

**Jugement civil no 139/2015 (XVIIe chambre)**

Audience publique du mercredi, vingt-neuf avril deux mille quinze.

Numéro 161208 du rôle

Composition:

Yola SCHMIT, vice-présidente,  
Michèle HANSEN, premier juge,  
Caroline ENGEL, juge,  
Gabrielle SCHROEDER, greffier.

**E n t r e**

1. la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** sàrl, établie au (...), inscrite au Registre de Commerce et des Sociétés de Luxembourg sous le numéro B(...), aux droits de laquelle vient la société à responsabilité limitée **SOC.2.)** HOLDINGS sàrl qui l'a absorbée par fusion, établie au (...), L- (...), inscrite au Registre de Commerce et des Sociétés de Luxembourg sous le numéro B(...), prise en la personne de ses représentants légaux,
2. la société à responsabilité limitée **SOC.2.)** HOLDINGS sàrl, établie au (...), L- (...), inscrite au Registre de Commerce et des Sociétés de Luxembourg sous le numéro B(...), prise en la personne de ses représentants légaux, qui vient aux droits de la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** sàrl qu'elle a absorbée par fusion, anciennement établie au (...), L- (...), inscrite au Registre de Commerce et des Sociétés de Luxembourg sous le numéro B(...),

demandereses aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Patrick KURDYBAN de Luxembourg du 27 et 28 février 2015,

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, 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,

défendeur aux fins du prédit exploit KURDYBAN,

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

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,

défenderesse aux fins du prédit exploit KURDYBAN,

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

---

## Le Tribunal

Vu l'ordonnance de clôture du 4 février 2015.

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

Entendu la société à responsabilité limitée **SOC.1.)** sàrl et la société à responsabilité limitée **SOC.2.)** HOLDINGS sàrl 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 **SOC.1.)**, aujourd'hui absorbée par la société **SOC.2.)** HOLDING sàrl, déclare avoir appartenu au groupe **SOC.3.)** spécialisé dans l'achat et le financement de sociétés à fort potentiel, auxquelles il apporte le soutien nécessaire à leur développement, tant sur un plan financier qu'opérationnel.

Le 14 janvier 2011 la société **SOC.1.)** a acquis les parts de la société luxembourgeoise **SOC.2.)** HOLDING obtenant ainsi le contrôle du groupe **SOC.2.)** au Luxembourg et aux Pays-Bas.

Le même jour un contrat de gestion (« management service agreement ») a été signé entre la société **SOC.1.)** et la société **SOC.2.)** (NETHERLAND) B.V. portant notamment sur les services suivants à fournir :

- conseil sur la préparation et mise en œuvre de stratégies commerciales,
- conseil sur la surveillance et l'évolution des flux de trésoreries, sur la préparation de différents budgets et sur l'opportunité et la mise en œuvre d'opérations de recapitalisation,
- prestations diverses en matière de gestion des risques,
- assistance à la négociation de contrats conclus avec des parties tierces.

Ces prestations ayant été fournies, elles ont donné lieu à trois factures pour un montant total de 66.667,00.-euros.

Par ailleurs la société **SOC.1.)** a procédé à la refacturation de différents frais liés à l'acquisition de la société **SOC.2.)** HOLDING pour un montant total de 691.361.-euros, payé par compensation.

Au regard de ces activités commerciales, la société **SOC.1.)** s'est immatriculée à la TVA le 18 août 2010 et a déposé ses déclarations fiscales en se prévalant d'un droit à déduction de 100%.

En cours de l'année 2011, il fut décidé de rapprocher les groupes **SOC.4.)** et **SOC.2.)**. Cette décision s'est traduite au Luxembourg par l'absorption par la société **SOC.2.)** HOLDING de la société **SOC.1.)**, laquelle a dès lors perdu son existence juridique. Ses activités de gestion ont été reprises par deux sociétés établies au Pays-Bas, à savoir **SOC.4.)** Goup HoldCo B.V. et **SOC.4.)** Group Invest Two B.V.

