

Texte pseudonymisé

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

Arrêt N° 5/24 - II - CIV

Audience publique du dix janvier deux mille vingt-quatre

Numéro CAL-2021-00595 du rôle

Composition:

Danielle SCHWEITZER, président de chambre,
Béatrice KIEFFER, premier conseiller,
Martine WILMES, premier conseiller,
Alexandra NICOLAS, greffier.

E n t r e :

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

appelante aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Geoffrey GALLE de Luxembourg du 21 mai 2021,

comparant par la société à responsabilité limitée BONN & SCHMITT, inscrite à la liste V du Tableau de l'Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg, représentée aux fins des présentes par Maître Stéphane EBEL, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg, en l'étude de laquelle domicile est élu,

e t :

1) l'**ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA**, établie à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume, représentée par son directeur actuellement en fonctions,

2) l'**ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG**, ayant ses bureaux à L-1341 Luxembourg, 2, place de Clairefontaine, représenté par son Ministre d'Etat actuellement en fonctions,

intimés aux fins du prédit exploit Geoffrey GALLE du 21 mai 2021,

comparant par Maître Frédérique LERCH, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg.

L A C O U R D ' A P P E L :

Le 3 décembre 2021, la société en commandite simple SOCIETE2.) a fusionné par transmission universelle de son patrimoine social avec la société anonyme de droit luxembourgeois SOCIETE1.) (ci-après la société SOCIETE1.)). Depuis cette date, elle vient aux droits et obligations de la société SOCIETE2.) précitée.

Suivant un procès-verbal du 8 mai 2018 (exercice 2014) émis par le bureau d'imposition Luxembourg 3 et un procès-verbal du 4 janvier 2018, tel que complété le 8 mai 2018 (exercices 2015 et 2016), émis par le même bureau d'imposition, l'**ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA** (ci-après l'**AEDT**), a refusé à la société SOCIETE1.) la déduction de la TVA supportée en amont pendant les années d'imposition 2014, 2015 et 2016, au motif que celle-ci ne présenterait pas de « *lien direct et immédiat avec un chiffre d'affaires* ».

En date du 11 mai 2018, l'**AEDT** a émis à l'encontre de la société SOCIETE1.) trois bulletins de taxation d'office sur la TVA se chiffrant aux montants respectivement de 9.769,29 euros, 22.923,32 euros et 3.918,50 euros pour les années 2014 à 2016.

Par trois courriers du 27 août 2018, la société SOCIETE1.) a réclamé contre les bulletins précités du 11 mai 2018 lui notifiés le 29 mai 2018.

Par décision directoriale du 18 janvier 2019, notifiée à la société SOCIETE1.) le 28 janvier 2019, les trois bulletins de taxation ont été maintenus au motif que ladite société n'avait pas établi de façon objective son intention d'exercer une activité économique donnant lieu à des opérations imposables.

Par exploit d'huissier de justice du 25 avril 2019, la société SOCIETE1.) a fait donner assignation à l'**ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG** (ci-après l'**ETAT**) et à l'**AEDT** à comparaître devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg dans le cadre d'un recours dirigé contre la décision directoriale précitée du 18 janvier 2019 aux fins de lui voir reconnaître, par réformation de

ladite décision, le droit à déduction intégrale de la TVA d'amont pour les exercices d'imposition 2014 à 2016 se chiffrant à respectivement 36.843,27 euros, 97.795,21 euros et 39.036,58 euros et de voir modifier les bulletins d'imposition en conséquence.

A l'appui de son recours, la société SOCIETE1.) a d'abord exposé qu'à partir de l'année 2014, elle a réorienté son activité vers celle d'arrangeur dans le cadre d'opérations de titrisation. Au cours des années 2014 à 2016, elle aurait entrepris les démarches nécessaires pour préparer cette activité en exposant un certain nombre de dépenses.

Elle a fait valoir que les charges supportées par elle auraient concerné « *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)* » et « *notamment des services liés à la rédaction du prospectus et à la préparation du prospectus pour la partie demanderesse* » et que son intention d'exercer de façon indépendante l'activité économique d'un arrangeur à partir de 2014 serait dès lors prouvée à suffisance.

Etant tant donné qu'il s'agissait selon l'appelante d'actes préparatoires à l'activité d'arrangeur, elle a demandé d'appliquer la jurisprudence INZO de la Cour de Justice de l'Union Européenne (ci-après CJUE) selon laquelle le droit à déduction de la TVA d'amont était ouvert même si les coûts ont été supportés dans une phase préparatoire sans phase opérationnelle subséquente.

Au courant de la procédure, la société SOCIETE1.) a soutenu avoir cantonné son rôle à celui d'un simple facilitateur dans la commercialisation du produit.

