



19 octobre 2018

Publication  
numéro **7**

1

#### Liste des abréviations:

AED: Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA

TVA: Taxe sur la valeur ajoutée

Loi TVA: Loi modifiée du 12 février 1979 concernant la TVA



**Administration de l'enregistrement,  
des domaines et de la TVA**

*Service juridique*

1-3 avenue Guillaume

L-1651 Luxembourg

+352 247-80800

info@aed.public.lu

www.aed.public.lu/

## BULLETIN D'INFORMATION DU SERVICE JURIDIQUE (BISJ)

DÉCISION JUDICIAIRE	<b>Arrêt de la Cour de Justice de l'Union Européenne affaire n° C-320/17 Marle Participations S.à r.l. contre Ministère de l'Économie et des Finances (France)</b>
RECOURS PENDANT	Non
CATÉGORIE	<u>TVA</u>
ARTICLE(S) VISÉS	Articles 48 à 53 de la Loi TVA
SOUS-CATÉGORIE(S)	<ul style="list-style-type: none"><li>- Neutralité fiscale : conditions à remplir en vue de bénéficiaire en principe du droit à déduction de la TVA grevant les opérations économiques en amont ;</li><li>- Neutralité fiscale : conditions à remplir par les sociétés holding en vue de bénéficiaire du droit à déduction de la TVA grevant les opérations économiques en amont ;</li><li>- La location d'un immeuble par une société holding à sa filiale peut constituer une immixtion dans la gestion de cette dernière ;</li><li>- Étendue et conditions d'exercice du droit à déduction pour une société holding ;</li><li>- Limitation du droit à déduction en cas de fraude ou d'abus de droit.</li></ul>

#### EXTRAIT

- **Neutralité fiscale : conditions à remplir en vue de bénéficiaire du droit à déduction de la TVA grevant les opérations économiques en amont**

Il y a également lieu de rappeler que, selon une jurisprudence constante de la Cour, **le droit à déduction de la TVA**, tel que prévu aux articles 167 et suivants de la directive TVA, **constitue un principe fondamental du système commun de la TVA et ne peut, en principe, être limité**. Ce droit **s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont** (ordonnance du 12 janvier 2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, point 26).

**Le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques.** Le système commun de la TVA garantit, par conséquent, la **neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques**, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, **à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA** (ordonnance du 12 janvier 2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, point 27 et jurisprudence citée).

Il ressort toutefois de l'article 168, sous a), de la directive TVA que, **pour pouvoir bénéficier du droit à déduction, il importe, d'une part, que l'intéressé soit un « assujetti », au sens de cette directive, et, d'autre part, que les biens ou les**

Le BISJ est distribué à titre purement indicatif et n'est pas exhaustif. Il ne lie en rien l'AED. Les informations contenues dans le BISJ sont de nature générale et ne sont pas destinées à constituer un avis juridique. L'AED ne peut pas garantir que le BISJ et les annexes ne contiennent pas de virus et décline toute responsabilité pour des dommages engendrés par des virus de logiciel.

**services invoqués pour fonder ledit droit soient utilisés en aval par l'assujetti pour les besoins de ses propres opérations taxées et que, en amont, ces biens soient livrés ou ces services soient rendus par un autre assujetti** (arrêt du 19 octobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, point 39).

[note de l'AED :

« [...] il convient de relever, en premier lieu, **qu'il incombe à celui qui demande la déduction de la TVA d'établir que les conditions pour en bénéficier sont remplies et, notamment, qu'il accomplit les critères d'un assujetti**. Dès lors, l'article 4 **ne s'oppose pas à ce que l'administration fiscale exige que l'intention déclarée soit confirmée par des éléments objectifs tels que l'aptitude spécifique des locaux projetés à une exploitation commerciale** (Arrêt Rompelman point 24) » (Arrêt civil n°45/17 du 8 mars 2017 n°42640 du rôle)]

- **Neutralité fiscale : conditions à remplir par les sociétés holding en vue de bénéficier du droit à déduction de la TVA grevant les opérations économiques en amont**

En ce qui concerne, plus particulièrement, **le droit à déduction d'une société holding**, la Cour a déjà considéré que **celle-ci n'a pas la qualité d'assujetti**, au sens de l'article 9 de la directive TVA, et, **partant, ne bénéficie pas du droit à déduction**, en vertu des articles 167 et 168 de cette directive, **lorsque cette société holding a pour unique objet de prendre des participations dans d'autres entreprises sans s'immiscer directement ou indirectement dans la gestion de ces entreprises**, sous réserve des droits que ladite société holding détient en sa qualité d'actionnaire ou d'associé (arrêt du 16 juillet 2015, Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt, C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, point 18).