Par procès-verbal du 29 mai 2013 le bureau d'imposition 3 a révélé sa volonté de rectifier d'office les déclarations TVA déposées par la société **SOC.1.)** pour les années 2010 et 2011 afin de rejeter (pour l'année 2010) et limiter (pour l'année 2011) le droit de déduction TVA réclamé par la société aux motifs suivants :

- l'absence de tout chiffre d'affaires en ce qui concerne l'année 2010
- le faible montant de chiffre d'affaires réalisé en 2011, étant considéré que les refacturations réalisées pour un montant de 691.461.-euros n'étaient pas prises en compte par l'administration, faute de facture et de paiement.

L'administration rejette encore toute déduction de la TVA encourue sur les prestations de services relatives aux projets « **PROJET.1.)** », « **PROJET.2.)** » et « **PROJET.3.)** », au motif que ces frais sont liés à des activités qui n'ouvrent pas droit à déduction de TVA.

Par courriel du 5 juillet 2013 la société **SOC.1.)** conteste le procès-verbal du 29 mai 2013.

L'Administration maintient sa position et procède en date du 9 août 2013 à l'émission de bulletins de taxation d'office pour les années 2010 et 2011, le bulletin relatif à l'année 2010 rejetant tout droit à déduction, celui relatif à 2011 limitant le droit à déduction au montant de la TVA luxembourgeoise qui serait dû sur le chiffre d'affaires réalisé s'il était taxable au Grand-Duché, soit à 10.000,05.-euros.

Par courrier du 4 octobre 2013 la société **SOC.1.)** a introduit un recours en réclamation contre ces deux bulletins de taxation d'office.

Par décision du 24 décembre 2013 le directeur-adjoint de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines a intégralement rejeté cette réclamation.

Par exploit d'huissier de justice des 27 et 28 février 2014, la société **SOC.1.)** sàrl et la société **SOC.2.)** HOLDING sàrl ont 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 9 août 2013, émis pour les années 2010 et 2011 à l'encontre de la société **SOC.1.)** sàrl, juridiquement inexistantes, la décision du Directeur-adjoint réputée notifiée le 4 janvier 2014 s'y étant substituée, sinon subsidiairement les annuler, plus subsidiairement les réformer et voir prononcer au bénéfice de la partie requérante la décharge des impositions supplémentaires de TVA en résultant.

Elles demandent à voir annuler, sinon réformer, la décision sur réclamation réputée notifiée le 4 janvier 2014 et voir prononcer au bénéfice de la société **SOC.1.)** la décharge des impositions supplémentaires de TVA en résultant.

Par conclusions notifiées le 24 novembre 2014, elles demandent la condamnation des défendeurs à leur payer une indemnité de procédure de 2.000.-euros sur base de l'article 240 du Nouveau code de procédure civile, la condamnation des défendeurs aux frais et dépens de l'instance et à voir ordonner la distraction de ces frais au profit de leur mandataire qui affirme en avoir fait l'avance.

#### 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 le défaut de capacité à agir dans le chef de la société **SOC.1.)** sàrl suite à la fusion par absorption de cette société avec la société **SOC.2.)** HOLDING conformément à l'article 274 de la loi sur les sociétés commerciales.

Ils 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, seule l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines a capacité à agir (Cour 5 avril 2000, n°23.414 du rôle, affaire W.), 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 en dernier lieu le défaut d'intérêt à agir s'agissant de la demande tendant à faire constater l'inexistence juridique des bulletins de taxation d'office réputés notifiés le 9 août 2013, à défaut d'expliquer en quoi consiste le bénéfice d'une telle demande pour les requérants. Les défendeurs soulèvent encore 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 en fait en vigueur.

## 2) 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 4 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'incompétence juridique du signataire de la décision directoriale du 24 décembre 2013, cette dernière ayant été signée par Monsieur **A.**), alors que le directeur a pu valablement déléguer son pouvoir de signature.

Quant au quantum du chiffre d'affaires à retenir pour l'année 2011 au titre de la refacturation de frais, l'ETAT et l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines invoquent l'absence de preuve d'une quelconque facturation de frais en faveur de l'entité **SOC.4.)** TREASURY LIMITED, entité malaisienne, (alors que le document versé en pièce 5 par les demandeurs ne pouvant être qualifié de facture au sens de la loi TVA), qu'en application du principe de l'annualité des exercices cette facture portant la date du 25 septembre 2013 ne saurait être imputée pour l'exercice 2011 et que les demandeurs restent en défaut de rapporter la preuve ni d'un quelconque paiement, ni de la qualité de débitrice de la société **SOC.1.)**.

