

Texte pseudonymisé

Avertissement: Ce document pseudonymisé a une valeur purement informative. Le document original seul fait foi.

**N° 19 / 2025
du 30.01.2025
Numéro CAS-2024-00060 du registre**

**Audience publique de la Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg du
jeudi, trente janvier deux mille vingt-cinq.**

Composition:

Agnès ZAGO, conseiller à la Cour de cassation, président,
Marie-Laure MEYER, conseiller à la Cour de cassation,
Monique HENTGEN, conseiller à la Cour de cassation,
Jeanne GUILLAUME, conseiller à la Cour de cassation,
Carine FLAMMANG, conseiller à la Cour de cassation,

Daniel SCHROEDER, greffier à la Cour.

Entre

la société anonyme SOCIETE1.), établie et ayant son siège social à L-ADRESSE1.), inscrite au registre de commerce et des sociétés sous le numéro NUMERO1.), représentée par le conseil d'administration, venant aux droits et obligations de la société en commandite simple SOCIETE2.), ayant été établie et ayant eu son siège social à L-ADRESSE1.), ayant été inscrite au registre de commerce et des sociétés sous le numéro NUMERO2.) et rayée en date du 3 décembre 2021 suite à la fusion avec la société anonyme SOCIETE1.), représentée par le conseil d'administration,

demanderesse en cassation,

comparant par la société à responsabilité limitée b-avocats, inscrite à la liste V du tableau de l'Ordre des avocats du barreau de Luxembourg, en l'étude de laquelle domicile est élu, représentée aux fins de la présente procédure par Maître Denis LENFANT, avocat à la Cour,

et

- 1) **L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA**, représentée par le directeur, ayant ses bureaux à L-ADRESSE2.),
- 2) **L'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG**, représenté par le Ministre d'Etat, ayant ses bureaux à L-1341 Luxembourg, 2, Place de Clairefontaine,

défendeurs en cassation,

comparant par Maître Frédérique LERCH, avocat à la Cour, en l'étude de laquelle domicile est élu.

Vu l'arrêt attaqué numéro 5/24-II-CIV rendu le 10 janvier 2024 sous le numéro CAL-2021-00595 du rôle par la Cour d'appel du Grand-Duché de Luxembourg, deuxième chambre, siégeant en matière civile ;

Vu le mémoire en cassation signifié le 18 avril 2024 par la société anonyme SOCIETE1.) (ci-après la société *SOCIETE1.*) ») à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA (ci-après « *L'AEDT* ») et à l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG (ci-après « *L'ETAT* »), déposé le 22 avril 2024 au greffe de la Cour supérieure de Justice ;

Vu le mémoire en réponse signifié le 27 mai 2024 par l'AEDT et l'ETAT à la société SOCIETE1.), déposé le 5 juin 2024 au greffe de la Cour ;

Sur les conclusions du premier avocat général Marc HARPES.

Sur la recevabilité du pourvoi

Les défendeurs en cassation et le Ministère public soulèvent l'irrecevabilité du pourvoi pour autant qu'il est dirigé contre l'ETAT.

L'AEDT ayant, d'une part, aux termes de l'article 76, paragraphe 3, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après « *la loi TVA* »), pouvoir d'agir en justice ou d'y défendre, et le pourvoi en cassation ne visant, d'autre part, pas la disposition de l'arrêt attaqué ayant déclaré l'appel irrecevable pour autant qu'il était dirigé contre l'ETAT, le pourvoi est irrecevable en ce qu'il est dirigé contre ce dernier.

Le pourvoi, introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable pour le surplus.

Sur les faits

Selon l'arrêt attaqué, le Tribunal d'arrondissement de Luxembourg, siégeant en matière civile, avait déclaré non fondé le recours introduit par la demanderesse en cassation contre la décision du directeur de l'AEDT ayant rejeté sa réclamation contre plusieurs bulletins de taxation d'office. La Cour d'appel a confirmé le jugement.

Sur le premier moyen de cassation

« A. Cas d'ouverture invoqué

Moyen tiré de la violation par l'Arrêt Attaqué de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), en particulier son article 48 ;

Que la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) transpose notamment la directive 2006/112/CE modifiée du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système de droit commun de la taxe sur la valeur ajoutée, les jurisprudences qui font référence à ces directives doivent donc être lues comme également en référence à cette loi modifiée du 12 février 1979 ;

Attendu que les moyens en appel de la Demanderesse en Cassation se fondaient principalement sur la réalité de l'intention la Demanderesse en Cassation de mettre en place des activités soumises à TVA - intention matérialisée par des actes préparatoires - dont la déduction de la TVA des coûts y liés était demandée ;

Pièce 1. Conclusions récapitulatives d'appel

B. Partie critiquée de l'Arrêt Attaqué

Attendu que, tout comme le jugement entrepris, l'Arrêt Attaqué se fonde principalement, pour refuser cette déductibilité, sur le critère de l'activité exercée par SOCIETE1.) et non pas sur celui de la réalité de l'activité envisagée ;

Pièce 2. Jugement civil 2021TALCH01/00008, rendu par le Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, 1^{ère} chambre, en date du 13 janvier 2021, dans l'affaire portant le numéro TAL-2019-04864 du rôle Pièce 3. Arrêt n°5/24-II-CIV numéro CAL-2021-00595 du rôle

Que notamment, page 19, l'Arrêt Attaqué stipule << Au vu de ce qui précède, les déclarations de la société SOCIETE1.) en ce qui concerne l'activité qu'elle a exercée pendant les années 2014 à 2016 et les éléments de preuve invoqués ne permettent pas d'établir l'existence d'une activité économique soumise à la TVA ouvrant droit à déduction de la TVA payée en amont pendant la période précitée. >> ;

C. En quoi l'Arrêt Attaqué encourt le reproche allégué.

Que l'Arrêt Attaqué ne se prononce donc pas sur les intentions réelles de la Demanderesse en Cassation ni sur ces activités envisagées ;

Or, la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), en particulier son article 48, sont interprétés par la jurisprudence luxembourgeoise et européenne de la manière suivante quant à la prise en compte des activités préparatoires :

1.1. Jugement du Tribunal d'Arrondissement du 24/11/2021 n° TAL-2020-08593 (Lexnow L2EAAD57A)

<< Le principe de neutralité du système de la TVA implique que les opérateurs économiques soient déchargés du poids de la TVA.

A ce titre, ils sont autorisés à déduire de la TVA perçue en aval et qu'ils sont tenus de continuer à l'Etat 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.

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 la TVA.