**La simple acquisition et la simple détention de parts sociales ne doivent pas être considérées comme des activités économiques, au sens de la directive TVA, conférant à leur auteur la qualité d'assujetti**. En effet, **la simple prise de participations financières dans d'autres entreprises ne constitue pas une exploitation d'un bien visant à produire des recettes ayant un caractère de permanence, dès lors que la perception d'un éventuel dividende, fruit de cette participation, résulte de la simple propriété du bien** (arrêt du 16 juillet 2015, Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt, C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, point 19).

Cependant, la Cour a dit pour droit **qu'il en va différemment lorsque la participation est accompagnée d'une immixtion directe ou indirecte dans la gestion des sociétés où s'est opérée la prise de participations, sans préjudice des droits que détient l'auteur des participations en sa qualité d'actionnaire ou d'associé** (voir, notamment, arrêts du 14 novembre 2000, Floridienne et Berginvest, C-142/99, EU:C:2000:623, point 18 ; du 27 septembre 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, point 20 ; du 6 septembre 2012, Portugal Telecom, C-496/11,

EU:C:2012:557, point 33, ainsi que du 16 juillet 2015, Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt, C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, point 20).

Il ressort d'une jurisprudence constante de la Cour que **l'immixtion d'une société holding dans la gestion des sociétés dans lesquelles elle a pris des participations constitue une activité économique**, au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA, **dans la mesure où elle implique la mise en œuvre de transactions soumises à la TVA** en vertu de l'article 2 de cette directive, **telles que la fourniture de services administratifs, comptables, financiers, commerciaux, informatiques et techniques par la société holding à ses filiales** (voir, notamment, arrêts du 14 novembre 2000, Floridienne et Berginvest, C-142/99, EU:C:2000:623, point 19 ; du 27 septembre 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, point 22, ainsi que du 6 septembre 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, point 34). [...]

**La notion d'« immixtion d'une holding dans la gestion de sa filiale » doit partant être entendue comme recouvrant toutes les opérations constitutives d'une activité économique, au sens de la directive TVA, effectuées par la holding au profit de sa filiale. [...]**

[note de l'AED :

« Les parties se réfèrent encore aux mêmes jurisprudences de la CJUE sur la notion de holding active pour dire que **cette qualité n'est acquise à la maison-mère que dès lors qu'elle s'immisce directement ou indirectement dans la gestion de ses filiales** (CJUE 20 juin 1991, aff. Polysar, C-60/90 ; CJUE 27 septembre 2001, aff. Cibo Participations, C-16/00 ; CJUE 6 septembre 2012, aff. Portugal Telecom, C—496/ 11 ; CJUE 16 juillet 2015, aff. jointes Larentia + Minerva et Marenave, et C-109/ 14). Les parties s'opposent toutefois sur la signification des termes « immiscer directement ou indirectement dans la **gestion** » employés par la CJUE dans ses arrêts.

Le tribunal ne saurait suivre la société [...] dans son raisonnement. La jurisprudence de la CJUE ne définit pas autrement de ce qu'il faut entendre par « immixtion dans la gestion » de la filiale. Il y a partant lieu de s'en tenir à cet égard au sens commun des mots. Or, **le dictionnaire Larousse définit la notion de « gestion » comme étant l'« action ou la manière de gérer, d'administrer, de diriger, d'organiser quelque chose » ou encore l'« administration d'une entreprise soit dans sa globalité, soit dans une de ses fonctions »**. Dans le dictionnaire Robert, la « gestion » est l'« action de gérer », le verbe de « gérer » étant équivalent à « administrer ».

**La notion de gestion est ainsi étroitement associée à la notion d'administration et englobe tous les services et biens nécessaires à l'administration de la filiale conçue comme entité qui nécessite certaines ressources pour pouvoir fonctionner et agir**. L'arrêt Floridienne et Berginvest (CJUE 14 novembre 2000, aff. C-142/99) fait encore clairement le lien entre la notion de « immixtion » et la nécessité que celle-ci s'effectue à travers des opérations soumises à TVA : « 19. doit être considérée comme une activité économique au sens de l'article 4, paragraphe 2, de la sixième directive une telle immixtion dans la gestion des filiales, dans la mesure où elle

implique la mise en œuvre de transactions soumises à la TVA en vertu de l'article 2 de cette directive, **telles que la fourniture de services administratifs, comptables et informatiques** par Floridienne et Berginvest à leurs filiales ». [...]