Quant au droit à déduction, l'ETAT et l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines invoquent l'absence de preuve du caractère préparatoire des frais exposés pour l'année 2010. Les demandeurs effectuant comme activité de la refacturation de frais en matière de services de gestion et de conseil stratégique, ils ont la charge de la preuve que pour une telle activité de refacturation des actes préparatoires sont nécessaires. En l'absence de cette preuve, la jurisprudence invoquée par les demandeurs ne serait pas applicable et il ne saurait pas non plus s'agir de frais généraux, lesquels doivent se trouver répercutés au niveau de la vente des services et donc au niveau de l'activité économique effectuée par l'assujetti. Or aucune activité de refacturation n'ayant eu lieu en 2010, les prestations de services acquises par de la société **SOC.1.)** ne sauraient être analysées en tant que frais généraux.

En ce qui concerne le droit à déduction relatif à l'année 2011, l'ETAT et l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines invoquent l'absence de preuve de l'affectation réelle des dépenses concernant l'activité non économique (activité de détention de participations) de la société **SOC.1.)**.

Ils concluent dès lors à voir rejeter l'ensemble des prétentions des demandeurs et demandent la condamnation des demandeurs aux frais et dépens de l'instance avec distraction au profit de son mandataire qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.

L'ETAT et l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines réclame finalement l'allocation d'une indemnité de procédure de 2.000.- euros de la part de chacune des parties demanderesses sur base de l'article 240 du Nouveau code de procédure civile.

### **En droit :**

#### Quant au défaut de capacité à agir :

L'ETAT et l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines soulèvent le défaut de capacité à agir dans le chef de la société **SOC.1.)** sàrl suite à la fusion par absorption de cette société avec la société **SOC.2.)** HOLDING conformément à l'article 274 de la loi sur les sociétés commerciales.

Les demanderesses ne prennent pas position par rapport à ce moyen de défense.

Aux termes de l'article 274 de la loi modifiée du 10 août 1915, « *la fusion entraîne de plein droit et simultanément les effets suivants : a) la transmission universelle, tant entre la société absorbée et la société absorbante qu'à l'égard des tiers, de l'ensemble du patrimoine actif et passif de la société absorbée à la société absorbante ; (...)* c) *la société absorbée cesse d'exister ; (...)*. »

Il résulte des pièces du dossier qu'un projet de fusion-absorption de la société **SOC.1.)** sàrl par la société **SOC.2.)** HOLDINGS sàrl fut déposé au registre de commerce et des sociétés en date du 19 septembre 2011 et publié ensuite au Mémorial C. Les demanderesses affirment aux termes de leur acte d'assignation des 27 et 28 février 2014 que ce projet de fusion-absorption fut effectivement réalisé. Elles ne contestent par ailleurs pas l'affirmation des défendeurs que la société **SOC.1.)** sàrl a fait l'objet d'une radiation auprès du Registre de commerce et des sociétés en date du 2 novembre 2011.

Il en résulte que la société **SOC.1.)** sàrl se trouvant absorbée par société **SOC.2.)** HOLDINGS sàrl, depuis la fin de l'année 2011, elle ne dispose actuellement plus de la capacité juridique et ne saurait dès lors ester en justice.

La demande est partant à déclarer irrecevable pour autant qu'elle émane de la société **SOC.1.)** sàrl.

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

Les défendeurs 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, seule l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines a capacité à agir (Cour 5 avril 2000, n°23.414 du rôle, affaire W.), 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.

Les demanderesses ne prennent 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 au fond :

- 1) Quant à l'inexistence de la décision directoriale réputée notifiée le 4 janvier 2014, faute d'être accompagnée de l'avis confirmatif requis par l'article 76 § 3 de la loi TVA :

L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines conteste la demande tendant à voir déclarer inexistante la décision directoriale réputée notifiée le 4 janvier 2014, faute d'être accompagnée de l'avis confirmatif requis par l'article 76 § 3 de la loi TVA.

