la méthode historique subjective ou exégétique, qui s'attache à retrouver la volonté du législateur telle qu'elle ressort des travaux d'adoption de la loi*
- la méthode historique objective, qui dégage le sens du texte à partir du contexte dans lequel il a été adopté*
- la méthode téléologique, qui interprète la loi en fonction du but qu'elle poursuit*
- la méthode systématique, qui découvre le sens d'un texte particulier en étudiant l'ensemble dans lequel il est inséré »* (cf. à ce sujet JurisClasseur, Droit civil, article 4, mise à jour 1,2008, N° 34).

En rapport avec l'effet de la décision directoriale de confirmation du bulletin querellé de l'article 76 de la loi de 1979 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, 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 que 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.

En ce qui concerne la nullité de la décision directoriale pour ne pas être accompagnée d'un avis confirmatif, il convient que 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 23 décembre 2013, en l'absence de l'émission d'un avis confirmatif est à rejeter.

En ce qui concerne le sort du bulletin de taxation d'office pour l'année 2011 notifié le 13 mai 2013, il a été retenu qu'« en rapport avec la saisine du directeur et de l'effet de sa décision, la loi du 10 novembre 2009 n'a en effet pas innové. Avant la modification opérée par cette loi, l'article 76.4 de la loi prévoyait déjà : « ...En cas de rejet total ou partiel de la réclamation au niveau de ce bureau, le directeur de l'administration serait saisi d'office de la réclamation. Dans ce cas, le directeur réexaminera l'imposition sur laquelle porte la réclamation. Sa décision se substituera à l'imposition entreprise et donnera lieu soit à un avis confirmatif du bulletin attaqué soit à l'émission d'un bulletin rectificatif ». Or, ce texte est à interpréter en ce sens que la décision du directeur, dans l'éventualité où elle confirme le bulletin de taxation, ne le fait pas disparaître, mais le laisse, bien au contraire, subsister avec tous les effets qui y sont attachés » (TAL 1^{ère} chambre 7 janvier 2015, n°156.315 du rôle se référant à : Cour d'appel 8 mai 2008, n°32.200 du rôle).

Le moyen tiré de l'impossibilité de maintenir bulletin de taxation d'office pour l'année 2011 notifié le 13 mai 2013 est partant à rejeter.

Quant à l'incohérence entre la décision directoriale et les mentions du bulletin de taxation d'office émis pour l'année 2011:

La société **SOC1.)** demande à voir réformer, sinon annuler la décision directoriale notifiée le 30 janvier 2014, au motif que dans la mesure où le bulletin de taxation d'office originellement émis n'indique aucun montant de TVA non déductible, la décision du Directeur en refusant tout droit à déduction à l'égard des trois factures litigieuses (**SOC3.)**, **SOC4.)** et **SOC5.)**) opérerait une rectification dudit bulletin de taxation.

Il résulte du procès-verbal du 23 avril 2013 que l'administration refuse la « taxe en amont des factures **SOC4.)** (5.295.-euros), **SOC3.)** (225.000.-euros) et **SOC5.)** (117.187,50.-euros) à défaut de documents justificatifs d'exonération, ce qui a pour conséquence un supplément de 392.482,50.-euros.

Le bulletin de taxation d'office pour l'année 2011 émis le 23 avril 2013 renseigne à la position 10 « taxe en amont » un montant 650.141,72 euros, à la position 11 « taxe en amont non déductible » un montant de 0 et à la position 13 « total de la taxe en amont déductible » un montant de 650.141,72 euros. Le bulletin précise sous la rubrique « observations » ce qui suit : « refus de la taxe en amont des factures **SOC4.)** (5.295 euros), **SOC3.)** (225.000.-euros) et **SOC5.)** (117.187,50 euros) faute de pièces justificatives (voir procès-verbal du 23 avril 2013) supplément 392.482,50 euros).