Or, les services ainsi décrits [(c.à.d. attribution à la société [\*]) d'un droit exclusif pour l'Union européenne sur le logiciel générateur de sites internet développé par la société [○], la fourniture d'une assistance technique et logistique, la fourniture d'une garantie financière et d'un engagement moral et financier de soutenir la société [\*])] fournis par la société [○] à la société [\*] en exécution de la convention de droit d'usage et d'assistance et de la convention de licence de marque commerciale n'interviennent pas dans **la nécessité de la gestion, comprise comme étant l'administration et le fonctionnement interne, de la société [\*]**. Il s'agit au contraire de services qui sont strictement cantonnés aux activités économiques et commerciales opérationnelles de la société [○]. **La fourniture de ces services n'emporte donc pas la qualification de holding active dans le chef de la société [○].** » (Jugement civil n°924/2017 du 12 juillet 2017 n°180.466 du rôle)]

- **La location d'un immeuble par une société holding à sa filiale peut constituer une immixtion dans la gestion de cette dernière**

Il ressort du dossier soumis à la Cour que **les seuls services que Marle Participations a fournis aux filiales** pour lesquelles elle a engagé des dépenses en vue de l'acquisition de leurs titres, ou qu'elle a cherché[e] à développer à leur égard, **portaient sur la location d'un immeuble, utilisé par une filiale opérationnelle en tant que nouveau site de production.**

4

Au vu des considérations exposées aux points 19 à 23, ainsi qu'au point 34 du présent arrêt, **la location d'un immeuble par une société holding à sa filiale constitue une immixtion dans la gestion de cette dernière, qui doit être considérée comme une activité économique ouvrant droit à déduction de la TVA sur les dépenses supportées par la société en vue de l'acquisition de titres de cette filiale, à condition que cette prestation de services présente un caractère permanent, qu'elle soit effectuée à titre onéreux et qu'elle soit taxée, ce qui implique que cette location ne soit pas exonérée, et qu'il existe un lien direct entre le service rendu par le prestataire et la contre-valeur reçue du bénéficiaire.** Il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier que ces conditions sont remplies dans l'espèce pendante devant elle.

[note de l'AED :

Tel que le relève la CJUE, toute **gratuité** des opérations économiques en question est exclue].

- **Étendue et conditions d'exercice du droit à déduction pour une société holding**

En ce qui concerne les conditions d'exercice du droit à déduction et, plus particulièrement, son étendue, il y a lieu de rappeler que la Cour a déjà dit pour droit, dans l'arrêt du 16 juillet 2015, Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt (C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, point 33), que **les frais liés à l'acquisition de**

**participations dans ses filiales supportés par une société holding qui participe à leur gestion et qui, à ce titre, exerce une activité économique doivent être considérés comme faisant partie de ses frais généraux et la TVA acquittée sur ces frais doit, en principe, être déduite intégralement.**

[note de l'AED :

Ne sont visés que les frais liés à **l'acquisition de participations** dans les filiales. En ce qui concerne les autres types de frais, il incombe à l'assujetti qui demande la déduction de la TVA d'établir que les conditions pour en bénéficier sont remplies.]

[note de l'AED :

« C'est à bon droit que les juges de première instance ont retenu, en se référant à la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne (arrêt Enkler C-230/94 et Koplania C-280/12), **qu'il incombe à celui qui demande la déduction de la TVA d'établir que les conditions pour en bénéficier sont remplies.**

**Il appartient donc à l'assujetti d'établir que les frais qu'il entend déduire sont en rapport avec une activité économique soumise à taxation, [(i)] soit parce que ces frais présentent un lien direct et immédiat avec un élément du chiffre d'affaires ouvrant droit à déduction, [(ii)] soit parce qu'ils font partie des frais généraux de l'assujetti qui possède, par ailleurs, un droit à déduction. [...]**

Force est de relever **que la jurisprudence invoquée par l'appelante, qui concerne les frais liés à l'acquisition de participations dans ses filiales supportées par une société holding qui s'immisce dans leur gestion, n'est pas applicable au présent litige qui vise la cession par une société de sa participation dans sa filiale, respectivement la cession de ses propres actions.** (Arrêt civil n°96/18 de la Cour d'appel en date du mercredi 02 mai 2018, numéro 43037 du registre)]

**Toutefois, les frais liés à l'acquisition de participations dans ses filiales supportés par une société holding qui [i] ne participe à la gestion que de certaines d'entre elles et qui, [ii] à l'égard des autres, n'exerce, en revanche, pas d'activité économique doivent être considérés comme faisant partie seulement partiellement de ses frais généraux, de telle sorte que la TVA acquittée sur ces frais ne peut être déduite qu'en proportion de ceux qui sont inhérents à l'activité économique, selon des critères de ventilation définis par les États membres, lesquels, dans l'exercice de ce pouvoir, doivent tenir compte de la finalité et de l'économie de la directive TVA et, à ce titre, prévoir un mode de calcul reflétant objectivement la part d'imputation réelle des dépenses en amont à l'activité économique et à l'activité non économique, ce qu'il appartient aux juridictions nationales de vérifier (arrêt du 16 juillet 2015, Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt, C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, point 33).**

[note de l'AED :

Il est renvoyé aux articles 50 à 52 de la Loi TVA ainsi qu'aux circulaires n° 765 et 765-1.]