Elle conteste par ailleurs l'intérêt des demanderesses à formuler une demande tendant à voir constater l'inexistence juridique des bulletins de taxation d'office réputés notifiés le 9 août 2013 relatifs aux années 2010 et 2011.

Il y a lieu de constater que les développements de la demanderesse quant à son intérêt à formuler la demande exposée aux termes des conclusions notifiées le 24 novembre 2014 se heurtent au texte clair et précis de l'article 76 de la loi TVA en ce sens que cet article dispose que le recours n'est ouvert à l'assujetti qu'à l'encontre de la décision directoriale, soit en l'espèce, celle datant du 24 décembre 2013, notifiée le 4 janvier 2014.

En ce qui concerne l'inexistence des bulletins de taxation d'office, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines estime que l'article 76 § 3 de la Loi TVA dispose que la décision du Directeur, soit confirme les bulletins attaqués, soit se substitue 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<sup>er</sup> 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, l'assujetti ne disposerait plus d'un contenu chiffre 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 l'espèce, 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.

2) Quant à l'incompétence juridique du signataire de la décision rendue sur réclamation :

L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines conteste le moyen tiré de l'incompétence juridique du signataire de la décision directoriale du 24 décembre 2013, cette dernière ayant été signée par Monsieur **A.**), alors que le directeur a pu valablement déléguer son pouvoir de signature.

La demanderesse estime que le texte de l'article 76 § 3 de la Loi TVA ne permet au Directeur aucune forme de délégation, qu'elle soit de signature ou de

pouvoir, à la différence de ce que prévoit notamment le texte des articles 78, 84 et 85 de la Loi TVA.

L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines invoque que la décision directoriale critiquée a été signée le 24 décembre 2013, que le directeur était en congé depuis le 24 décembre 2013 au 3 janvier 2014 inclus, et que le volume du dossier à analyser pour rendre cette décision directoriale, et notamment l'analyse de la réclamation de treize pages, requiert nécessairement un temps d'analyse de plus d'un jour, de sorte qu'il ne saurait être contesté en l'espèce que la décision en elle-même a été prise par le directeur en personne et que seul l'émission matérielle de la décision a été formalisée et signée en son absence par son directeur-adjoint **A.**)

Il convient d'ailleurs de noter qu'il résulte du document versé en pièce 1 par la défenderesse que le Comité de direction lors de sa réunion du 6 décembre 2013 n'a accordé au directeur-adjoint que le pouvoir de « signer » pour le Directeur du 24 décembre au 31 décembre 2013 inclus.

Les circonstances de l'espèce ne se trouvent pas autrement contestées par la demanderesse.

Dans la mesure où il ne résulte d'aucun élément en sens contraire du dossier que la décision n'a pas été prise intellectuellement par le directeur en personne, le moyen de la demanderesse est à rejeter.

### 3) Quant au quantum du chiffre d'affaires à retenir pour l'année 2011 :

La demanderesse soutient que le montant à prendre en considération en tant que chiffre d'affaire pour l'année 2011 s'élève à concurrence de 691.460.- euros. Ce montant correspondrait à des refacturations de frais.

L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines résiste à cet argument en invoquant en premier lieu l'absence de preuve d'une quelconque prestation en faveur de l'entité **SOC.4.) TREASURY LIMITED**. Elle conteste la valeur de facture du document dressé le 25 septembre 2013, que par ailleurs en vertu du principe de l'annualité des exercices, ce document en saurait dès lors être imputé en tant que facture pour l'exercice 2011 ; que par ailleurs en l'absence de preuve d'un paiement intervenu, l'argument tiré du paiement par compensation dans les écritures ne saurait valoir, d'autant plus que le document intitulé « intergroup funding balances with NLD » porte la date du 4 juin 2013.

La demanderesse résiste à cette contestation en invoquant l'article 62.3 de la loi TVA quant à la qualification de facture du document émis le 25 septembre 2013 ainsi que l'article 15.3 de la Loi TVA quant au paiement par compensation.