Il résulte de la décision directoriale réputée notifiée le 30 janvier 2014 que le Directeur a constaté, après avoir énoncé les principes retenus par l'arrêt de la Cour de Justice des Communautés Européennes C-29/08 **A.S.** du 29 octobre 2009 (ayant retenu que le droit à déduction est également admis en faveur de l'assujetti, même en l'absence de lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction, lorsque les coûts des services concernés font partie des frais généraux de ce dernier et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des biens ou des services qu'il fournit. De tels coûts entretiennent, en effet, un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti) que dans tous les cas l'existence d'un lien direct et immédiat présuppose que le coût des prestations en amont est incorporé respectivement dans le prix des opérations particulières en aval ou dans le prix des biens ou des services fournis par l'assujetti dans le cadre de ses activités économiques (arrêt **S**, point 60). Le Directeur poursuit ensuite que « dans le cas d'espèce, force est de constater qu'il ne résulte nullement de votre lettre de réclamation du 12 août 2013 ni de votre courrier du 11 décembre 2013 respectivement des pièces du dossier (...) que les trois factures relatives au « Projet Prince » font partie des frais généraux de la société **SOC1.)** ou ont été incorporées dans le prix de revient des opérations taxables dans le cadre de ses activités économiques ».

Il en résulte le développement du Directeur ne contient aucune incohérence par rapport au bulletin de taxation d'office émis pour l'année 2011 et ne fait

que confirmer le rejet du droit à déduction pour les trois factures litigieuses **SOC4.)**, **SOC3.)** et **SOC5.)**. Par contre l'incohérence des mentions se trouve confiné au bulletin de taxation d'office, dont les mentions semblent se contredire si l'on fait abstraction du procès-verbal du 23 avril 2013 auquel il se réfère néanmoins expressément. Il y a partant lieu d'admettre que le bulletin de taxation d'office contient une pure erreur matérielle, laquelle ne saurait porter à conséquence, d'autant plus que le recours de l'assujetti n'est ouvert que contre la seule décision directoriale. Or, aucune incohérence entre la décision directoriale et le bulletin de taxation d'office ne se trouvant établie en cause et aucune modification ou rectification du bulletin n'étant opéré au moyen de ladite décision directoriale, le moyen est à rejeter.

Quant à la charge de la preuve :

La société **SOC1.)** estime que les défendeurs font erreur en ce qui concerne la charge de la preuve du droit à déduction en l'imposant à l'assujetti, alors qu'en l'immatriculant à la TVA sous le régime normal, ils ont admis que la société possédait en principe un droit à déduction et que ce n'est que par exception qu'elle ne pourrait pas déduire sa TVA en amont. Dès lors que cette non-déduction résulterait d'une situation d'exception, il appartiendrait à celui qui se prévaut de cette situation d'exception de démontrer que sont réunies des conditions s'opposant exceptionnellement à cette déduction de principe.

L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines conteste cette argumentation.

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 **EN.C-230/94**). Elle a encore 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 **KO. C-280/12**).

Il y a encore lieu de relever que tant l'arrêt C-18/13 **MOE.** du 13 février 2014 que les affaires jointes C-80/11 et C-142/11 **MA.** 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 demanderesse ne saurait être suivi par le tribunal.

Il n'y a partant pas lieu de déduire de l'existence d'un « principe fondamental » au droit à déduction de TVA l'existence d'une présomption de déductibilité, alors qu'une telle déduction reviendrait à opérer un renversement de la charge de la preuve par rapport à la jurisprudence constante en la matière (arrêt **EN.**, affaire C-230/94 ; arrêt « **E.K.** » **E.**, affaire C-78/12).

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.

Quant au caractère exonératoire des factures émises par les sociétés **SOC3.)**, **SOC4.)** et **SOC5.)** :

La demanderesse fait valoir que les prestations de services reçues de la part des sociétés **SOC3.)**, **SOC4.)** et **SOC5.)**, bien qu'ayant été auto-liquidées par ses soins, auraient dû être exonérées sur base de l'article 44, 1, c, 9^e tiret de la loi TVA.

La défenderesse conteste cet argument au motif que les trois factures en questions seraient relatives à la valorisation de la participation de la demanderesse dans sa société filiale et relèveraient à ce titre de son activité hors champ. Or, la cession de parts de sa propre filiale ne pourrait être considérée que comme une activité privée et non comme une activité professionnelle alors qu'elle se rapporterait à son activité hors champ, à savoir la détention de parts de sa filiale, la société monégasque. S'agissant d'une activité hors champ, l'article 44, 1, c), 9^e tiret de la loi TVA serait inapplicable.