Ce droit à déduction de la TVA grevant les activités préparatoires subsiste même si l'activité taxable en aval envisagée ne se réalise jamais. Des opérations projetées mais non réalisées ne font pas obstacle à l'exercice de déduction à condition que l'assujetti puisse rapporter la preuve qu'il existe de fortes potentialités que la réalisation du projet puisse l'amener à exécuter des opérations soumises à taxe, de sorte que même sans la réalisation d'un chiffre d'affaires taxable au titre d'un exercice, voire plusieurs, les frais généraux et autres dépenses engagés par l'assujetti ouvrent droit à déduction s'ils remplissent les conditions énoncées ci-dessus. >>

1.2. Arrêt de la CJUE du 29/02/1996 n° C-110/94 (Lexnow 7591)

<< L'article 4 de la sixième directive 77 / 388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires doit être interprété en ce sens que lorsque l'administration fiscale a admis la qualité d'assujetti à la TVA d'une société qui a déclaré son intention de commencer une activité économique donnant lieu à des opérations imposables, la commande d'une étude de rentabilité pour l'activité envisagée peut être considérée comme une activité économique au sens de cet article, même si cette étude a pour but d'examiner dans quelle mesure l'activité envisagée est rentable, et que sauf dans le cas de situations frauduleuses ou abusives, la qualité d'assujetti à la TVA ne peut pas être retirée à cette société avec effet rétroactif dès lors que, au vu des résultats de cette étude, il a été décidé de ne pas passer à la phase opérationnelle et de la mettre en liquidation, de sorte que l'activité économique envisagée n'a pas donné lieu à des opérations imposables. >>

1.3. Arrêt de la CJUE du 17/10/2018 n° C249/17 (Lexnow 20200207323)

<< Une société qui accomplit des actes préparatoires qui s'inscrivent dans le cadre d'un projet d'acquisition d'actions d'une autre société dans l'intention

d'exercer une activité économique consistant à s'immiscer dans la gestion de cette dernière en lui fournissant des prestations de services de gestion soumises à la TVA doit être considérée comme assujetti, au sens de la sixième directive. (point 19) >>

1.4. Arrêt de la CJUE du 08/16/2000 n° C-396/98 (Lexnow 7576)

<< L'article 17 de la sixième directive 77 / 388 /CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires doit être interprété en ce sens que le droit, pour un assujetti, de déduire la taxe sur la valeur ajoutée acquittée sur des biens ou services qui lui ont été fournis en vue de réaliser certaines opérations de location reste acquis lorsqu'une modification législative postérieure à la fourniture de ces biens ou de ces services mais antérieure au début desdites opérations prive cet assujetti du droit de renoncer à l'exonération de celles-ci, même si la taxe sur la valeur ajoutée a été liquidée sous réserve d'un contrôle a posteriori.

À cet égard, il y a lieu de rappeler que celui qui a l'intention, confirmée par des éléments objectifs, de commencer d'une façon indépendante une activité économique au sens de l'article 4 de la sixième directive et qui effectue les premières dépenses d'investissement à ces fins doit être considéré comme un assujetti. Agissant en tant que tel, il a donc, conformément aux articles 17 et suivants de la sixième directive, le droit de déduire immédiatement la TVA due ou acquittée sur les dépenses d'investissement effectuées pour les besoins des opérations qu'il envisage de faire et qui ouvrent droit à déduction, sans devoir attendre le début de l'exploitation effective de son entreprise. >>

1.5. Arrêts Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, Rn. 31), et Kretztechnik (C465/03, (EU:C:2005:320, Rn. 36).

<< Après avoir rappelé l'exigence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à la déduction de la TVA en amont, la Cour a précisé que le droit à déduction de la TVA en amont est présumé même en l'absence d'un lien direct et immédiat si les coûts des services en question font partie des frais généraux de l'assujetti et sont en tant que tels - des éléments du coût des biens ou des services qu'il fournit (point 42). À cet égard, la Cour a constaté que l'assujetti avait décidé de ne pas inclure ces coûts dans le prix des opérations imposables, mais uniquement dans le prix des opérations exonérées. Toutefois, dans la mesure où ces frais généraux ont été effectivement supportés, au moins en partie, en vue de la mise à disposition des véhicules - opération imposable - ils constituent en tant que tels, selon la Cour, des éléments de coût de ces opérations (point 44). >>

<< En ce qui concerne l'origine et l'étendue du droit à déduction de la TVA en amont, la Cour de justice se réfère généralement à sa jurisprudence constante, selon laquelle il doit, en principe, exister un lien direct et immédiat entre une opération en amont donnée et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à la déduction de la TVA en amont par l'assujetti. Ce n'est qu'à cette condition que l'assujetti peut déduire la TVA en amont et que l'étendue du droit à déduction de la TVA en amont peut être déterminée. Toutefois, la Cour précise qu'un droit à déduction de la TVA en amont est reconnu à l'assujetti même en l'absence d'un lien

direct et immédiat entre une opération spécifique en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction de la TVA en amont, si les coûts des services concernés font partie de ses frais généraux et sont, en tant que tels, des éléments du prix des biens ou des services qu'il fournit. En effet, ces coûts sont directement et immédiatement liés à l'activité économique globale de l'assujetti. >>

1.6. Arrêt C-153/17, Volkswagen Financial Services (UK)

<< La Cour, qui a d'abord examiné si les conditions d'assujettissement étaient réunies, s'est notamment référée aux arrêts Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt (C-108 / 14 et C-109 / 14) 14 et a souligné que le droit à déduction de la TVA suppose une intervention directe ou indirecte dans la gestion de la société dans laquelle la participation a été acquise (points 16 et 17). En outre, la Cour rappelle que les activités préparatoires font déjà partie de l'activité économique et que, par conséquent, toute personne qui a l'intention, étayée par des preuves objectives, d'exercer une activité économique de manière indépendante et qui effectue des dépenses d'investissement initial à ces fins doit être considérée comme un assujetti (point 18). La Cour conclut qu'une société qui, dans le cadre d'un projet d'acquisition d'actions d'une autre société, accomplit des actes préparatoires dans l'intention d'exercer une activité économique consistant à fournir à cette société des services de gestion soumis à la TVA doit être considérée comme un assujetti au sens de la directive 77/388 si elle intervient dans la gestion des services de gestion soumis à la TVA pour cette société.

La Cour précise en outre que, selon l'arrêt INZO, le droit à la déduction de la TVA en amont reste en vigueur même si l'activité économique envisagée n'a pas été exercée par la suite et n'a donc pas donné lieu à des opérations imposables. Il en va de même, selon les arrêts Midland Bank et Ghent Coal Terminal (C-37 / 95, EU:C:1998:1), si l'assujetti n'a pas pu utiliser les biens ou les services sur la base desquels la déduction a été opérée dans le cadre d'opérations imposables en raison de circonstances indépendantes de sa volonté (point 25).

En outre, la TVA payée ne peut être intégralement déduite en tant qu'impôt préalable que si les dépenses sont fondamentalement justifiées exclusivement dans le cadre de l'activité économique visée, c'est-à-dire dans le cadre de la fourniture à la société cible de services de gestion soumis à la TVA. Si certaines de ces dépenses se rapportent également à une activité exonérée ou non économique, la TVA payée en amont sur ces dépenses ne peut être déduite que proportionnellement (point 30).