Elle a exposé que son objectif aurait été « *de rendre des services (soumis à TVA donc ouvrant droit à déduction de la TVA d'amont) aux émetteurs ou émetteurs envisagés [i.e. SOCIETE3.) S.A., SOCIETE3.) PLC (SOCIETE4.)] ou leurs prestataires de services dans le cadre du support marketing (création de matériel marketing, design marketing, web design, impression, services de campagne marketing online (Google, Social Media, etc.), hébergement, etc.* »

L'objectif sous-jacent était de permettre à terme, un lancement du produit et de favoriser sa bonne distribution par les services providers régulés, en charge eux, de la transmission et réception des ordres, conseil en investissement, etc. comme SOCIETE2.) GmbH ou autres. Les investisseurs investiraient dans les émetteurs. La partie demanderesse n'est pas une entité régulée et n'a donc pas vocation à rendre des services de nature financière exonérés au titre de l'article 44 de la [loi TVA]. »

L'ETAT et l'AEDT ont d'abord soulevé l'irrecevabilité du recours pour autant que dirigé contre l'ETAT par application de l'article 76 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la TVA (ci-après loi TVA).

Au fond, ils ont conclu au débouté de la demande. Ils ont soutenu que la société SOCIETE1.) ne remplissait pas les conditions pour bénéficier d'un droit à déduction de la TVA en amont puisqu'elle n'aurait pas rapporté la preuve ni de

l'existence d'un projet réel d'activité en aval ni du caractère taxable de l'activité qu'elle dit avoir projetée, l'activité d'arrangeur englobant de nombreux aspects, dont certains seraient exonérés de TVA.

L'ETAT et l'AEDT ont relevé un chiffre d'affaires exonéré de TVA d'un montant de 831.105,52 euros pour 2014, l'absence de chiffre d'affaires au courant de l'année 2015 et un chiffre d'affaires réduit de 5.050 euros en 2016.

Par jugement du 13 janvier 2021, le tribunal d'arrondissement de Luxembourg a

- dit irrecevable la demande en tant que dirigée contre l'ETAT et recevable en tant que dirigée contre l'AEDT,
- dit non fondée le recours dirigé contre la décision du directeur de l'AEDT,
- débouté l'ETAT et l'AEDT de leurs demandes en obtention d'une indemnité de procédure.

Pour déclarer non fondé le recours dirigé contre la décision du directeur de l'AEDT, le tribunal a, après avoir constaté que la société SOCIETE1.) ne présentait pas une vision claire de l'activité projetée depuis 2014, retenu « *qu'elle ne justifiait pas quelles acquisitions en amont seraient en lien avec les missions d'un arrangeur relevant du champ d'application de la TVA* ».

Le tribunal a encore retenu que « *la société SOCIETE1.) reste en défaut de démontrer que, contrairement à la mission généralement admise pour l'activité d'un arrangeur, et contrairement à la position défendue par elle-même dès le début de la phase administrative jusqu'à la fin de la procédure judiciaire (à savoir ses conclusions des 9 juin 2020 et 12 novembre 2020), l'activité projetée par elle aurait consisté essentiellement en un simple support de commercialisation soumis à TVA* ».

Par exploit d'huissier de justice du 21 mai 2021, la société SOCIETE1.) a interjeté appel contre le jugement du 13 janvier 2021 qui, selon la procédure soumise à la Cour d'appel, n'a pas fait l'objet d'une signification.

La société SOCIETE1.) demande de réformer le jugement précité et de prononcer la déduction intégrale de la TVA qu'elle a supportée en amont pour les exercices d'imposition 2014, 2015 et 2016, à savoir

- un montant de 36.843,27 euros à titre de la TVA en amont pour l'exercice 2014,
- un montant de 97.795,21 euros au même titre pour l'exercice 2015, et
- un montant de 39.036,58 euros au même titre pour l'exercice 2016.

L'ETAT et l'AEDT concluent d'abord à l'irrecevabilité de l'appel de la société SOCIETE1.) en application du principe de l'estoppel.

Ils soulèvent encore l'irrecevabilité de l'appel en ce qu'il est dirigé contre l'ETAT et sollicitent la mise hors cause de ce dernier, au motif que le recours introduit selon les dispositions de l'article 76 paragraphe 3 de la loi TVA serait à diriger contre l'AEDT seule.

L'ETAT et l'AEDT estiment qu'en invoquant actuellement une activité de gestion de ses filiales pour justifier son droit à déduction de la TVA, la société SOCIETE1.) formule une demande nouvelle, irrecevable en instance d'appel en application de l'article 592 du Nouveau Code de procédure civile.

Pour le surplus, ils demandent principalement de confirmer le jugement de première instance en ce qu'il a retenu que la société SOCIETE1.) ne remplissait pas les conditions pour bénéficier d'un droit à déduction de la TVA supportée en amont pour les années 2014 à 2016.

Subsidiairement, ils estiment que la société SOCIETE1.) ne rapporte pas la preuve de l'existence ni de dépenses exposées dans le cadre des activités en aval présentant un lien direct et immédiat avec certaines opérations en aval et qui font partie des éléments constitutifs de leur prix ni de frais généraux qui seraient également des éléments constitutifs du prix de ses produits.