La demanderesse résiste à cette contestation en soulevant qu'aucun élément textuel de l'article 44, 1, c) ne permettrait de conclure que son application serait réservée aux services destinés à des activités situées dans le champ de la taxe.

Aux termes du prédit article, « *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 ; (...).* »

Si effectivement l'article précité, pris isolément, ne précise aucune condition supplémentaire précisant que les prestations y visées ne seraient exonérées qu'à la condition de ne pas se rapporter à des opérations hors champ, il ne

faut cependant pas perdre de vue que l'article relève d'un ensemble de dispositions cohérentes formant un système commun de taxe sur la valeur ajoutée et définit par la directive 2006/112 du Conseil du 28 novembre 2006. Or, l'article 9 §1 de cette directive dispose qu'« est considéré comme assujetti quiconque exerce, de façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité (...) ». Il en résulte que si l'opération n'est pas réalisée par un assujetti ou que l'opération effectuée ne peut être qualifiée d'opération économique, les dispositions TVA ne s'appliquent pas et en conséquence, aucune exonération et aucun droit à déduction ne sauraient être revendiqués.

L'argument textuel invoqué par la demanderesse est partant à rejeter et il y a lieu de retenir que les prestations litigieuses ne sauraient être soumises à déduction que pour autant qu'elles se rattachent à une opération donnant lieu elle-même à la perception de TVA.

En ce que concerne la qualification de l'opération de cession de parts de la filiale **SOC2.)** par la société **SOC1.)**, celle-ci résiste à l'argumentation développée par la défenderesse relative à une « cession d'universalité » et elle invoque qu'il résulterait de la jurisprudence de la CJCE (et notamment de l'affaire C-497/01 **Z.M.**, du 27 novembre 2003) que la cession de l'intégralité des parts détenues par elle dans la société monégasque ne constituerait pas, contrairement à l'argumentation de la défenderesse, une « cession d'universalité » qui ne serait pas une transaction entrant dans le champ d'application de la TVA et donc qui n'ouvrirait pas droit à déduction de la TVA encourue en amont à l'endroit de cette cession.

S'il y a lieu de suivre l'argumentation développée par la demanderesse concernant l'inapplicabilité de la jurisprudence de la CJCE relative à la « cession d'universalité » au cas d'espèce, le tribunal constate cependant que la défenderesse invoque encore que la cession de parts de sa propre filiale par la demanderesse ne saurait être considérée que comme une activité privée et non pas comme une activité professionnelle alors qu'elle se rapporte à une activité hors champ, à savoir « la détention de parts de la société filiale, la société monégasque **SOC2.)** ».

La CJCE a retenu dans l'affaire **A.S.**, (C-29/08 du 29 octobre 2009), point 28 que « *selon une jurisprudence constante, 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 (voir, notamment, arrêts du 29 avril 2004, **E.**, C-77/01, Rec.P.I-4295, point 59, ainsi que du 8 février 2007, **IN.**, C-435/05, Rec. P.I-1315, point 25 et jurisprudence citée). En effet, ces opérations ne comportent pas l'exploitation d'un bien visant à produire des recettes ayant un caractère de permanence, l'unique rétribution de ces opérations étant constituée par un éventuel bénéfice lors de la vente de ces actions (voir, en ce sens, arrêt **E.**, précité, point 49) ».*

Or, en l'espèce, il est constant en cause que les factures litigieuses ont trait, quant à la facture **SOC3.)** : à une mission dévolue à **SOC3.)** consistant à rechercher un acquéreur pour les actions dont la cession était envisagée par

la demanderesse et à aider celle-ci au cours du déroulement de la négociation et, quant aux factures **SOC4.)** et **SOC5.)** : à des prestations visant à assurer le bon déroulement de la mission de négociation des titres.

L'opération principale à laquelle les prestations litigieuses se rattachent devant en application de la jurisprudence précitée être considérée comme une activité non économique, il y a lieu de retenir que les factures litigieuses ne tombent pas dans le champ d'application de l'article 44, 1, c), 9^e tiret de la loi TVA.