[note de l'AED :

« L'appelante réplique qu'il existerait un lien indéniable entre les frais engagés et l'activité de holding active. Il s'agirait de frais généraux préparatoires à l'activité de holding active. La décision relative à l'affectation réelle des frais effectuerait une interprétation trop restrictive du droit à déduction.

C'est à bon droit que les juges de première instance ont retenu, en se référant à la jurisprudence de la CJUE (arrêt Enkler C-230/94 et Koplania C-280/12), **qu'il incombe à celui qui demande la déduction de la TVA d'établir que les conditions pour en bénéficier sont remplies et que l'administration fiscale peut exiger que l'intention déclarée de commencer des activités économiques donnant lieu à des opérations imposables soit confirmée par des éléments objectifs.**

**Il appartient donc à l'assujéti d'établir que les frais qu'il entend déduire sont en rapport avec une activité économique sujette à taxation.** [...]

**A défaut d'avoir démontré un lien direct et immédiat entre les frais généraux invoqués et l'activité économique effectuée, aucun chiffre d'affaires n'ayant été réalisé en 2010, il convient de confirmer le jugement entrepris en ce qu'un droit de déduction pour l'année 2010 a été refusé.** [...]

L'appelante n'a, pas plus qu'en première instance, apporté des précisions quant à la nature exacte des charges qu'elle entend déduire, ni démontré leur caractère préparatoire à son activité de conseil et de gestion des sociétés de son groupe.

**[La société] reste en défaut de faire état d'éléments objectifs corroborant le lien de ces frais avec son activité de conseil de ses filiales (cf. arrêt CJUE SC Gran Via Moinestri SRL du 29 novembre 2012, C-257/11).**

**Il s'ensuit que le jugement en cause est encore à confirmer en ce qu'il a retenu que les conditions ouvrant droit à déduction ne se trouvent pas réunies.** » (Arrêt civil n°182/17 du 20 décembre 2017 n°42643 du rôle)

« Au vu des pièces versées et des chiffres établis en cause, il ne saurait être contesté que la société à responsabilité limitée [●] exerçait à la fois des activités économiques et des activités non économiques. [...]

C'est encore à bon droit que le tribunal a décidé **qu'à défaut de toute ventilation de ces charges entre les activités exercées, le directeur était en droit de définir les critères de ventilation applicables et de retenir un mode de calcul reflétant objectivement la part d'imputation réelle des dépenses en amont à chacune des deux activités,** faisant ainsi une exacte application des principes dégagés par la CJUE (cf. arrêt Portugal Telecom du 6 septembre 2012, C496/11) ». (Arrêt civil n°182/17 du 20 décembre 2017 n°42643 du rôle)]

Dans l'affaire au principal, **il incombera ainsi à la juridiction de renvoi d'apprécier si l'acquisition des titres ayant engendré les dépenses pour lesquelles Marle Participations a demandé la déduction de la TVA concerne uniquement les**

filiales auxquelles cette société a loué le bâtiment ou si elle concerne également d'autres filiales.

- **Limitation du droit à déduction en cas de fraude ou d'abus de droit**

[...] Il est de jurisprudence constante que **le droit à déduction peut être refusé lorsqu'il est établi, au vu d'éléments objectifs, que ce droit est invoqué frauduleusement ou abusivement.** En effet, **la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la directive TVA,** et les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union (arrêts du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, points 42 et 43 ainsi que jurisprudence citée, et du 19 octobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, point 43).

Cependant, les mesures adoptées par les États membres ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre de tels objectifs. **Elles ne peuvent dès lors être utilisées de manière telle qu'elles remettraient systématiquement en cause le droit à déduction de la TVA et, partant, la neutralité de la TVA** (arrêts du 21 juin 2012, Mahagében et Dávid, C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, point 57, ainsi que du 19 octobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, point 50).

[note de l'AED :

Il est renvoyé à l'arrêt de la Cour de Justice de l'Union Européenne affaire n° C-251/16 Edward Cussens, John Jennings et Vincent Kingston contre T. G. Brosnan en date du mercredi 22 novembre 2017. La présente affaire n'atténue en rien la portée de l'arrêt C-251/16.]