La Cour a donc jugé que la directive 77/388 confère à une société qui a l'intention d'acquérir toutes les actions d'une autre société afin d'exercer une activité économique sous la forme d'une prestation de services de gestion soumise à la TVA à cette dernière, le droit de déduire intégralement en tant que TVA d'amont la TVA payée sur les dépenses de services de conseil qu'elle a utilisées dans le cadre d'une offre publique d'achat formelle, même si cette activité économique n'a finalement pas été exercée, à condition que ces dépenses soient exclusivement justifiées par l'activité économique envisagée. >> ,

Réponse de la Cour

La demanderesse en cassation fait grief aux juges d'appel d'avoir violé l'article 48 de la loi TVA en ne s'étant pas prononcés sur ses « *intentions réelles (...)* *ni sur ces activités envisagées* », alors que ses moyens d'appel se fondaient sur la réalité de son intention, matérialisée par des actes préparatoires, de mettre en place des activités soumises à la TVA, dont elle avait sollicité la déduction payée en amont.

Le moyen vise le défaut de motivation qui est un vice de forme.

Le grief, en ce qu'il reproche aux juges d'appel de ne pas avoir motivé leur décision sur le point considéré est étranger à l'article 48 de la loi TVA qui fixe le principe et les conditions du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée en amont, en transposant l'article 168 de la directive 2006/112/CE modifiée du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, tel qu'interprété par la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après « *la CJUE* »).

Il s'ensuit que le moyen est irrecevable.

Sur le deuxième moyen de cassation

Enoncé du moyen

« *A. Cas d'ouverture invoqué*

Moyen tiré de la violation par l'Arrêt Attaqué de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), en particulier son article 48 ;

Que la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) transpose notamment la directive 2006/112/CE modifiée du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système de droit commun de la taxe sur la valeur ajoutée, les jurisprudences qui font référence à ces directives doivent donc être lues comme également en référence à cette loi modifiée du 12 février 1979 ;

Attendu que l'Arrêt Attaqué exige des preuves de l'activité économique et se fonde sur le chiffre d'affaires réel de la Demanderesse en Cassation ;

B. Partie critiquée de l'Arrêt Attaqué

Attendu que l'Arrêt Attaqué a exigé des preuves établissant << l'existence d'une activité économique soumise à la TVA ouvrant droit à déduction de la TVA payée en amont pendant la période précitée. >> ;

Qu'il a affirmant << qu'il appartient à la société SOCIETE1.) de rapporter la preuve que les frais exposés dans le cadre des actes préparatoires de son activité d'arrangeur ont un lien direct et immédiat avec des activités économiques taxables exercées comme arrangeur >>

Qu'il a exigé des preuves établissant << l'existence d'une activité économique soumise à la TVA ouvrant droit à déduction de la TVA payée en amont pendant la période précitée. >>

C. En quoi l'Arrêt Attaqué encourt le reproche allégué

Attendu qu'en exigeant les preuves décrites ci-avant, l'Arrêt Attaqué a appliqué un critère contraire à la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), en particulier son article 48, comme le rappellent les jurisprudences citées dans la section 1.C ci-dessus, qui établissent clairement qu'une intention d'entreprendre une activité soumise à la TVA suffit à ouvrir le droit à déduction. ».

Réponse de la Cour

La demanderesse en cassation fait grief aux juges d'appel d'avoir violé l'article 48 de la loi TVA en ayant, par le fait d'exiger des preuves de son activité économique, « *appliqué un critère contraire* » à l'article 48, interprété par la CJUE et par la jurisprudence luxembourgeoise en ce sens que l'intention d'entreprendre une activité économique soumise à TVA suffirait à ouvrir le droit à déduction.

Concernant l'interprétation du droit de l'Union européenne relatif au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, la CJUE a dit pour droit qu' « *il incombe à celui qui sollicite 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* », que « *l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive (...) ne s'oppose pas à ce que l'administration fiscale exige que l'intention déclarée soit confirmée par des éléments objectifs (...)* » (CJCE 14 février 1985, aff. 268/83, D.A. Rompelman et E.A. Rompelman-Van Deelen, points 24 et 25), que « *toute personne qui a l'intention, confirmée par des éléments objectifs, de commencer une activité économique et qui effectue les premières dépenses d'investissement à ces fins doit être considérée comme assujetti* » et que « *pour que la TVA puisse être déduite dans son intégralité il faut que les dépenses exposées aient, en principe, leur cause exclusive dans l'activité économique envisagée* » (CJUE 17 octobre 2018, aff. C-249/17, Ryanair, points 18 et 30).

En retenant

« *Les principes régissant le droit à déduction de la TVA résultent de deux arrêts rendus par la CJUE en date des 14 février 1985 et 29 février 1996.*

Dans l'arrêt du 14 février 1985 (Arrêt D.A. Rompelman et E.A. Rompelman-Van Deelen, affaire n°268/83), la CJUE (...) a [retenu] 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.

Dans l'arrêt du 29 février 1996 (Arrêt Intercommunale voor zeeewaterontzilting (INZO) en liquidation c. Belgische Staat, affaire n°110/94), la CJUE a réaffirmé le principe retenu dans son arrêt Rompelman, à savoir 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 est en droit d'exiger que l'intention déclarée de commencer des activités économiques donnant lieu à des opérations imposables soit confirmée par des éléments objectifs.

Cette preuve peut être rapportée par tous moyens, donc même par de simples présomptions, à condition qu'elles reposent sur un faisceau d'indices graves et concordants.

Il en résulte qu'il appartient à la société SOCIETE1.) de rapporter la preuve d'une activité économique taxable, respectivement d'actes préparatoires à une telle activité ouvrant le droit à déduction de la TVA supportée en amont, activité qui, selon ses premières déclarations, était celle d'un arrangeur.

(...)

Dans sa correspondance échangée avec l'AEDT en date des 20 et 23 avril 2018 ainsi qu'en date du 1^{er} mai 2018, la société SOCIETE1.) fait valoir que << [...] Historisch war unser Umsatz vor dem Steuerjahr 2014 null-oder mehrwertssteuerfrei (Provisionen für den Vertrieb von Finanzinstrumenten). Seit spätestens 15.06.2014 haben wir jedoch damit begonnen, die beabsichtigte Funktion des Unternehmens zu implementieren, d.h. als "Arranger" verschiedener Verbriefungsgeschäfte.

In dieser Hinsicht betrafen die Kosten der Gesellschaft Rechtsdienstleistungen im Zusammenhang mit beabsichtigten Beratungs-/und Strukturierungsaktivitäten ("Arranger" für verschiedene Wertpapiergeschäfte).>>

(...)

Dans ses courriers des 23 avril et 1^{er} mai 2018 ainsi que dans sa lettre de réclamation du 27 août 2018 relative à l'année 2015, la société SOCIETE1.) a également fait valoir dans des termes similaires qu'elle s'est réorientée à partir de l'année 2014 à une activité d'arrangeur. Dans ces courriers, elle renvoie à chaque fois à la jurisprudence INZO de la CJUE retenant le principe du droit à la déduction de la TVA pour des actes préparatoires à une activité économique taxable.