L'ETAT et l'AEDT demandent aussi à la Cour d'appel de poser les questions préjudicielles suivantes à la CJUE quant aux conditions de déductibilité des frais généraux supportés en amont par la société SOCIETE1.) au cours des années 2014 à 2016 :

- *Les dispositions de l'article 168 de 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 doivent-elles être interprétées en ce que le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée en amont, en cas de lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval, nécessite également que l'assujetti rapporte la preuve que le coût des biens ou des prestations en amont est effectivement incorporé dans le prix des opérations particulières en aval réalisées par l'assujetti dans le cadre de ses activités économiques ?*

Dans l'affirmative, quels modes de preuve l'assujetti, sur lequel repose la charge de la preuve, peut-il valablement utiliser ?

- *Les dispositions de l'article 168 de 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 doivent-elles être interprétées en ce que le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée en amont pouvant être reconnu à l'assujetti lorsque le coût des biens ou des services en cause font partie des frais généraux nécessite que ces derniers entretiennent, à ce titre, un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti ?*

Dans l'affirmative, les dispositions de de l'article 168 de 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 doivent-elles être interprétées en ce sens que l'incorporation du coût des biens ou des prestations fournis par l'assujetti dans le cadre de ses activités économiques est une condition nécessaire à rapporter par l'assujetti pour prouver ledit lien direct et immédiat ou au contraire un moyen de preuve dudit lien direct et immédiat ?

- *S'il s'agit d'une condition dont la charge de la preuve repose sur l'assujetti, quels modes de preuve ce dernier peut-il valablement utiliser ?*

Dans l'hypothèse où la Cour d'appel devait retenir que les frais supportés par la société SOCIETE1.) pendant la période précitée constituaient des frais généraux donnant droit à déduction, l'ETAT et l'AEDT demandent, compte tenu de l'activité mixte de ladite société et avant tout autre progrès en cause, à voir ordonner le renvoi de l'affaire devant l'AEDT afin de permettre à celle-ci de calculer un prorata de déduction sur les revenus perçus en aval.

La société SOCIETE1.) réplique que les éléments de l'estoppel ne sont pas donnés. Le but de son action aurait toujours été le même puisqu'il aurait consisté à se voir reconnaître le droit à déduction de la TVA payée en amont. Elle fait valoir qu'en cours d'instance, elle a précisé les activités économiques exercées au fil des années depuis sa constitution en 2009.

Quant aux conditions à remplir pour pouvoir bénéficier de la déduction de la TVA payée en amont, et notamment quant à la prétendue nécessité alléguée par l'AEDT de devoir justifier de l'inclusion des frais supportés en amont dans le prix des services prestés, la société SOCIETE1.) se prévaut d'un arrêt du 17 mars 2022 (numéro CAS-2021-00028 du registre) selon lequel le bénéfice de la déduction de la TVA en amont ne serait pas subordonné à la condition d'avoir rapporté la preuve que le montant des frais qu'elle a supporté soit inclus dans le prix des services facturés en aval. Elle estime dès lors être en droit de déduire la TVA payée en amont pour les frais généraux supportés en amont qui seraient par essence inclus dans le prix des services prestés en aval.

Les questions préjudicielles ne seraient dès lors pas pertinentes et il n'y aurait pas lieu à renvoi du dossier à l'AEDT pour déterminer un prorata de déduction puisqu'elle n'aurait exercé que des activités taxables.

Appréciation de la Cour

Pour des raisons de logique juridique, la Cour d'appel examinera d'abord la demande de l'ETAT et de l'AEDT à voir mettre hors cause l'ETAT en application de l'article 76, paragraphe 3, de la loi TVA.

Le jugement du 13 janvier 2021 n'est pas critiqué en ce qu'il a dit la demande irrecevable dans la mesure où elle est dirigée contre l'ETAT.

L'article 76.3 précité dispose en ses alinéas 2 et 3 que : « *La décision du directeur* [de l'administration rendue suite à la réclamation relative à des

bulletins portant rectification ou taxation d'office] est susceptible de recours. Le recours est introduit par une assignation devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, siégeant en matière civile. Sous peine de forclusion, l'exploit portant assignation doit être signifié à l'administration de l'enregistrement et des domaines en la personne de son directeur dans un délai de trois mois à compter de la date de notification figurant sur la décision du directeur. »

En application de l'article 163 du Nouveau Code de procédure civile, une assignation qui concerne une administration de l'ETAT qui n'a pas de personnalité juridique est à diriger contre l'ETAT, représenté par le Ministre d'Etat.

Cette règle est applicable aux différentes voies de recours judiciaires.

La règle générale de procédure de 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'Etat, représenté par le ministre d'Etat, connaît une exception au cas où la loi donne à une administration qui n'a pas la personnalité juridique le pouvoir d'agir en justice ou d'y défendre, comme c'est le cas pour l'article 76, paragraphe 3, de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la TVA (Cass. 7 avril 2011, n° 2853 du registre).

Il en découle que dans la matière faisant l'objet du présent litige, l'appel doit obligatoirement être dirigé contre l'AEDT.