Aux termes de l'article 62.3 de la loi TVA, « *La personne morale non assujettie visée à l'article 4, paragraphe 2, établie à l'intérieur du pays, déclare à l'administration qu'elle effectue des acquisitions intracommunautaires de biens lorsque les conditions pour ne pas les soumettre à la TVA, prévues à l'article*

*18, paragraphe 2, alinéa 1, ne sont pas, respectivement plus, remplies. Elle informe l'administration, selon les modalités et dans la forme prescrites par celle-ci, de toute modification substantielle par rapport aux renseignements fournis dans la déclaration visée à l'alinéa 1. »*

*Aux termes de l'article 15.3 de la loi TVA, « Lorsqu'un assujetti, agissant en son propre nom mais pour le compte d'un tiers, s'engage à l'égard d'un preneur à la prestation d'un service qu'il fait exécuter par ledit tiers, ce service est réputé avoir été rendu par le tiers à l'assujetti et par l'assujetti au preneur. »*

Il convient de constater qu'aux termes de l'article 62.5 de la loi TVA, « Sans préjudice des dispositions particulières prévues par la présente loi et de ses règlements d'exécution, la facture émise en application du paragraphe 4, point 1°, alinéa 1 et point 2°, doit, aux fins de l'application de la taxe sur la valeur ajoutée, mentionner:

*1° la date d'émission de la facture; (...)*

*4° le numéro d'identification TVA de l'acquéreur ou du preneur, sous lequel il a reçu une livraison de biens ou une prestation de services pour laquelle il est redevable de la taxe ou une livraison de biens visée à l'article 43, paragraphe 1er, points d), e) et f); (...);*

*6° la quantité et la nature des biens livrés ou l'étendue et la nature des services rendus;(...). »*

En l'espèce, le document dressé le 25 septembre 2013 ne contient pas indication du numéro d'identification TVA sous lequel l'assujetti a effectué la livraison de biens ou la prestation de services, alors que si la livraison de biens ou la prestation de services était effectuée par **SOC.1.)** sàrl en 2011, il convient de constater qu'à cette date la société **SOC.1.)** sàrl existait encore et était encore toujours immatriculée à la TVA. Son numéro d'immatriculation TVA devrait dès lors figurer sur le document à faire valoir en tant que facture.

Il convient encore de constater que le document du 25 septembre 2013 indique certes que « this invoice documents the HY1 2011 Group recharges relating to the legacy – EQ entities, made to you by the Luxembourg entity **SOC.1.)** SàRL for an amount of EUR 691,461 », mais que cette énonciation constitue une phrase fourre-tout et ne renseigne en rien l'étendue et surtout la nature des services rendus par la société **SOC.1.)**.

Ce document ne saurait partant valoir facture au sens de la loi TVA.

Il convient de relever qu'il résulte du procès-verbal dressé par l'Administration le 29 mai 2013 que concernant le chiffre d'affaire de 691.461.-euros, « l'assujetti explique qu'il n'a pas émis de facture et qu'il n'a pas eu de paiement pour cette somme ». Si l'exigence d'une facture n'est certes pas une condition d'existence des prestations, elle en affirme cependant cette existence et constitue dès lors la preuve la plus simple à rapporter pour prouver cette existence.

Aux termes de l'article 65.2 de la loi TVA, « *L'assujetti et la personne morale non assujettie doivent tenir une comptabilité suffisamment détaillée pour*

*permettre l'application de la TVA et son contrôle par l'administration. Cette comptabilité doit comporter d'une manière distincte toutes les données qui sont à reprendre dans les déclarations visées à l'article 64. »*

En l'espèce, les documents annexés au document émis le 25 septembre 2013, à savoir le courriel émanant de **B.)** et l'extrait de comptabilité joint (reprenant une inscription au crédit d'un compte globalement débiteur) ne permettent pas de retracer la nature des services rendus par la société **SOC.1.)**, en l'absence de documents comptables plus précis.

En conséquence, il y a lieu de retenir qu'à défaut de preuve de pièces comptables probantes par la demanderesse, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines n'avait pas à retenir le montant de 691.461.- euros.

#### 4) Quant au droit à déduction :

La demanderesse conteste le refus de l'Administration de lui accorder le droit à déduction de la TVA encourue à l'occasion de la réalisation d'activités préparatoires à une activité taxable.