Dans son acte d'assignation du 25 avril 2019, elle a soutenu que << depuis 2013, la société SOCIETE1.) a engagé la mise en œuvre de la fonction envisagée d'arrangeur dans le cadre d'opérations de titrisation. Dans ce contexte, les charges supportées par SOCIETE3.) concernaient des frais de conseil juridique exposés dans le cadre de l'activité de conseil/structuration envisagée (i.e. arrangeur dans le cadre d'opérations de titrisation) >>.

Il convient dès lors de retenir que la société SOCIETE1.) a elle-même qualifié son activité comme étant celle d'un arrangeur.

Outre le fait que le courrier de la société SOCIETE1.) du 18 avril 2013 adressé à la CSSF n'établit pas l'absence de son intention d'intervenir comme arrangeur, ce courrier est contredit par le fait qu'elle mentionne elle-même dans son acte d'appel que ce n'est qu'à l'issue d'une réunion avec la CSSF au mois de décembre 2014, qu'elle a décidé qu'elle ne serait pas arrangeur.

L'intention de la société SOCIETE1.) d'exercer une activité d'arrangeur résulte encore d'un second document du 5 septembre 2013 invoqué par l'AEDT qualifié de << Request for Proposal reponse >>. Dans ce document, la société SOCIETE1.) est désignée comme << Arrangeur >>.

Dans la mesure où, dans un premier temps, la société SOCIETE1.) fait elle-même valoir qu'elle a réorienté son activité vers celle d'arrangeur, l'absence tant d'actif à transférer que de licence << MIFID >>, à la supposer établie, n'exclut pas qu'elle ait, au cours de la période concernée, posé des actes préparatoires à une telle activité, activité qu'elle prétend avoir abandonné par la suite.

En ce qui concerne les prestations fournies par un arrangeur, la Cour d'appel se rallie et fait sienne les développements exhaustifs faits par les juges de première instance.

Au vu de ces développements, il convient de retenir que de nombreux aspects de l'activité d'arrangeur sont exonérés de TVA en application de l'article 44, paragraphe 1, points c) et d) en tant qu'opérations de conseil en placement, services se rattachant aux opérations d'émission ainsi qu'opérations portant sur les créances ainsi que la négociation de ces opérations.

Il convient de rappeler qu'il appartient à la société SOCIETE1.) de rapporter la preuve que les frais exposés dans le cadre des actes préparatoires de son activité d'arrangeur ont un lien direct et immédiat avec des activités économiques taxables exercées comme arrangeur.

Un tel lien ne résulte pas des factures invoquées par la société SOCIETE1.) pour les années 2014 à 2016. Au vu du fait qu'elle a déclaré avoir eu l'intention d'agir comme arrangeur à partir de l'année 2014 au plus tard, il y a lieu de retenir que les services de conseil juridique ainsi que les frais généraux pour lesquels elle sollicite le droit à déduction de la TVA ont été exposés dans le cadre des missions centrales de structuration exercées par un arrangeur qui bénéficient d'une exonération en application de l'article 44 précité de la loi TVA.

C'est encore à tort que la société SOCIETE1.) renvoie au prospectus de base de SOCIETE4.) Spc prévoyant en pages 278 et 279 que << the issuer has concluded an agreement with SOCIETE5.) plc. acting as arranger of the Issuer (the Arrangeur) >> pour établir qu'elle n'a pas presté des services exonérés de TVA au sens de l'article 44 précité. Ce prospectus, daté au 4 novembre 2016, n'exclut pas que la société SOCIETE1.) ait envisagé une telle activité d'arrangeur avant cette date impliquant que lesdits services prestés à ce titre étaient exonérés de la TVA.

Au vu de ce qui précède, la société SOCIETE1.) ne rapporte pas la preuve d'actes préparatoires à une activité lui ouvrant le droit à déduction de la TVA. »,

les juges d'appel ont fait l'exacte application de la disposition visée au moyen, conformément à la jurisprudence de la CJUE.

Il s'ensuit que le moyen n'est pas fondé.

Sur le troisième moyen de cassation

Enoncé du moyen

« A. *Cas d'ouverture invoqué*

Moyen tiré de la violation par l'Arrêt Attaqué de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), en particulier son article 48 ;

Que la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) transpose notamment la directive 2006/112/CE modifiée du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système de droit commun de la taxe sur la valeur ajoutée, les jurisprudences qui font référence à ces directives doivent donc être lues comme également en référence à cette loi modifiée du 12 février 1979 ;

Attendu que l'Arrêt Attaqué s'est fondé sur l'évolution du chiffre d'affaires de la Demanderesse en Cassation pour lui refuser le droit à déduction ;

B. Partie critiquée de l'Arrêt Attaqué

Attendu que l'Arrêt Attaqué s'est basé sur l'évolution du chiffre d'affaires, << la société SOCIETE1.) avait un chiffre d'affaires exonéré de TVA d'un montant de 831.105,52 euros pour 2014, aucun chiffre d'affaires pour 2015 et un chiffre d'affaires de 5.050 euros pour 2016 >> ;

C. En quoi l'Arrêt Attaqué encourt le reproche allégué

Attendu qu'en exigeant les preuves décrites ci-avant, l'Arrêt Attaqué a appliqué un critère contraire à la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), en particulier son article 48, comme le rappellent les jurisprudences citées dans la section 1.C ci-dessus, qui établissent clairement qu'aucun chiffre d'affaire n'est exigé pour ouvrir le droit à déduction. ».

Réponse de la Cour

La demanderesse fait grief aux juges d'appel d'avoir violé l'article 48 de la loi TVA en ayant, par le fait de s'être fondés sur l'évolution de son chiffre d'affaires pour lui refuser le droit à déduction, « *appliqué un critère contraire* » à l'article 48 tel qu'interprété par la CJUE et exigé des éléments de preuve dépassant le cadre de la disposition visée au moyen.

Les juges d'appel, dans le cadre de leur pouvoir souverain d'appréciation des éléments de preuve, ont valablement et sans ajouter une condition à la disposition visée au moyen, pu déduire de l'ensemble des éléments de preuve leur soumis que la demanderesse en cassation n'avait pas rapporté la preuve de l'existence d'une activité économique soumise à la TVA ouvrant droit à la déduction de la TVA payée en amont.

Il s'ensuit que le moyen n'est pas fondé.

Sur le quatrième moyen de cassation

Enoncé du moyen

« A. *Cas d'ouverture invoqué*

Moyen tiré de la violation par l'Arrêt Attaqué de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), en particulier son article 48 ;

Que la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) transpose notamment la directive 2006/112/CE modifiée du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système de droit commun de la taxe sur la valeur ajoutée, les jurisprudences qui font référence à ces directives doivent donc être lues comme également en référence à cette loi modifiée du 12 février 1979 ;

Attendu que l'Arrêt Attaqué s'est fondé sur une exigence de preuve non prévue par le texte ;

B. Partie critiquée de l'Arrêt Attaqué

Attendu l'Arrêt Attaqué affirme 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 est en droit d'exiger que l'intention déclarée de commencer des activités économiques donnant lieu à des opérations imposables soit confirmée par des éléments objectifs.