Par voie de conséquence, l'appel, dans la mesure où il a été dirigé à l'encontre de l'ETAT, est à déclarer irrecevable.

En revanche, l'appel en tant que dirigé contre l'AEDT, non autrement critiqué quant aux forme et délai, est recevable.

L'AEDT conclut à l'irrecevabilité de l'appel en application du principe de l'estoppel.

Elle soutient qu'il résulte tant de l'assignation introductive d'instance du 25 avril 2019 que de l'acte d'appel du 21 mai 2021 et des conclusions de la société SOCIETE1.) en instance d'appel que, dans un premier temps, celle-ci a justifié son droit à déduction de la TVA sur base d'une activité d'arrangeur envisagée en aval à partir de 2014 pour soutenir en instance d'appel que ce droit se baserait en fait sur une activité de gestion de ses filiales, activité exercée au demeurant depuis sa constitution en 2009.

Au cours de la phase administrative, la société SOCIETE1.) aurait, en effet, exposé avoir réorienté son activité vers celle d'arrangeur dans le cadre d'opérations de titrisation à partir de 2014 et qu'au courant des années 2014 à 2016, elle aurait entrepris des démarches nécessaires et préparatoires à l'exercice de cette activité.

Dans ses conclusions notifiées en première instance les 9 juin et 12 novembre 2020, la société SOCIETE1.) aurait déjà modifié son approche en cantonnant son rôle à celui d'un simple facilitateur dans la commercialisation. Suite au jugement du 13 janvier 2021 l'ayant débouté de sa demande, la société SOCIETE1.) aurait encore une fois modifié ses prétentions en procédant à un changement de la nature des activités exercées depuis 2014 ouvrant droit à déduction de la TVA d'amont.

La société SOCIETE1.) estime que les conditions d'application de l'estoppel ne sont pas remplies. Elle n'aurait pas modifié ses prétentions, mais précisé quelles auraient été ses activités au fil des années.

Le principe de l'estoppel est une fin de non-recevoir fondée sur l'interdiction de se contredire au détriment d'autrui, autrement qualifiée d'exception d'indignité ou principe de cohérence. La fin de non-recevoir tirée de ce principe sanctionne l'attitude procédurale consistant pour une partie, au cours d'une même instance, à adopter des positions contraires ou incompatibles entre elles dans des conditions qui induisent en erreur son adversaire sur ses intentions (Jurisclasseur Procédures fiscales, Fasc.217 : Relations entre l'administration fiscale et les contribuables - devoir de loyauté de l'administration, n°44).

Le principe de l'estoppel implique que deux éléments au moins soient réunis ; il faut que dans un même litige opposant les mêmes parties, il y ait, d'une part, un comportement sans cohérence de la partie qui crée une apparence trompeuse et revient sur sa position qu'elle avait fait valoir auprès de l'autre partie, trompant ainsi les attentes légitimes de cette dernière et, d'autre part, un effet du changement de position pour l'autre partie, qui est conduite elle-même à modifier sa position initiale du fait du comportement contradictoire de son adversaire qui lui porte préjudice. Ces deux conditions doivent être réunies pour que l'on puisse faire application de l'estoppel, car il ne peut être question d'empêcher toutes les initiatives des parties et de porter atteinte au principe de la liberté de la défense, ni d'affecter la substance même des droits réclamés par un plaideur, en demandant au juge de devenir le censeur de tous les moyens et arguments des parties.

La contradiction doit porter sur les prétentions ce qui doit être distingué des moyens et des allégations. La prétention constitue l'objet d'une demande à laquelle les parties engagées dans une procédure judiciaire sollicitent qu'il lui soit fait droit alors que les moyens contiennent les arguments juridiques développés à l'appui des prétentions qu'elles ont soumises au premier juge, les parties peuvent, en cause d'appel, invoquer des moyens nouveaux, sans se contredire au détriment d'autrui (Jurisclasseur Procédures fiscales, op.cit., n°46).

Il convient d'abord de relever que la société SOCIETE1.) a présenté la même prétention tant en première instance qu'en instance d'appel, à savoir celle à se voir accorder le droit à déduction intégrale de la TVA supportée en amont pendant les années 2014 à 2016.

Dans ses conclusions notifiées en première instance et dans son acte d'appel, elle a modifié les faits invoqués à l'appui de sa demande en déduction de la TVA en précisant ses activités économiques depuis l'année 2009, date de sa constitution. La société SOCIETE1.) a, dans un premier temps, fait valoir qu'elle a réorienté son activité vers celle d'un arrangeur tout en précisant par la suite qu'elle n'entendait pas intervenir « *comme arrangeur au sens commun du terme* », mais comme un prestataire de services.

Cette attitude de la part de la partie appelante ne constitue ni une contradiction dans son chef ni une atteinte aux intérêts de l'AEDT qui a été mise en mesure de prendre position sur les différentes activités alléguées, mais est le propre d'une instruction exhaustive.