Il résulte de la décision directoriale que la réclamation fut rejetée sur base de trois arguments :

- 1) seul l'assujetti dont les activités préparatoires à une activité taxable ont été interrompues par une circonstance étrangère à sa volonté peut bénéficier de la déduction de la TVA encourue durant cette phase préliminaire ; ainsi, la société **SOC.1.)** ne peut prétendre au bénéfice de cette déduction, ayant volontairement arrêté son activité ;
- 2) en tout état de cause, la société **SOC.1.)** n'a jamais réellement eu l'intention de réaliser une activité économique ouvrant droit à déduction ;
- 3) en tout état de cause, les frais relatifs aux projets « **PROJET.1.)** », « **PROJET.2.)** » et « **PROJET.3.)** » se rapportent à l'acquisition du groupe **SOC.2.)**, et par conséquent la TVA y afférente n'est pas déductible, ces frais étant employés pour une activité n'ouvrant pas droit à déduction.

Aux termes de ses conclusions du 24 juin 2014, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines expose que, conformément à l'article 17 § 6 de la Sixième Directive, tout assujetti a le droit de déduire les montants qui lui sont facturés au titre de la TVA pour les services qui lui sont rendus, dans la mesure où ces services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées ; que ce principe a été rappelé récemment par la Cour de Justice de l'Union Européenne dans un arrêt P. rendu le 8 mai 2013 (affaire C-271/12) ; que ce principe se trouve être traduit de manière exacte dans l'article 48 de la loi TVA, lequel dispose que l'assujetti n'est autorisé à déduire de la TVA due sur les opérations faites par lui la TVA qui lui a été mise en charge par d'autres assujettis que dans la mesure où les biens et services sont utilisés pour la réalisation d'opérations imposables. Elle estime dès lors que pour bénéficier du droit à déduction de la TVA en amont, il ne suffit pas d'être assujetti, il fait encore que cette TVA ne grève que les biens et services utilisés pour effectuer

des livraisons de biens et des prestations de services rentrant dans le champ d'application de la loi et qui ne sont pas exonérés (article 49 de la loi TVA).

Il convient de constater que la défenderesse ne reprend plus l'argument tiré de la cessation volontaire de son activité par la société **SOC.1.**) Dans la mesure où il résulte des jurisprudences de la Cour de Justice de l'Union Européenne invoquées par la demanderesse (notamment l'arrêt *I.* du 29 février 1996 C-110/94) que le juridiction européenne souhaite donner l'application la plus large possible au principe de la déduction de la TVA encourue à l'occasion d'activités préparatoires à une activité taxable, cet argument du directeur ne saurait être maintenu.

Concernant la preuve des activités préparatoires à une activité taxable et donc de frais ouvrant droit à déduction pour être employés pour une activité ouvrant droit à déduction, les parties sont unanimes qu'il y a lieu de distinguer les deux exercices 2010 et 2011 en cause.

Quant à l'exercice 2010, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines refuse le droit à déduction de la TVA au motif que « *comme l'assujetti n'a pas de chiffre d'affaires ouvrant droit à déduction de la taxe en 2010, nous régularisons la totalité de la Taxe en amont* ».

La demanderesse critique cette méthode de redressement fiscale pour être simpliste, arbitraire et expéditive pour être contraire aux arrêts *R.*, *I.* et *G.* de la Cour de Justice de l'Union Européenne.

Elle estime que même à supposer qu'une partie des activités réalisées par la société **SOC.1.**) n'ouvre pas droit à déduction, la clé de répartition (1/1) utilisée par l'administration et confirmée par le directeur ne respecte pas les principes européens applicables en la matière.

La défenderesse soutient que la charge de la preuve du caractère préparatoire des frais exposés pour l'année 2010 repose sur la partie demanderesse. Elle estime encore que la jurisprudence *I.* ne serait pas applicable, alors que pour une activité de refacturation, l'administration estime qu'aucune activité préparatoire n'est pas nécessaire.

La demanderesse résiste à cet argument en invoquant l'arrêt *E.* (affaire C-18/13) ayant retenu que « *le droit des assujettis de déduire de la TVA dont ils sont redevables la TVA due ou acquittée pour les biens acquis et les services reçus par eux en amont constitue un principe fondamental du système commun de la TVA mis en place par la législation de l'Union* ». La demanderesse en déduit 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 de son droit à déduction, le retrait du droit à déduction constituant une exception à un « principe fondamental ».