Cette preuve peut être rapportée par tous moyens, donc même par de simples présomptions, à condition qu'elles reposent sur un faisceau d'indices graves et concordants. >>.

C. En quoi l'Arrêt Attaqué encourt le reproche allégué

Attendu qu'en exigeant un « faisceau d'indices graves et concordants » comme critère supplémentaire aux exigences de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), en particulier son article 48, alors qu'aucune jurisprudence communautaire ou luxembourgeoise ne semble en faire état. ».

Réponse de la Cour

La demanderesse fait grief aux juges d'appel d'avoir violé l'article 48 de la loi TVA en ayant, par l'exigence d'un « faisceau d'indices graves et concordants » en rapport avec la preuve de l'intention déclarée d'une activité économique taxable ouvrant droit à une déduction de la TVA payée en amont, requis une preuve non prévue à la disposition visée au moyen.

Le moyen procède d'une lecture erronée de l'arrêt attaqué en ce que les juges d'appel, par rapport à l'administration de la preuve, n'ont fait que rappeler le principe suivant lequel la preuve, en matière de déduction de la TVA, peut se faire « par tous

moyens, donc même par de simples présomptions, à condition qu'elles reposent sur un faisceau d'indices graves et concordants ».

Il s'ensuit que le moyen manque en fait.

Sur la demande en allocation d'une indemnité de procédure

Il serait inéquitable de laisser à charge de la défenderesse en cassation sub 1) l'intégralité des frais exposés non compris dans les dépens. Il convient de lui allouer l'indemnité de procédure sollicitée de 3.500 euros.

PAR CES MOTIFS,

la Cour de cassation

déclare le pourvoi en cassation irrecevable en ce qu'il est dirigé contre l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG ;

le rejette pour le surplus ;

condamne la demanderesse en cassation à payer à la défenderesse en cassation sub 1) une indemnité de procédure de 3.500 euros ;

la condamne aux frais et dépens de l'instance en cassation, avec distraction au profit de Maître Frédérique LERCH, sur ses affirmations de droit.

La lecture du présent arrêt a été faite en la susdite audience publique par le conseiller Agnès ZAGO en présence du premier avocat général Simone FLAMMANG et du greffier Daniel SCHROEDER.

**Conclusions du Parquet général
dans l'affaire de cassation**

entre

la société anonyme SOCIETE1.)

et

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

2. l'État du Grand-Duché de Luxembourg

(n° CAS-2024-00060 du registre)

Par mémoire signifié le 18 avril 2024 à l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (ci-après l'« AEDT ») et à l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg et déposé le 22 avril 2024 au greffe de la Cour supérieure de justice, Maître Denis LENFANT, avocat à la Cour, agissant au nom et pour le compte de la société anonyme SOCIETE1.) (ci-après « SOCIETE1. »), a formé un pourvoi en cassation contre un arrêt rendu contradictoirement le 10 janvier 2024 par la Cour d'appel, deuxième chambre, siégeant en matière civile, dans la cause inscrite sous le numéro CAL-2021-00595 du rôle.

Sur la recevabilité du pourvoi en cassation :

Aux termes de l'article 76, paragraphe 3, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après, la « Loi TVA »), l'AEDT dispose du pouvoir d'agir en justice et d'y défendre¹. Cette disposition fait exception à la règle édictée par l'article 163 du Nouveau Code de procédure civile selon laquelle les assignations concernant une administration publique étatique qui n'a pas de personnalité juridique sont à diriger contre l'État, représenté par le ministre d'État².

¹ Cass. 23 mai 2019, numéro CAS-2018-00052 du registre.

² Cass. 7 avril 2011, numéro 2849 du registre.

Il résulte par ailleurs de l'examen des moyens de cassation que le pourvoi en cassation ne vise pas la disposition de l'arrêt attaqué qui a déclaré l'appel irrecevable en ce qu'il était dirigé contre l'État du Grand-Duché de Luxembourg³.

Il en suit que le pourvoi doit uniquement être dirigé contre l'AEDT et qu'il est irrecevable en ce qu'il est dirigé contre l'État du Grand-Duché de Luxembourg.

Pour le surplus, le pourvoi introduit est recevable en ce qu'il est dirigé contre une décision contradictoire rendue en dernier ressort qui tranche tout le principal. Il remplit encore les conditions de délai⁴ et de forme⁵ prévues par la loi modifiée du 18 février 1885 sur les pourvois et la procédure en cassation.

Il en suit que le pourvoi est recevable en ce qu'il est dirigé contre l'AEDT.

Sur le mémoire en réponse :

Un mémoire en réponse a été signifié le 27 mai 2024 à SOCIETE1.) par Maître Frédérique LERCH, avocat à la Cour, agissant au nom et pour le compte des défendeurs en cassation et déposé au greffe de la Cour supérieure de justice le 5 juin 2024. Ce mémoire peut être pris en considération pour avoir été introduit dans les conditions de forme et de délai prévues dans la loi modifiée du 18 février 1885 sur les pourvois et la procédure en cassation.

Sur les faits et rétroactes :

Par procès-verbaux des 4 janvier et 8 mai 2018, l'AEDT a refusé à la demanderesse en cassation la déduction de la TVA supportée en amont pour les années d'imposition 2014, 2015 et 2016, au motif qu'elle n'établissait pas de lien direct et immédiat avec son chiffre d'affaires. Elle lui a adressé, le 11 mai 2018, trois bulletins de taxation d'office sur la TVA contre lesquels la demanderesse en cassation a introduit une réclamation par trois courriers du 27 août 2018.

³ Cass. 23 mai 2019, précité.

⁴ L'arrêt entrepris a été signifié à la demanderesse en cassation le 27 février 2024 (pièce n° 1 de Me Frédérique Lerch), de sorte que le pourvoi introduit le 22 avril 2024 l'a été endéans le délai de deux mois prévus à l'article 7 de la loi modifiée du 18 février 1885 sur les pourvois et la procédure en cassation.

⁵ La demanderesse en cassation a déposé au greffe de la Cour supérieure de justice un mémoire en cassation signé par un avocat à la Cour, signifié préalablement à son dépôt aux défendeurs en cassation, de sorte que les formalités imposées par l'article 10 de la loi modifiée du 18 février 1885 sur les pourvois et la procédure en cassation ont été respectées.

Par décision du directeur de l'AEDT du 18 janvier 2019, les trois bulletins de taxation ont été maintenus au motif que la demanderesse en cassation n'avait pas établi de façon objective son intention d'exercer une activité économique donnant lieu à des opérations imposables.

Par un jugement du 13 janvier 2021, le tribunal d'arrondissement de Luxembourg a dit non fondé le recours introduit par la demanderesse en cassation contre la décision de l'AEDT du 18 janvier 2019.

Par l'arrêt attaqué par le pourvoi, la Cour d'appel a confirmé ce jugement au motif que la demanderesse en cassation n'avait pas établi l'existence d'une activité économique soumise à TVA ouvrant droit à déduction de la TVA payée en amont, respectivement qu'elle n'avait pas rapporté la preuve d'actes préparatoires à une telle activité.