[cliquez ici](#) pour commander un exemplaire de la décision judiciaire

DÉCISION JUDICIAIRE	<b>Arrêt civil n°48/18 de la Cour d'appel en date du mercredi 21 février 2018, numéro 43979 du rôle</b>
RECOURS PENDANT	Non
CATÉGORIE	<a href="#">TVA</a>
ARTICLE(S) VISÉS	Article 76 de la Loi TVA
SOUS-CATÉGORIE(S)	<ul style="list-style-type: none"><li>- Inapplicabilité de la jurisprudence des juridictions administratives et de l'Abgabenordnung (AO) en matière de réclamation administrative ;</li><li>- Définition et critères de la réclamation administrative dûment motivée ;</li><li>- L'envoi d'un courrier complémentaire après l'expiration du délai de réclamation administrative est à considérer comme étant tardif et ce nonobstant l'envoi d'une réponse directoriale ;</li></ul>



- Inapplicabilité de la procédure administrative non contentieuse (du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'État et des communes) en ce qui concerne l'article 76 de la Loi TVA.

EXTRAIT

- **Inapplicabilité de la jurisprudence des juridictions administratives et de l'Abgabenordnung (AO) en matière de réclamation administrative**

L'appelante estime que les principes reconnus par les juridictions administratives au sujet des réclamations en matière d'impôts directs sur base du paragraphe 249 (2) de la « Abgabenordnung », qui retiendraient une interprétation très large de la notion de réclamation et se contenteraient d'un formalisme réduit au strict minimum, devraient s'appliquer également en matière de TVA.

Le paragraphe 249 est rédigé comme suit: « (1) Die Rechtsmittel können schriftlich eingereicht oder zu Protokoll erklärt werden. Es genügt, wenn aus dem Schriftstück hervorgeht, wer das Rechtsmittel eingelegt hat. Einlegung durch Telegramm ist zulässig. Unrichtige Bezeichnung des Rechtsmittels schadet nicht.

(2) Ein Rechtsmittel gilt als eingelegt, wenn aus dem Schriftstück oder aus der Erklärung hervorgeht, dass sich der Erklärende durch die Entscheidung beschwert fühlt und Nachprüfung begehrt.

(3) ...

(4) Bei der Einlegung soll die Entscheidung bezeichnet werden, gegen die das Rechtsmittel gerichtet ist. Es soll angegeben werden, inwieweit die Entscheidung angefochten und ihre Aufhebung beantragt wird. Ferner sollen die Tatsachen, die zur Begründung dienen, und die Beweismittel angeführt werden ».

**Il se dégage de ces dispositions que, contrairement à l'article 76 de la loi TVA, qui prévoit que la réclamation doit être dûment motivée, le paragraphe 249 de la « Abgabenordnung » ne contient pas une exigence de motivation en tant que condition de validité de la réclamation introduite par l'assujetti, mais indique uniquement qu'une motivation serait opportune.**

**Les références faites par la partie appelante aux travaux parlementaires relatifs à la loi du 5 août 1969 concernant la TVA et notamment à la proposition du gouvernement de « soumettre au pouvoir législatif le projet d'un code de procédure fiscale appelé à s'appliquer à l'ensemble des impôts et taxes perçus au profit de l'État » manquent de pertinence dans la mesure où elles ne contiennent aucune précision quant à la motivation de la réclamation et qu'à l'heure actuelle il n'existe pas de code de procédure fiscale uniformisant les règles de procédure pour les impôts directs et indirects.**



**C'est dès lors à bon droit que les premiers juges ont retenu que les décisions administratives relatives à l'interprétation de la notion de réclamation en matière d'impôts directs ne sont pas transposables en matière d'impôts indirects.**

- **Définition et critères de la réclamation administrative dûment motivée**

S'il résulte du courrier en question que [la société] entend contester les bulletins de taxation d'office des années 2010 et 2011, **la Cour retient cependant à l'instar des premiers juges que le courrier contient une contestation générale sans indication aucune quant aux montants critiqués et sans distinction aucune entre les deux bulletins de taxation critiqués. Aucun motif n'est indiqué à l'appui de cette contestation et aucune explication ni aucun commentaire circonstancié ne sont donnés quant aux pièces annexées, le courrier indiquant uniquement « en annexe les éléments demandés dans votre procès-verbal » du 2 décembre 2013, soit avant les bulletins de taxation d'office, sans préciser en quoi ces pièces seraient de nature à justifier sa contestation.** Par ailleurs, **il ne s'agissait que d'une partie des documents revendiqués par le bureau d'imposition et une partie des pièces (extraits bancaires des années 2009 à 2001) étaient rédigées en langue turque.**

Le fait que [la société] demande au directeur de l'AED de « revoir vos conclusions et vos bulletins de taxation d'office » ne saurait valoir réitération des contestations formulées antérieurement dans un courrier du 6 novembre 2013, qui a été rédigé avant le procès-verbal du 2 décembre 2013 et les bulletins de taxation d'office, ce d'autant plus que le courrier du 4 mars 2014 ne s'y réfère même pas.