Quant au caractère déductible des factures émises par les sociétés **SOC3.), SOC4.)** et **SOC5.)** :

La société **SOC1.)** invoque finalement que la TVA en amont due sur les prestations non exonérées doit être déductible, en application de la jurisprudence **MPE.** (affaire C-18/13 du 13 février 2014) affirmant l'existence d'un principe fondamental du droit à déduction inhérent au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

Il résulte de la prédite jurisprudence que la déduction de la taxe encourue en amont peut être justifiée :

- a) soit parce que les frais en cause présentent un lien direct et immédiat avec un élément du chiffre d'affaires ouvrant droit à déduction,
- b) soit parce que les frais en cause font partie des frais généraux de l'assujetti qui possède par ailleurs un droit à déduction TVA.

Autrement dit : lorsque les frais ont un lien direct et immédiat avec des activités hors du champ d'application de la taxe, ou dans le champ mais n'ouvrant pas droit à déduction, la TVA afférente à ces frais est non déductible.

En l'espèce, il a été retenu que les frais par rapport auxquels la demanderesse estime être en droit de déduire la TVA en amont ne peuvent être rattachés à une opération rentrant dans le champ d'application de la TVA. Il est par ailleurs admis par la défenderesse que ces frais n'ont pas de lien direct avec une activité économique puisque la vente d'actions envisagée n'a finalement pas eu lieu.

La demanderesse invoque en l'espèce que les services fournis par les trois prestataires en question font partie des frais généraux de l'assujettie. Elle invoque à cet effet les points 64 à 70 de l'arrêt CJUE C-29/08 **A.S.** du 29 octobre 2009 pour soutenir que les frais litigieux présentent de par leur nature un caractère de frais généraux, de sorte que la TVA encourue sur ces frais devrait être déductible.

A cet égard elle soutient que dans la mesure où son « unique activité (consiste dans) l'octroi de droits de propriété intellectuelle, il faut nécessairement en conclure que le prix des services reçus des prestataires **SOC3.), SOC4.)** et **SOC5.)** a été inclus dans le montant des redevances facturées à **SOC2.)** ».

La défenderesse conteste la preuve du lien direct et immédiat ainsi que du contenu des services acquis par **SOC1.)** auprès de **SOC3.), SOC4.)** et **SOC5.)**, de sorte que la preuve du caractère de frais généraux ne se trouverait pas établie en cause.

Il résulte des pièces soumises au tribunal que la demanderesse verse d'abord les trois factures litigieuses, desquelles la nature exacte des prestations pour lesquelles les factures sont émises ne résulte pas. Elle verse encore un contrat conclu entre le prestataire **SOC4.)** et une société **SOC6.)**. Elle verse finalement un acte modificatif d'un contrat conclu entre **SOC3.)** et la société **SOC2.)**.

Le tribunal constate qu'aucun de ces éléments de preuve invoqués ne permet d'établir ni la nature exacte des prestations facturées par les trois prestataires **SOC3.), SOC4.)** et **SOC5.)** à la société **SOC1.)**, ni a fortiori la répercussion par la société **SOC1.)** du prix des services reçus des prestataires **SOC3.), SOC4.)** et **SOC5.)** dans le montant des redevances facturées à **SOC2.)** .

Dès lors, le moyen tiré du caractère déductible des factures émises par les sociétés **SOC3.), SOC4.)** et **SOC5.)** est à rejeter.

En conséquence la demande tendant à voir annuler la décision du Directeur et les bulletins attaqués, sinon de les réformer, est non fondée.

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 31 mars 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,

la déclare recevable pour le surplus,

rejette le moyen tiré de l'inexistence juridique de la décision directoriale émise le 20 janvier 2014 et réputée notifiée le 30 janvier 2014, faute d'être accompagnée de l'avis confirmatif requis par l'article 76 § 3 de la loi TVA,

rejette le moyen tiré de l'impossibilité de maintenir le bulletin de taxation d'office relatif à l'année 2011,

rejette le moyen tiré de l'incohérence entre la décision directoriale et les mentions du bulletin de taxation d'office émis pour l'année 2011,

dit non fondée la demande en annulation, sinon en réformation de la décision directoriale réputée notifiée le 30 janvier 2014,

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