Sur les moyens de cassation :

A l'appui de son pourvoi, le demandeur en cassation invoque quatre moyens, tous tirés de la violation de la Loi TVA, « *en particulier son article 48* ».

L'article 48 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée fixe le principe et les conditions du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée en amont, en transposant l'article 168 de la directive 2006/112/CE modifiée du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

Sur le premier moyen de cassation :

Aux termes du premier moyen, la demanderesse en cassation fait valoir que ses moyens d'appel se « *fondaient principalement sur la réalité de [son] intention de mettre en place des activités soumises à TVA – intention matérialisée par des actes préparatoires – dont la déduction de la TVA des coûts y liés (...)* » et que la Cour d'appel, en considérant que « *les déclarations de la société SOCIETE1.) en ce qui concerne l'activité qu'elle a exercée pendant les années 2014 à 2016 et les éléments de preuve invoqués ne permettent pas d'établir l'existence d'une activité économique soumise à la TVA ouvrant droit à déduction de la TVA payée en amont pendant la période précitée* » ne se serait pas prononcée « *sur les intentions réelles de la demanderesse en cassation, ni sur ces activités envisagées* ». Elle se réfère encore à l'interprétation de l'article 48 de la Loi TVA par la jurisprudence luxembourgeoise et celle de la Cour de justice de

l'Union européenne qui décideraient de la prise en compte au titre de l'activité économique, d'activités préparatoires à une telle activité économique.

A titre principal, en faisant grief à la Cour d'appel de ne pas s'être prononcée sur les intentions de la demanderesse en cassation de mettre en place des activités soumises à TVA, eu égard à la jurisprudence en rapport avec l'article 48 de la Loi TVA concernant la prise en compte d'activités préparatoires, la demanderesse en cassation reproche à l'arrêt entrepris une insuffisance de motifs par rapport à la disposition légale visée au moyen et vise ainsi en réalité le cas d'ouverture du défaut de base légale qui concerne le cas où la décision entreprise comporte des motifs, de sorte que sa régularité formelle ne saurait être contestée, mais où les motifs sont imprécis ou incomplets à un point tel que la Cour de cassation est dans l'impossibilité de contrôler l'application de la loi. Ce cas d'ouverture à cassation est défini comme étant l'insuffisance des constatations de fait qui sont nécessaires pour statuer sur le droit⁶.

Le grief invoqué, en ce qu'il relève du cas d'ouverture du défaut de base légale, est partant étranger au cas d'ouverture de la violation de la loi visé au moyen⁷.

Il en suit, à titre principal, que le moyen est irrecevable.

A titre subsidiaire, l'arrêt entrepris est motivé comme suit sur le point considéré :

« Les principes régissant le droit à déduction de la TVA résultent de deux arrêts rendus par la CJUE en date des 14 février 1985 et 29 février 1996.

Dans l'arrêt du 14 février 1985 (Arrêt D.A. Rompelman et E.A. Rompelman-Van Deelen, affaire n°268/83), la CJUE a considéré que la personne ayant l'intention confirmée par des éléments objectifs de commencer une activité économique et qui acquiert, dans ce but des biens et des services taxés doit être considéré comme un assujetti en tant que tel. Cette qualité l'autorise à déduire immédiatement la TVA relative aux dépenses effectuées pour les besoins de ses futures opérations taxées sans devoir attendre le début de l'exploitation de l'entreprise, quand même bien celle-ci ne commencerait jamais. La CJUE a encore ajouté 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.

Dans l'arrêt du 29 février 1996 (Arrêt Intercommunale voor zeewaterontziling (INZO) en liquidation c. Belgische Staat, affaire n°110/94), la CJUE a réaffirmé le

⁶ J. et L. BORÉ, La cassation en matière pénale, 6^{ème} édition 2023/2024, n°s 78.05, 78.08 et 78.31.

⁷ Comparer Cass. 17 mars 2022, numéro CAS-2021-00028 du rôle.

principe retenu dans son arrêt Rompelman, à savoir 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 est en droit d'exiger que l'intention déclarée de commencer des activités économiques donnant lieu à des opérations imposables soit confirmée par des éléments objectifs.

Cette preuve peut être rapportée par tous moyens, donc même par de simples présomptions, à condition qu'elles reposent sur un faisceau d'indices graves et concordants.

Il en résulte qu'il appartient à la société SOCIETE1.) de rapporter la preuve d'une activité économique taxable, respectivement d'actes préparatoires à une telle activité ouvrant le droit à déduction de la TVA supportée en amont, activité qui, selon ses premières déclarations, était celle d'un arrangeur.

[...]

Dans ses courriers des 23 avril et 1er mai 2018 ainsi que dans sa lettre de réclamation du 27 août 2018 relative à l'année 2015, la société SOCIETE1.) a également fait valoir dans des termes similaires qu'elle s'est réorientée à partir de l'année 2014 à une activité d'arrangeur. Dans ces courriers, elle renvoie à chaque fois à la jurisprudence INZO de la CJUE retenant le principe du droit à la déduction de la TVA pour des actes préparatoires à une activité économique taxable.

Dans son acte d'assignation du 25 avril 2019, elle a soutenu que « depuis 2013, la société SOCIETE1.) a engagé la mise en œuvre de la fonction envisagée d'arrangeur dans le cadre d'opérations de titrisation. Dans ce contexte, les charges supportées par SOCIETE3.) concernaient des frais de conseil juridique exposés dans le cadre de l'activité de conseil/structuration envisagée (i.e. arrangeur dans le cadre d'opérations de titrisation) ».

Il convient dès lors de retenir que la société SOCIETE1.) a elle-même qualifié son activité comme étant celle d'un arrangeur.

Cette qualification résulte encore d'un document invoqué par l'AEDT intitulé « Arranger Agreement between SOCIETE4.) P.L.C. („ Issuer“) » mentionnant à sa page 1 que cet accord sort ses effets à partir de 2015 (« THIS AGREEMENT is made with effect as of [●] 2015 »).

Outre le fait que le courrier de la société SOCIETE1.) du 18 avril 2013 adressé à la CSSF n'établit pas l'absence de son intention d'intervenir comme arrangeur, ce courrier est contredit par le fait qu'elle mentionne elle-même dans son acte d'appel que ce n'est qu'à l'issue d'une réunion avec la CSSF au mois de décembre 2014, qu'elle a décidé qu'elle ne serait pas arrangeur.

L'intention de la société SOCIETE1.) d'exercer une activité d'arrangeur résulte encore d'un second document du 5 septembre 2013 invoqué par l'AEDT qualifié de « Request for Proposal reponse ». Dans ce document, la société SOCIETE1.) est désignée comme « Arrangeur ».

Dans la mesure où, dans un premier temps, la société SOCIETE1.) fait elle-même valoir qu'elle a réorienté son activité vers celle d'arrangeur, l'absence tant d'actif à transférer que de licence « MIFID », à la supposer établie, n'exclut pas qu'elle ait, au cours de la période concernée, posé des actes préparatoires à une telle activité, activité qu'elle prétend avoir abandonnée par la suite.