**Au regard des développements qui précèdent par rapport aux critères auxquels doit répondre la « réclamation motivée », le courrier du 4 mars 2014 constitue dès lors tout au plus une contestation, mais non pas une réclamation motivée au sens de la loi.**

- **L'envoi d'un courrier complémentaire après l'expiration du délai de réclamation administrative est à considérer comme étant tardif et ce nonobstant l'envoi d'une réponse directoriale**

En ce qui **concerne la prise en compte du courrier du 30 avril 2014 destiné à compléter le courrier de réclamation du 4 mars 2014,** les premiers juges ont retenu à juste titre que **ce courrier est tardif pour intervenir postérieurement à l'écoulement du délai de forclusion de trois mois endéans duquel une réclamation doit être introduite suite à la notification des bulletins critiqués.**

**Le seul fait que le directeur y ait répondu en indiquant qu'il n'apporte pas d'éléments nouveaux au dossier est sans incidence à cet égard,** ce d'autant plus que le directeur précise qu'il considère les moyens de réclamation comme épuisés et rappelle que [la société] dispose encore d'un délai jusqu'au 4 août 2014, soit trois mois

après la notification de la décision du directeur du 24 avril 2014, pour introduire un éventuel recours devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg.

- **Inapplicabilité de la procédure administrative non contentieuse (du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'État et des communes) en ce qui concerne l'article 76 de la Loi TVA**

Le moyen de l'appelante tiré de l'obligation de collaboration est à écarter étant donné que **la loi du 1er décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse et le règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'État et des communes ne sont pas applicables à la matière régie par l'article 76 de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée** (Cass. n°53 / 2017 du 1.6.2017, numéro 3801 du registre).

[cliquez ici](#) pour commander un exemplaire de la décision judiciaire

DÉCISION JUDICIAIRE	<b>Jugement civil n°15/2018 en date du mercredi 17 janvier 2018, numéro 167854 du rôle</b>
RECOURS PENDANT	Non
CATÉGORIE	<a href="#">TVA</a>
ARTICLE(S) VISÉS	Article 17 de la Loi TVA Articles 48 à 53 de la Loi TVA Article 54 de la Loi TVA Article 76 de la Loi TVA
SOUS-CATÉGORIE(S)	<ul style="list-style-type: none"><li>- Possibilité d'invoquer de nouveaux moyens en cours d'instance judiciaire ;</li><li>- Définition du sponsoring qui ne peut être assimilée à une activité culturelle, sportive, artistique, scientifique, éducative, etc. ;</li><li>- Neutralité fiscale : le droit à déduction de la TVA grevant les opérations économiques en amont (input VAT) n'est autorisé que dans l'hypothèse où cette opération présente un lien direct et immédiat avec les opérations économiques taxables en aval ;</li><li>- Neutralité fiscale : le droit à déduction de la TVA grevant les opérations économiques en amont qualifiant d'activités préparatoires n'est autorisé que dans l'hypothèse où il existe un lien direct et immédiat avec l'activité économique taxable en aval ;</li><li>- Neutralité fiscale : le droit à déduction de la TVA grevant les opérations économiques en amont qualifiant d'activités</li></ul>

préparatoires existe également dans l'hypothèse où l'activité économique taxable en aval ne devait pas se concrétiser / voir le jour / se réaliser ;

- Charge de la preuve en matière de droit à déduction et d'actes préparatoires ;
- En matière de TVA il convient de procéder à une analyse fiscale par entité juridique (absence de confusion entre entités juridiques distinctes) ;
- Prélèvement privé : charge de la preuve et moyens de preuve.

EXTRAIT

- **Possibilité d'invoquer de nouveaux moyens en cours d'instance judiciaire**

L'objet de la présente instance consiste à voir assurer la correcte application de la législation en matière de TVA afin d'assurer une juste perception des droits dus, tant dans l'intérêt du Trésor public que de l'opérateur économique. **Ce dernier est partant recevable à produire en cours d'instance tout moyen qui amènerait à voir constater l'inexactitude de la taxation opérée par l'administration.**

- **Définition du sponsoring qui ne peut être assimilée à une activité culturelle, sportive, artistique, scientifique, éducative, etc.**

C'est à bon droit que l'AED conclut à l'inapplicabilité de cette disposition légale au cas des prestations de sponsoring. On peut définir **le sponsoring comme étant l'activité qui consiste pour une entreprise à soutenir une personne, un organisme ou une action, non pas dans un but philanthropique comme pour le mécénat, mais à des fins commerciales. Cette activité de soutien se fait moyennant l'octroi d'avantages matériels, en retour de contreparties comme la promotion des produits et services de l'entreprise sponsor, de sa notoriété et de son image de marque.**