Il y a lieu de constater qu'en l'espèce, l'administration a motivé son refus du droit à déduction en motivant la décision directoriale confirmative des bulletins de taxation d'office.

Par ailleurs, la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne a clairement 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 appartient à la demanderesse de rapporter en cause la preuve qu'elle remplit les conditions pour pouvoir bénéficier du droit à déduction.

La demanderesse verse en cause un contrat de «Management service agreement» signé en 14 janvier 2011 et soutient qu'il en résulte l'intention de la société **SOC.1.)** de réaliser une gestion active de filiales.

Les pièces produites en cause et se rapportant à une gestion active de ses filiales par la société **SOC.1.)**, notamment les trois factures des 31 août, 22 septembre et 30 octobre 2011 se rapportent à l'exercice 2011. La demanderesse reste partant en défaut de rapporter en cause des éléments probants quant à une telle gestion active dès la création de la société **SOC.1.)** en 2010. Elle reste dès lors en défaut de rapporter en cause la preuve d'actes pouvant être qualifiés de « préparatoires » à la réalisation d'opérations imposables concernant l'exercice 2010.

La demanderesse estime encore que le droit à déduction est donné concernant l'exercice 2010, au motif que les prestations acquises constitueraient des frais généraux de l'assujetti conformément notamment à la jurisprudence A. (affaire C-29/2008 du 29 octobre 2009).

La défenderesse résiste à cet argument en invoquant que l'arrêt E. (affaire C-118/11 du 16 février 2009) a énoncé des précisions quant au droit à déduction s'agissant des frais généraux dans les termes suivants :

*« il résulte de l'article 168 sous a) de la directive TVA qu'un assujetti peut déduire la TVA en amont pour des biens ou des services dans la mesure où ces derniers sont utilisés pour les besoins de son activité économique (point 42) ; le critère tiré de l'utilisation du bien ou du service pour les besoins de l'opération relevant de l'activité économique de l'entreprise diffère selon qu'il s'agit de l'acquisition ou d'un service ou d'un bien d'investissement (point 45) ; s'agissant d'une opération consistant en l'acquisition d'un service tel que la location d'un véhicule automobile, l'existence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une (ou plusieurs) opération(s) en aval ouvrant droit à déduction est, en principe, nécessaire pour qu'un droit à déduction de la TVA en amont soit reconnu à l'assujetti pour déterminer l'étendue d'un tel droit (arrêt du 29 octobre 2009, S. C-29/2008) (point 46) ; un*

*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) opération(s) en aval ouvrant droit à déduction lorsque les coûts des services concernés font partie des frais généraux de ce dernier et sont entant que tels des éléments constitutifs du prix des biens et de 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 (arrêt S. précité, point 57) (point 47). »*

Il en résulte que les frais généraux pour ouvrir droit à déduction doivent se trouver répercutés au niveau de la vente des services et donc au niveau de l'activité économique effectuée par l'assujetti.

Or, comme aucune preuve d'une activité économique ne se trouve rapportée en cause concernant l'exercice 2010, le moyen est à rejeter.

Quant à l'exercice 2011, la défenderesse soutient que la seule opération en aval ouvrant droit à déduction de la TVA concerne les prestations de service taxables dans l'Etat membre du preneur pour un montant de 66.667.-euros. Elle opère ainsi une distinction entre activité économique et activité non-économique de la société **SOC.1.)** et soutient que dans le cadre de son activité passive de détention de participations, la société **SOC.1.)** a perçu des intérêts pour un montant total de 2.508.604,21.-euros.

En application de l'article 49 de la loi TVA, les taxes qui ont un lien direct et exclusif avec les activités hors champ sont à écarter ab initio du droit à déduction. N'ayant pas fourni de preuve concernant l'affectation réelle des dépenses, les conditions ouvrant droit à déduction ne se trouvent pas réunies.