En ce qui concerne les prestations fournies par un arrangeur, la Cour d'appel se rallie et fait sienne les développements exhaustifs faits par les juges de première instance.

Au vu de ces développements, il convient de retenir que de nombreux aspects de l'activité d'arrangeur sont exonérés de TVA en application de l'article 44, paragraphe 1, points c) et d) en tant qu'opérations de conseil en placement, services se rattachant aux opérations d'émission ainsi qu'opérations portant sur les créances ainsi que la négociation de ces opérations.

Il convient de rappeler qu'il appartient à la société SOCIETE1.) de rapporter la preuve que les frais exposés dans le cadre des actes préparatoires de son activité d'arrangeur ont un lien direct et immédiat avec des activités économiques taxables exercées comme arrangeur.

Un tel lien ne résulte pas des factures invoquées par la société SOCIETE1.) pour les années 2014 à 2016. Au vu du fait qu'elle a déclaré avoir eu l'intention d'agir comme arrangeur à partir de l'année 2014 au plus tard, il y a lieu de retenir que les services de conseil juridique ainsi que les frais généraux pour lesquels elle sollicite le droit à déduction de la TVA ont été exposés dans le cadre des missions centrales de structuration exercées par un arrangeur qui bénéficient d'une exonération en application de l'article 44 précité de la loi TVA.

C'est encore à tort que la société SOCIETE1.) renvoie au prospectus de base de SOCIETE4.) Spc prévoyant en pages 278 et 279 que « the issuer has concluded an agreement with SOCIETE5.) plc. acting as arranger of the Issuer (the Arranger) » pour établir qu'elle n'a pas presté des services exonérés de TVA au sens de l'article 44 précité. Ce prospectus, daté au 4 novembre 2016, n'exclut pas que la société SOCIETE1.) ait envisagé une telle activité d'arrangeur avant cette date impliquant que lesdits services prestés à ce titre étaient exonérés de la TVA.

Au vu de ce qui précède, la société SOCIETE1.) ne rapporte pas la preuve d'actes préparatoires à une activité lui ouvrant le droit à déduction de la TVA. »

Il résulte de ces motifs que la Cour d'appel a recherché non seulement si la demanderesse en cassation avait exercé une activité économique taxable ouvrant le droit à déduction de la TVA supportée en amont, mais encore si elle avait accompli des actes préparatoires à une activité qu'elle avait eu l'intention d'exercer, en l'espèce celle d'arrangeur dans le cadre d'opérations de titrisation.

La Cour d'appel a ainsi dûment justifié, par des motifs exempts d'insuffisance, eu égard aux dispositions de l'article 48 de la Loi TVA, sa décision que de la demanderesse en cassation n'avait pas établi avoir exercé au cours de la période considérée une activité économique soumise à la TVA ouvrant droit à déduction de la TVA payée en amont.

Il en suit, à titre subsidiaire, que le moyen n'est pas fondé.

Sur le deuxième moyen de cassation :

Aux termes du deuxième moyen, la demanderesse en cassation fait valoir qu'en exigeant la production de preuves établissant « l'existence d'une activité économique soumise à la TVA ouvrant droit à déduction de la TVA payée en amont », respectivement en affirmant « qu'il appart[enait] à la société SOCIETE1.) de rapporter la preuve que les frais exposés dans le cadre des actes préparatoires de son activité d'arrangeur ont un lien direct et immédiat avec des activités économiques taxables exercées comme arrangeur », la Cour d'appel aurait violé l'article 48 de la Loi TVA alors que cette disposition légale serait interprétée par la jurisprudence luxembourgeoise et celle de la Cour de justice de l'Union européenne dans le sens que « [l']intention d'entreprendre une activité soumise à TVA suffit à ouvrir le droit à déduction ».

Il est relevé en premier lieu que la Cour de justice de l'Union européenne considère qu'il incombe à celui qui demande la déduction de la TVA d'établir que les conditions pour

en bénéficiaire sont remplies⁸. Cette position est une application de la règle reprise à l'article 58 du Nouveau code de procédure civile en vertu de laquelle il incombe à chaque partie de prouver conformément à la loi les faits nécessaires au succès de sa prétention.

La Cour de justice de l'Union européenne considère encore que la personne ayant l'intention, confirmée par des éléments objectifs, d'exercer une activité économique de manière indépendante et qui effectue des dépenses d'investissement à ces fins⁹, doit être considéré comme un assujéti¹⁰. Concernant le lien causal entre les dépenses et l'activité envisagée, la Cour de Luxembourg retient que la TVA acquittée ne peut être déduite dans son intégralité que dans l'hypothèse où les dépenses exposées aient, en principe, leur cause exclusive dans l'activité économique envisagée. Dans l'hypothèse où ces dépenses se rapporteraient pour partie également à une activité exonérée ou non économique, la TVA acquittée sur ces dépenses ne pourrait être déduite que partiellement¹¹.

En considérant, par les motifs reproduits au moyen précédent, que la demanderesse en cassation avait eu l'intention d'exercer une activité d'arrangeur dans le cadre d'opérations de titrisation, mais qu'elle n'avait pas établi un lien direct et immédiat entre les frais exposés dans le cadre des actes préparatoires de son activité d'arrangeur et des activités économiques taxables exercées comme arrangeur, alors que les dépenses pour lesquelles le droit à déduction de la TVA était sollicité avaient été faites dans le cadre d'opérations bénéficiant d'une exonération de TVA, de sorte que la demanderesse en cassation n'avait pas rapporté la preuve d'actes préparatoires à une activité économique taxable lui ouvrant le droit à déduction de la TVA, la Cour d'appel a fait l'exacte application de la disposition légale visée au moyen, compte tenu de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne.

Il en suit que le moyen n'est pas fondé.

Sur le troisième moyen de cassation :

Aux termes du troisième moyen, la demanderesse en cassation fait grief à la Cour d'appel, en se fondant sur l'évolution de son chiffre d'affaires pour lui refuser le droit à déduction sollicité, d'avoir introduit un nouveau critère contraire à la Loi TVA et à la

⁸ CJUE 14 février 1985, Rompelman, C-268/83, point 24.

⁹ Souligné par le soussigné.

¹⁰ P.ex. CJUE 17 octobre 2018, Ryanair, C-249/17, point 18.

¹¹ Idem, point 30.

jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne d'après lesquelles aucun chiffre d'affaires ne serait exigé pour ouvrir le droit à déduction.

Ainsi que rappelé dans la réponse au moyen précédent, il incombe à celui qui demande la déduction de la TVA d'établir que les conditions pour en bénéficier sont remplies, et donc d'établir l'existence d'une activité économique taxable ouvrant droit à déduction de la TVA acquittée en amont.

Si l'appréciation de la preuve relève du pouvoir souverain des juges du fond, il en va autrement du respect des règles sur l'administration de la preuve et en particulier sur la charge de la preuve sur lequel la Cour de cassation exerce son contrôle¹².