Or, **même si ce soutien se concrétise à l'occasion d'une activité culturelle, artistique, sportive, scientifique, éducative, de divertissement ou similaire visée à l'article 17 de la loi TVA, il ne s'identifie pas à une telle activité et ne peut pas non plus être considérée comme un service accessoire à une telle activité lorsqu'il est apporté, tel qu'en l'espèce, non pas au profit de l'activité ou de son organisateur lui-même, mais au profit du sponsor** d'un des participants à une telle activité.

- **Neutralité fiscale : le droit à déduction de la TVA grevant les opérations économiques en amont (input VAT) n'est autorisé que dans l'hypothèse où cette opération présente un lien direct et immédiat avec les opérations économiques taxables en aval**

**Le principe de neutralité du système de la TVA implique que les opérateurs économiques soient déchargés du poids de la TVA.** À ce titre, **ils sont autorisés**

**à déduire de la TVA perçue en aval (et qu'ils sont tenus de continuer à l'État en leur qualité d'agents percepteurs) la TVA acquittée par eux en amont. Ce droit à déduction n'existe cependant en principe que dans la mesure où les biens ou services acquis en amont se trouvent en lien direct et immédiat avec les opérations taxables au titre de la TVA en aval.**

- **Neutralité fiscale : le droit à déduction de la TVA grevant les opérations économiques en amont qualifiant d'activités préparatoires n'est autorisé que dans l'hypothèse où il existe un lien direct et immédiat avec l'activité économique taxable en aval**

**Ce droit à déduction s'étend à la TVA supportée en amont au titre d'activités préparatoires à une activité économique en aval soumise à TVA. Ce droit à déduction de la TVA grevant les activités préparatoires subsiste même si l'activité taxable en aval envisagée ne devait pas voir le jour.**

La société anonyme [...] argumente cependant que pour ce qui concerne les biens et services acquis dans le cadre de la préparation d'une activité économique taxable future, il ne serait pas requis de démontrer le lien direct et immédiat entre les biens et services acquis et l'activité projetée.

Cette objection peut être interprétée comme niant la nécessité d'une activité identifiée ou comme niant la nécessité d'un lien direct et immédiat. **L'une et l'autre branche de cette objection doivent être rejetées à la lecture des arrêts de la CJUE qui ont eu à statuer sur la question des activités préparatoires** (voir notamment CJUE 14 février 1985, affaire 268/83, Rompelman ; CJUE 11 juillet 1991, affaire C-97/90, Lennartz ; CJUE 29 février 1996, affaire C-110/94, Inzo ; CJUE 15 janvier 1998, affaire C-37/95, Ghent Coal Terminal ; CJUE 21 mars 2000, affaires jointes C-110/98 à C-147/98, Gabalfrisa ; CJUE 8 juin 2000, affaire C- 400/98, Breitsohl ; CJUE 3 mars 2005, affaire C-32/03, Fini). Ces arrêts prennent soin non seulement de relever **la nécessité d'un lien entre les dépenses d'investissement dont la déduction est en cause et un projet ou des travaux d'investissement envisagés**, mais **permettent encore à l'administration fiscale d'exiger la preuve par des éléments objectifs de la réalité, ou du moins de la vraisemblance, d'un tel projet**. Or, **l'exigence d'éléments objectifs ne se conçoit qu'en rapport avec un projet identifié.**

**La TVA associée à des acquisitions en amont n'est partant déductible que si ces acquisitions peuvent être mises en lien direct et immédiat avec des opérations taxables en aval précisément identifiées.**

- **Neutralité fiscale : le droit à déduction de la TVA grevant les opérations économiques en amont au titre d'activités préparatoires existe également**

dans l'hypothèse où l'activité économique taxable en aval ne devait pas se concrétiser / voir le jour / se réaliser

Ce droit à déduction s'étend à la TVA supportée en amont au titre d'activités préparatoires à une activité économique en aval soumise à TVA. **Ce droit à déduction de la TVA grevant les activités préparatoires subsiste même si l'activité taxable en aval envisagée ne devait pas voir le jour.**

- **Charge de la preuve en matière de droit à déduction et d'actes préparatoires**

À toutes fins utiles, **le tribunal précise encore que la charge de la preuve que les conditions légales ouvrant le droit à déduction sont remplies repose sur la société anonyme.**

- **En matière de TVA il convient de procéder à une analyse fiscale par entité juridique (absence de confusion entre entités juridiques distinctes)**