Les positions adoptées par la société SOCIETE1.) au cours des deux instances n'ont pas été de nature à induire l'AEDT en erreur sur ses intentions. Les précisions qu'elle a apportées quant à son activité n'ont pas nui aux intérêts de l'AEDT, dès lors qu'un positionnement antérieur ne l'a pas conduit à définitivement abandonner un droit, ou à y renoncer.

Le moyen invoqué par l'AEDT ayant trait à la violation du principe de l'estoppel est partant à rejeter.

L'AEDT soutient encore que la demande de la société SOCIETE1.) à se voir reconnaître la qualité de « société holding active », présentée pour la première fois en instance d'appel, est à considérer comme demande nouvelle irrecevable à ce stade de la procédure.

Aux termes de l'article 592, alinéa 1^{er} du Nouveau Code de procédure civile, il ne sera formé, en cause d'appel, aucune nouvelle demande, à moins qu'il ne s'agisse de compensation, ou que la demande nouvelle ne soit la défense à l'action principale. Cet article autorise cependant les parties à justifier par des moyens de défense nouveaux, des pièces et preuves nouvelles, les prétentions qu'elles avaient soumises au premier juge.

S'il est exact que la société SOCIETE1.) justifie en instance d'appel son droit à déduction de la TVA d'amont par « *une gestion active de sa filiale SOCIETE3.) Plc* » toujours est-il que sa demande tend toujours à se voir reconnaître le droit à déduction de la TVA d'amont. Elle fait ainsi valoir un moyen nouveau recevable en instance d'appel.

C'est partant à tort que l'AEDT qualifie ce moyen de demande nouvelle.

Au fond

Le litige a trait au droit à déduction de la TVA supportée en amont par la société SOCIETE1.) pour les activités qu'elle a exercées de 2014 à 2016. L'AEDT conteste le droit à déduction de la TVA facturée à la société SOCIETE1.) pendant la période précitée en soulevant l'absence d'un « *lien direct et immédiat avec un chiffre d'affaires ouvrant droit à déduction* ».

Il convient de préciser que le droit à déduction de la TVA supportée en amont est régi par l'article 48 de la loi TVA ainsi que par les articles 167 et suivants de la Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la Directive TVA).

Le jugement du 13 janvier 2021 n'est pas critiqué en ce qu'il a retenu que

- le droit à déduction n'est ouvert que s'il existe un lien direct et immédiat entre les biens et services acquis en amont et une activité économique taxable en aval,
- en l'absence du déploiement d'une activité taxable en aval, le droit à déduction est acquis à l'assujetti si les biens et services acquis en amont l'ont été pour les besoins d'actes préparatoires à une activité économique taxable en aval,
- la charge de la preuve de l'activité économique taxable en aval, respectivement d'actes préparatoires à une activité économique taxable en aval, et du lien direct et immédiat entre les biens et services acquis en amont et l'activité économique taxable effective ou projetée en aval repose sur l'assujetti.

Tout comme en première instance, les parties sont cependant en désaccord en ce qui concerne l'existence du droit à déduction de la TVA dans le chef de la société SOCIETE1.) pour la période de 2014 à 2016.

La société SOCIETE1.) est d'avis qu'elle a rapporté la preuve que les frais exposés en amont sont directement liés avec les actes préparatoires de l'activité économique taxable qu'elle entendait exercer à partir de 2014 comme arrangeur, respectivement avec son activité de prestataire de services qu'elle exerçait déjà auparavant.

La société SOCIETE1.) critique les juges de première instance en ce qu'ils ont repris l'argumentaire du directeur de l'AEDT selon lequel elle n'aurait pas prouvé que ses activités d'arrangeur étaient taxables, partant non exonérées de TVA.

Elle fait valoir que les services qu'elle a fournis sont différents des « services de gestion » fournis à l'égard des fonds d'investissement exonérés en application de l'article 135, paragraphe 1, point g), de la Directive TVA. Les exonérations étant d'interprétation stricte, la société SOCIETE1.) soutient que ses « *activités réelles exercées (ou destinées à être exercées)* » doivent être traitées comme étant imposables par nature.

La société SOCIETE1.) reproche encore aux juges de première instance d'avoir mécompris la nature réelle des activités exécutées et envisagées puisqu'elle n'aurait jamais eu l'intention de mettre en place une « *pure structure de titrisation* ». Elle relève à ce titre l'absence tant d'actif financier pouvant être transféré à des investisseurs que d'une « licence MIFID » l'autorisant à rendre des services exonérés de TVA, à savoir « *conseil en investissement, distribution*

et activités relatives à la structuration du véhicule de titrisation en ce inclus le financement ».

Concernant son activité exercée à partir de 2014, elle renvoie à un courrier qu'elle a adressé à la Commission de surveillance du secteur financier (ci-après la CSSF) en date du 18 avril 2013 dans lequel elle aurait exposé que les opérations de distribution seraient effectuées par une société maltaise à constituer qui serait-elle détentrice d'une licence pour se faire.