En l'espèce, la demanderesse en cassation reproche aux juges d'appel d'avoir tenu compte de son chiffre d'affaires pour conclure à l'absence d'une activité économique soumise à TVA. Elle semble donc faire grief à l'arrêt attaqué d'avoir méconnu, en rapport avec la preuve d'une activité économique taxable, les règles relatives à l'administration de la preuve.

Or, l'article 48 de la Loi TVA, s'il fixe le principe et les conditions dans lesquelles un assujetti peut prétendre à la déduction de la TVA, il ne prévoit pas de règles relatives à l'administration de la preuve en rapport avec la preuve de l'existence d'une activité économique soumise à TVA ouvrant droit à déduction de la TVA payée en amont.

Le grief invoqué est partant étranger à l'article 48 de la Loi TVA sur la violation duquel le moyen est fondé.

Il en suit, à titre principal, que le moyen est irrecevable.

A titre subsidiaire, il résulte de l'arrêt entrepris que la demanderesse en cassation soutenait qu'elle est en droit de déduire la TVA payée en amont au motif qu'elle aurait eu une activité de prestataire de services en agissant comme « *consultant/conseiller de l'émetteur dans le cadre de la structuration des opérations de titrisation, sans être impliqué dans la gestion effective des véhicules de titrisation et en s'occupant de la gestion active de sa filiale SOCIETE4.) Plc.* »

Les juges d'appel ont rejeté cette prétention pour les motifs suivants :

« *Il résulte des déclarations de la TVA des années 2014 à 2016 que la société SOCIETE1.) avait un chiffre d'affaires exonéré de TVA d'un montant de 831.105,52*

¹² J. et L. BORÉ, précité, n° 64.121 ; Cass. 18 juin 2015, n° 52 / 15, numéro 3493 du registre.

euros pour 2014, aucun chiffre d'affaires pour 2015 et un chiffre d'affaires de 5.050 euros pour 2016.

L'affirmation de la société SOCIETE1.) d'avoir presté des services de gestion à d'autres sociétés du groupe SOCIETE1.) est partant contredite par l'absence de chiffre d'affaires imposable pour les années 2014 et 2015.

Les contrats de service conclus le 2 juin 2013 par la société SOCIETE1.) avec les sociétés SOCIETE6.) LTD et SOCIETE7.) LTD n'établissent pas à eux seuls que de tels services aient été prestés de 2014 à 2016.

Au vu du changement d'activité allégué par la société SOCIETE1.) à partir de 2014, les contrats de service conclus avec ces mêmes sociétés en 2009 n'établissent pas non plus que de tels services aient été prestés à partir de 2014.

Pour établir l'existence des prestations de service pour l'année 2016, la société SOCIETE1.) invoque quatre factures, à savoir :

** deux factures adressées en date du 30 juin 2016 aux sociétés « SOCIETE8.) Ltd. » et « SOCIETE9.) Ltd. » d'un montant chacune de 1.550,25 euros TTC pour des « IT-Services » ainsi que*

** deux factures adressées en date du 30 septembre 2016 aux sociétés SOCIETE4.) S.A. et SOCIETE10.) S.A. du montant de respectivement 1.345,50 euros TTC et 1.462,50 euros TTC pour des services « Unterstützung bei der Prospekterstellung [...] ».*

Outre le fait que le chiffre d'affaires imposable réalisé par la société SOCIETE1.) est très réduit pour l'année 2016 par rapport à un chiffre d'affaires imposable pour des prestations de service similaires qu'elle prétend avoir effectués en 2010 d'un montant de 580.000 euros, il ne se dégage pas des factures relatives à ses prestations de services des 30 juin et 30 septembre 2016 qu'elles portent sur des activités économiques taxables.

Au vu de ce qui précède, les déclarations de la société SOCIETE1.) en ce qui concerne l'activité qu'elle a exercée pendant les années 2014 à 2016 et les éléments de preuve invoqués ne permettent pas d'établir l'existence d'une activité économique soumise à la TVA ouvrant droit à déduction de la TVA payée en amont pendant la période précitée. »

Il en résulte que les juges d'appel ont, dans le cadre de leur pouvoir souverain d'appréciation des éléments de preuve, et sans violer la disposition légale reproduite au moyen ou les règles relatives à l'administration des preuves applicables en vertu desquelles il incombe à celui qui demande la déduction de la TVA d'établir que les conditions pour en bénéficier sont remplies, pu déduire du constat de l'absence de chiffre d'affaires taxable pour la période considérée que la demanderesse en cassation n'avait pas rapporté la preuve, pour cette période, de l'existence d'une activité économique soumise à la TVA ouvrant droit à déduction de la TVA payée en amont.

Il en suit que le moyen n'est pas fondé.

Sur le quatrième moyen de cassation :

Aux termes du quatrième moyen, la demanderesse en cassation fait grief à l'arrêt attaqué, en exigeant un « *faisceau d'indices graves et concordants* » en rapport avec la preuve de l'existence d'une activité économique taxable ouvrant droit à une à déduction de la TVA supportée en amont, de s'être fondé sur une exigence de preuve non prévue par l'article 48 de la Loi TVA.

Dans l'arrêt attaqué, la Cour d'appel a considéré que la preuve de l'existence d'une activité économique taxable ouvrant droit à une à déduction de la TVA supportée en amont, respectivement d'actes préparatoires à un telle activité, « *peut être rapportée par tous moyens, donc même par simples présomptions, à conditions qu'elles reposent sur un faisceau d'indices graves et concordants* ».

A l'instar du moyen précédent, la demanderesse semble faire grief à l'arrêt attaqué d'avoir méconnu les règles relatives à l'administration de la preuve en rapport avec la preuve de l'existence d'une activité économique taxable ouvrant droit à une déduction de la TVA supportée en amont.

A titre principal, le moyen est donc, au même titre que le précédent, irrecevable alors que le grief invoqué est étranger à l'article 48 de la Loi TVA qui n'établit pas de règles relatives à l'administration de la preuve en rapport avec la preuve de l'existence d'une activité économique taxable.

A titre subsidiaire, la Cour d'appel, en retenant que des présomptions - en l'espèce en rapport avec l'existence d'une activité économique taxable ouvrant droit à une déduction de la TVA supportée en amont - doivent reposer sur un faisceau d'indices graves et concordants, n'a fait que rappeler les dispositions de l'article 1353 du Code civil qui

dispose comme suit : « *Les présomptions qui ne sont point établies par la loi, sont abandonnées aux lumières et à la prudence du magistrat, qui ne doit admettre que des présomptions graves, précises et concordantes, et dans les cas seulement où la loi admet les preuves testimoniales, à moins que l'acte ne soit attaqué pour cause de fraude ou de dol.* »

Il en suit qu'en statuant comme elle l'a fait, la Cour d'appel a fait l'exacte application de l'article 1353 du Code civil et n'a pas violé l'article 48 de la Loi TVA.

Il en suit qu'à titre subsidiaire, le moyen n'est pas fondé.

Conclusion

Le pourvoi est irrecevable en ce qu'il est dirigé contre l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg.

Il est recevable pour le surplus, mais non fondé.

Pour le Procureur général d'Etat,
le premier avocat général,

Marc HARPES