La société anonyme [...] d'un côté et la société [...] d'un autre côté constituent des entités séparées **dont il convient de ne pas mélanger les rôles et les fonctions dans le cadre de l'application de la législation TVA.**

- **Prélèvement privé : charge de la preuve et moyens de preuve**

Toutefois, dans la mesure où l'AED a admis à la déduction la TVA grevant l'acquisition de cette voiture, l'administration a admis qu'elle a été achetée pour les besoins de l'activité économique de la société anonyme [...], et **il lui appartient positivement de rapporter la preuve que tel n'ait pas été le cas, en tout ou en partie.** Cette preuve n'est pas rapportée. Si **cette preuve peut être rapportée par tous moyens, donc même par de simples présomptions, il faut néanmoins que celles-ci reposent sur un faisceau d'indices graves et concordants.** Or, en l'espèce, l'AED ne fait état d'aucun indice, ni surtout d'un faisceau d'indices graves et concordants. **La simple absence de contrat de location écrit ne saurait suffire pour établir la réalité d'une consommation privée.** Elle pourrait tout au plus indiquer l'absence d'utilisation pour les besoins de l'activité économique de la société anonyme [...], ce qui est toutefois insuffisant pour établir la réalité de la consommation privée.

Il y a partant lieu à annulation de la décision du directeur de l'AED du 3 novembre 2014 dans la mesure où elle a rejeté la réclamation concernant la mise en compte pour l'année 2011 d'une dette de TVA de 31.571,55 euros au titre de l'utilisation privée un véhicule Ferrari 458 Challenge.

[cliquez ici](#) pour commander un exemplaire de la décision judiciaire

DÉCISION JUDICIAIRE	<b>Arrêt de la Cour administrative en date du mardi 10 juillet 2018, numéro 40973C du rôle</b>
RECOURS PENDANT	Non
CATÉGORIE	<a href="#">TVA</a> <a href="#">Droit administratif</a>
ARTICLE(S) VISÉS	Article 8 de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif Article 83 de la Loi TVA
SOUS-CATÉGORIE(S)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- La TVA relève de la compétence des juridictions judiciaires (civiles) et non administratives ;</li> <li>- La sommation à tiers détenteur, la décision de procéder à une vente forcée, la décision directoriale refusant de suspendre la procédure de recouvrement ne rentrent pas valablement sous la qualification de décision administrative individuelle.</li> </ul>
EXTRAIT	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>La TVA relève de la compétence des juridictions judiciaires (civiles) et non administratives</b></li> </ul> <p>D'après l'article 8, paragraphe 1er, de la loi du 7 novembre 1996, le tribunal administratif connaît des contestations relatives aux impôts directs de l'État, sauf les exceptions y établies, ainsi qu'aux impôts et taxes communaux, à l'exception des taxes rémunératoires.</p> <p><b><u>Il est constant que les impôts indirects, telle la TVA, échappent entièrement à la compétence des juridictions de l'ordre administratif et relèvent de celle des juridictions de l'ordre judiciaire. Il en est de même du volet du recouvrement pour toute la matière fiscale.</u></b></p> <p>Il est patent que <b>pour les trois premières décisions attaquées par Monsieur [...], qui relèvent toutes du domaine de la TVA, le tribunal administratif a été incompetent pour en connaître quant à la matière.</b> [...]</p> <p>Il est patent que les cinq décisions actuellement critiquées par Monsieur [...] relèvent toutes de la compétence des juridictions de l'ordre judiciaire et échappent dès lors toutes à celle des juridictions de l'ordre administratif. [...]</p> <p><b><u>La Cour est dès lors amenée à retenir que le tribunal administratif était incompetent <i>ratione materiae</i> pour connaître du recours de Monsieur [...] sous tous ses aspects. Il en est de même pour la Cour en appel.</u></b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>La sommation à tiers détenteur, la décision de procéder à une vente forcée, la décision directoriale refusant de suspendre la procédure de recouvrement ne rentrent pas valablement sous la qualification de décision administrative individuelle</b></li> </ul>

[...] aucun des cinq actes en question [en l'espèce trois actes concernent la TVA : une sommation à tiers détenteur, une décision de procéder à une vente forcée, une décision directoriale refusant de suspendre la procédure de recouvrement] ne rentrant valablement sous la qualification de décision administrative individuelle pour laquelle aucun autre recours n'est ouvert au sens de l'article 2 de la loi du 7 novembre 1996.

La Cour est dès lors amenée à retenir que le tribunal administratif était incompétent *ratione materiae* pour connaître du recours de Monsieur [...] sous tous ses aspects. Il en est de même pour la Cour en appel.

[cliquez ici](#) pour commander un exemplaire de la décision judiciaire