Elle fait valoir qu'à l'issue d'une réunion avec la CSSF en décembre 2014, elle a décidé qu'elle ne serait pas un arrangeur, activité qui serait exercée par la société de droit maltais SOCIETE5.) Plc, constituée le 30 janvier 2015.

La société SOCIETE1.) soutient qu'à partir de cette date, il n'aurait plus été question « *qu'elle intervienne comme arrangeur au sens commun du terme, ses activités devenant celles d'un prestataire de services, à savoir*

(i) *agir en tant que 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. Cela comprend notamment :*

- *agir en tant que consultant auprès de l'émetteur dans le but d'assurer des flux de trésorerie adéquats provenant des actifs sous-jacents afin de payer tous les coûts et dépenses liés à l'émission des limited recourse notes et de payer tous les montants à payer en vertu des limited recourse notes aux détenteurs de celles-ci,*
- *fournir toute l'assistance et le soutien nécessaires au conseil d'administration de l'émetteur en ce qui concerne l'émission des limited recourse notes ou pour d'autres questions pertinentes que le conseil d'administration peut demander de temps à autre*
- *fournir des consultations sur le risque de crédit et des services de gestion du risque de timing*
- *assistance à la coordination de tous les aspects documentaires et juridiques des opérations de titrisation réalisées par l'émetteur afin de faire passer ces opérations du termsheet à la clôture ;*
- *fournir des services de conseil relatifs à l'acquisition, à la détention et à la liquidation des actifs sous-jacents que l'émetteur peut demander de temps à autre ;*
- *conseiller l'émetteur en ce qui concerne la nomination d'agents et de prestataires de service ;*
- *fournir toute consultation et/ou information supplémentaire en sa possession que l'émetteur pourrait raisonnablement demander concernant l'émission des limited recourse notes ;*
- *assurer la liaison et coopérer avec tout autre arrangeur dûment désigné par l'émetteur dans l'exécution des services pertinents ;*
- *retenir, pour le compte et aux frais de l'émetteur, les conseils juridiques et autres consultants que l'arrangeur juge raisonnablement nécessaires dans le cadre de la fourniture des services ; et*
- *agir conformément aux procédures convenues par écrit de temps à autre par les parties contrat d'arrangeur ; et*

L'arrangeur s'acquittera de toutes autres tâches, en plus de celles indiquées ci-dessus, qui pourront être raisonnablement convenues par les Parties, sous réserve d'un accord entre les Parties sur la rémunération due à l'arrangeur. L'arrangeur peut être impliqué dans la négociation préliminaire mais ne doit pas conclure, pour le compte de l'émetteur, de contrats et de documents annexes dans le cadre des Services. L'émetteur est seul habilité à approuver ou à rejeter les arrangements contractuels. L'arrangeur ne fournira aucun service de garde, d'administration, juridique ou comptable et ne gèrera pas les véhicules de titrisation et ne fera aucune recommandation en relation avec l'investissement dans les actifs sous-jacents.

(ii) *gestion active de sa filiale SOCIETE3.) Plc. »*

Dans ses conclusions récapitulatives en instance d'appel, la société SOCIETE1.) soutient que « *les services prestés et envisagés sont les mêmes qu'en 2009 avec ses filiales existantes* ».

Au vu de ces développements, elle estime avoir établi que « *son intention ab initio fut toujours de réaliser des prestations de services soumises à TVA et ouvrant donc droit à la déduction de la TVA d'amont* ».

L'AEDT soutient que, tout au long de la procédure administrative et au début de la procédure de première instance, la société SOCIETE1.) a prétendu avoir réorienté, au courant de l'année 2014, son activité vers celle d'arrangeur dans les opérations de titrisation. Ce ne serait qu'après qu'ils auraient fait valoir devant les juges de première instance que l'activité d'arrangeur comporterait de nombreuses activités exonérées de TVA, impliquant que la TVA supportée en amont ne saurait être déduite, que la société SOCIETE1.) aurait modifié sa position en faisant état d'une activité de prestataire de services exercée, de surcroît depuis 2009. Elle conteste par ailleurs que la société SOCIETE1.) soit à qualifier de société holding active.

Au vu des déclarations contradictoires de la société SOCIETE1.) quant à son activité exercée depuis 2014, elle n'aurait pas prouvé l'existence d'une activité économique taxable exercée en aval. L'AEDT soutient qu'une telle activité ne peut davantage être déduite des pièces invoquées par la société SOCIETE1.) qui seraient contredites par les pièces qu'elle invoque à l'appui de ses contestations, à savoir un document intitulé « *RFP Response d'août 2013* » ainsi qu'un projet d'un document intitulé « *ARRANGER AGREEMENT BETWEEN SOCIETE3.) P.L.C. (« Issuer ») SOCIETE6.) (« Arrangeur »)* ».

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 PERSONNE1.) PERSONNE2.), 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 PERSONNE3.), affaire n°110/94), la CJUE a réaffirmé le principe retenu dans son arrêt PERSONNE4.), 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.