Les parties sont encore en désaccord quant à la position de la jurisprudence européenne, la demanderesse soutenant qu'il résulte de l'arrêt *Portugal T.* (affaire C-496/11) que les modalités de déduction des montants de TVA en amont encourus par un assujetti partiel doivent être (i) définies à l'avance, (ii) à titre général par l'administration TVA de chacun des pays membres de l'Union Européenne, ce qui n'est pas fait au Luxembourg, tandis que la défenderesse soutient qu'il résulte de l'arrêt *Portugal T.* (affaire C-496/11) que « lorsque les biens et les services sont utilisés à la fois pour des opérations économiques et des opérations non-économiques, l'article 17 § 5 de la 6<sup>ième</sup> directive n'est pas applicable et les méthodes de déduction et de ventilation sont définies par les Etats membres qui dans l'exercice de ce pouvoir doivent tenir compte de la finalité de l'économie de la 6<sup>ième</sup> directive 77/387 et à ce titre, prévoir un mode de calcul reflétant objectivement la part d'imputation réelle de ses dépenses en amont à chacune des deux activités ».

En l'espèce, il ne saurait être contesté au vu des chiffres établis en cause que l'activité économique de la société **SOC.1.)** constitue une activité accessoire à l'activité principale non-économique de la société holding. Or, dans la mesure où la société **SOC.1.)** ne disposait pas d'une comptabilité séparée pour chacune de ses branches d'activité, il revient à l'administration, en application

de l'article 74 de la loi TVA, de procéder à une taxation d'office sur base des éléments en sa possession.

En l'espèce, elle a choisi de procéder par le biais de l'affectation réelle, c'est-à-dire le rattachement direct du bien à l'activité pour laquelle elle l'utilisait, ce qui permet de se rapprocher au plus près de l'activité économique de la société **SOC.1.**)

Il a été retenu que ce mode de répartition retenu par le Directeur répond aux critères fixés par la Cour de Justice de l'Union Européenne (TAL, 17<sup>ème</sup> chambre, 10 juillet 2013, n°147.588 du rôle).

Il y a encore lieu de constater que la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne n'exige pas que le mode de calcul soit défini à l'avance, que par ailleurs l'administration a inscrit et officialisé sa position dans une circulaire n°765 du 15 mai 2013, de sorte que l'argument de la demanderesse tiré de la sécurité juridique tombe à faux, car même si une telle circulaire ne s'impose pas aux assujettis, elle leur donne la possibilité de s'informer sur la position de l'administration.

Il se déduit des développements qui précèdent que la demande en annulation, sinon en réformation de la décision du Directeur du 24 décembre 2013 concernant les années d'imposition 2010 et 2011, ainsi que les bulletins de taxation d'office émis pour ces mêmes années et réputés notifiés le 4 janvier 2014 est à rejeter.

Quant aux demandes en allocation d'une indemnité de procédure :

Tant la demanderesse que l'Etat et l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines ont formulé une demande en obtention d'une indemnité de procédure.

Aucune des parties n'établit en quoi il serait inéquitable de laisser à sa charge une partie des frais non compris dans les dépens. Elles sont partant toutes les deux à débouter de leur demande.

### **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 4 février 2015 ;

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

reçoit la demande en la forme,

déclare la demande irrecevable pour autant qu'elle émane de la société **SOC.1.)** SàRL ;

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 la nullité de la décision du directeur-adjoint du 23 décembre 2013 pour défaut d'émission d'un avis confirmatif ;

rejette le moyen tiré de la nullité de la décision du directeur-adjoint du 23 décembre 2013 pour incompétence juridique du signataire de la décision rendue sur réclamation ;

dit non fondée la demande en annulation, sinon en réformation de la décision directoriale du 24 décembre 2013 réputée notifiée le 4 janvier 2014 ;

dit non fondée la demande tendant à voir constater l'inexistence juridique des bulletins de taxation d'office réputés notifiés le 9 août 2013 relatifs aux années 2010 et 2011 ainsi que la demande en annulation, sinon en réformation des bulletins de taxation d'office réputés notifiés le 9 août 2013 relatifs aux années 2010 et 2011 ;

condamne la société à responsabilité limitée **SOC.2.)** HOLDING sàrl aux frais et dépens de l'instance, avec distraction au profit de Maître Arsène KRONSHAGEN qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.