Pour établir la réalité d'une activité économique taxable pendant les années 2014 à 2016, la société SOCIETE1.) invoque

- son courrier du 18 avril 2013 adressé à la CSSF,
- deux « Executive, Service- and Management-Agreements » qu'elle a conclus le 27 avril 2009 avec les sociétés SOCIETE1.) S.A. et SOCIETE7.),
- deux « Executive, Service- and Management-Agreements » qu'elle a conclus le 2 juin 2013 avec les sociétés SOCIETE8.) Ltd et SOCIETE9.) Ltd,
- l'ensemble des factures qu'elle a payées de 2014 à 2016 pour lesquelles elle demande la déduction de la TVA,
- les 2^{ième} et 3^{ième} projets du prospectus soumis à la CSSF les 18 novembre et 16 décembre 2014,
- les décisions anticipées de l'Administration des contributions directes la concernant des 14 janvier et 25 mars 2009 ainsi que du 18 mars 2013, les jugements rendus par le tribunal administratif les 25 juin 2018 et 29 septembre 2020 relatifs aux décisions anticipées de 2009,
- ses quatre factures des 30 juin et 30 septembre 2016 adressés aux sociétés SOCIETE10.) Ltd. Malta, SOCIETE11.) Ltd. Malta, SOCIETE3.) S.A. Luxemburg et SOCIETE12.) S.A. Luxemburg relatives à ses prestations de service effectuées au profit de ces quatre sociétés
- ses déclarations de TVA relatives aux années 2010 à 2013 et 2017 à 2020
- divers documents relatifs à la société de droit maltais SOCIETE3.) Spc ayant finalement repris l'activité d'arrangeur.

Il résulte d'abord du procès-verbal de l'AEDT du 8 mai 2018 ainsi que de celui du 4 janvier 2018, tel que complété le 8 mai 2018, que la société SOCIETE1.)

a un numéro de TVA depuis le 1^{er} octobre 2010 et que l'objet de ladite société tel qu'indiqué dans le registre de commerce des sociétés est le suivant :

« Gesellschaftszweck ist die Erschaffung, die Entwicklung und die Realisation eines Portfolios bestehend aus Beteiligungen und Rechten jeglicher Art und jeder anderen Form von Investment in bestehenden oder zu gründenden Gesellschaften im Großherzogtum Luxemburg und im Ausland vor allem durch Zeichnung, käuflichen Erwerb, Verkauf oder Tausch von Wertpapieren oder Rechten jeglicher Art wie zum Beispiel von eigenkapitalähnlichen Instrumenten, Schuldinstrumenten, Patenten und Lizenzen sowie die Verwaltung und Kontrolle eines solchen Portfolios. Die Gesellschaft kann außerdem: - jede Art von Sicherheit gewähren für die Erfüllung jeglicher eigener Verbindlichkeiten oder von Verbindlichkeiten jeder Gesellschaft, in welcher sie eine direkte oder indirekte Beteiligung oder Rechte... »

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).

Sie können den klaren Zusammenhang feststellen zwischen dem steuerpflichtigen Umsatz (siehe beigefügte Rechnungen für Dienstleistungen wie Unterstützung und Beratung im Zusammenhang mit der Erstellung von Prospekten und der konzeptionellen und praktischen Umsetzung von Wertpapieren) und den damit verbundenen Kosten.

[...] Tatsächlich wurde im sogenannten INZO-Fall (CJCE, 29. Februar 1996, C-110/94, Inzo) entschieden, den wirklichen Charakter der Tätigkeit anzuerkennen, selbst wenn die Kosten in einem vorbereitenden Ansatz entstanden wären, ohne einer tatsächlichen Betriebsphase. (Lettre du 20 avril 2018).

[...] Spätestens ab dem 15.06.2014, hat das Unternehmen damit begonnen, die beabsichtigte Funktionstätigkeit als „Arranger“ u.a. verschiedener Verbriefungsgeschäfte aufzunehmen und ihre bisherige Tätigkeit im Zusammenhang mit dem (MwSt.-befreiten) Vertrieb von Finanzinstrumenten eingestellt.

Die Kosten der Gesellschaft betrafen im Jahr 2014 diesbezüglich vorrangig Rechtsdienstleistungen im Zusammenhang mit Beratungs-/und Strukturierungsaktivitäten in der Funktion als „Arranger“.

[...] *Wie bereits in anderen Schreiben, so u.a. vom 01.05.2018 sowie parallel in unseren Schreiben vom 20. und 23.04.2018 bzgl. der Steuerjahre 2015 und 2016 dargelegt, hat die SOCIETE2.) KG in 2014 und in den Folgejahren eine direkte und unmittelbare Verbindung mit tatsächlichen und beabsichtigten umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen in Zusammenhang mit Ihrer umsatzsteuerpflichtigen Tätigkeit als Arranger, d.h. die Tätigkeit hat tatsächlich zu umsatzsteuerpflichtigen Erlösen geführt.*

Die Gesellschaft ist daher zweifelsfrei berechtigt die Vorsteuer (Mehrwertsteuer) spätestens seit der Aufnahme Ihrer Tätigkeit als Arranger im Geschäftsjahr 2014 geltend zu machen (d.h. abzuziehen) » (lettre de réclamation du 27 août 2018 relative à la déclaration de TVA de 2014).

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 SOCIETE2.) 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 SOCIETE3.) 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 « *Arranger* ».

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 concerné, 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 SOCIETE3.) 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.

Dans son acte d'appel, la société SOCIETE1.) soutient que ses activités ont été celles « *d'un prestataire de services, à savoir agir en tant que 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 [ainsi que de s'occuper de la] gestion active de sa filiale SOCIETE3.) Plc* ». Dans ses conclusions récapitulatives, elle expose encore avoir fourni des services de gestion pour la société SOCIETE10.) Ltd. ainsi que deux nouvelles filiales de droit maltais.

Dans ces conclusions, la société SOCIETE1.) mentionne encore qu'« *il convient de préciser que la Partie Appelante preste depuis 2010 des services soumis à TVA et a par exemple déjà réalisé en 2010 des revenus imposables à la TVA*

pour un montant de 580.000 EUR facturés à sa filiale SOCIETE1.) AG, Allemagne », que « la Partie Appelante exerce ces activités de manière continue depuis 2009 jusqu'à ce jour, en ce inclus les années 2014, 2015 et 2016 » et qu'« il convient de préciser que les services prestés et envisagés sont les mêmes qu'en 2009 avec ses filiales existantes ».

Il suit de ce qui précède qu'il y a lieu de retenir qu'au dernier stade de ses conclusions, la société SOCIETE1.) soutient 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 SOCIETE3.) Plc.* ».

Dans la mesure où la société SOCIETE1.) soutient qu'elle a exercé ces activités supplémentaires depuis toujours, les frais en amont n'ont pas pu être exposés dans le cadre d'actes préparatoires aux prestations de services en question. Il appartient dès lors à la société SOCIETE1.) de rapporter la preuve des prestations de service alléguées.

La société SOCIETE1.) invoque trois décisions anticipées de la part du bureau d'imposition Sociétés 6 de l'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS DIRECTES des 14 janvier et 25 mars 2009 ainsi que du 18 mars 2013 pour établir la fonction et l'activité qu'elle exercerait depuis toujours.

Indépendamment de la question de savoir si ces décisions sont de nature à lier l'AEDT et dans la mesure où la société SOCIETE1.) a fait valoir qu'à partir du 15 juin 2014 au plus tard, elle a décidé d'agir comme arrangeur et cessé d'exercer l'activité qui était la sienne jusqu'à cette date, elles ne sont pas de nature à établir l'activité que la société SOCIETE1.) a exercée à partir de l'année 2014.

Comme l'AEDT doit vérifier que les conditions de déductibilité de la TVA sont remplies pour chacune de ces trois années au vu du changement d'activité allégué par la société SOCIETE1.), cette dernière ne saurait pas non plus se prévaloir du fait que dans le passé, elle ait été autorisée à déduire la TVA d'amont pour établir son droit à déduction de la TVA pour les années 2014 à 2016.

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 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 SOCIETE14.) LTD et SOCIETE15.) 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 « SOCIETE10.) Ltd. » et « SOCIETE11.) 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 SOCIETE3.) S.A. et SOCIETE12.) 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.

La demande de l'AEDT à voir poser des questions préjudicielles à la CJUE quant à l'interprétation des dispositions de l'article 168 de la Directive TVA est partant à rejeter.

Pour les mêmes motifs, il n'y a pas lieu de renvoyer le dossier à l'AEDT.

Les juges de première instance sont partant à confirmer en ce qu'ils ont débouté la société SOCIETE1.) de sa demande à se voir reconnaître le droit à déduction de l'intégralité de la TVA d'amont pour les exercices d'imposition 2014 à 2016.

L'appel est non fondé.

Les parties intimées sollicitent chacune l'allocation d'une indemnité de procédure de 6.000 euros pour l'instance d'appel.

Au vu des éléments du dossier, il ne paraît pas inéquitable de laisser à charge de l'AEDT et de l'ETAT les sommes exposées par eux et non comprises dans les dépens, de sorte qu'ils sont à débouter chacun de leur demande en obtention d'une indemnité de procédure.

PAR CES MOTIFS

la Cour d'appel, deuxième chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement,

dit l'appel irrecevable pour autant que dirigé contre l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG,

le dit recevable pour le surplus,

le dit non fondé,

dit qu'il n'y a pas lieu à renvoi préjudiciel devant la Cour de Justice de l'Union européenne,

confirme le jugement entrepris,

déboute l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG et l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA de leur demande respective en obtention d'une indemnité de procédure,

condamne la société anonyme de droit luxembourgeois SOCIETE1.) aux frais et dépens de l'instance d'appel avec distraction au profit de Maître Frédérique LERCH, avocat concluant qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.

La lecture du présent arrêt a été faite en la susdite audience publique par Danielle SCHWEITZER, président de chambre, en présence du greffier Alexandra NICOLAS.