

**Jugement civil no 134 / 2008 (première chambre)**

Audience publique du lundi cinq mai deux mille huit.

**Numéro 102425 du rôle**

**Composition :**

M. Etienne SCHMIT, premier vice-président,  
Mme Martine DISIVISCOUR, premier juge,  
Mme Françoise WAGENER, juge,  
M. David BOUCHE, greffier.

**E n t r e :**

la société anonyme NEOLUX SA, établie et ayant son siège social à L-9265 Diekirch, 6, rue du Palais, représentée par son conseil d'administration, inscrite au registre du commerce de Diekirch sous le numéro B 76.892,

partie demanderesse aux termes d'un acte de l'huissier de justice Jean-Claude STEFFEN d'Esch/Alzette du 3 mai 2006,

comparant par Maître Véronique DE MEESTER, avocat, demeurant à Luxembourg,

**e t :**

1. l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, représenté par le ministre d'Etat, et pour autant que de besoin par le ministre des finances, ayant ses bureaux à L-1352 Luxembourg, 4, rue de la Congrégation,
2. l'administration de l'enregistrement et des domaines, représenté par son directeur, ayant ses bureaux à L-2010 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

parties défenderesses aux fins du prédit acte STEFFEN,

comparant par Maître François KREMER, avocat, demeurant à Luxembourg.

---

## Le Tribunal :

### 1. Les indications de procédure

La société anonyme NEOLUX SA a donné assignation à l'Etat et à l'administration de l'enregistrement et des domaines à se faire représenter par un avocat devant ce tribunal. Elle conclut à l'annulation des bulletins de taxation relatifs à la TVA des exercices 2002 et 2003, notifiés le 26 juillet 2005.

L'affaire a été déposée au greffe le 16 juin 2006.

Mme le juge Françoise WAGENER a fait son rapport oral.

Maître Sylvain ELIAS, avocat, en remplacement de Maître Véronique DE MEESTER, avocat constitué, a conclu pour la société anonyme NEOLUX SA.

Maître Emilie WATY, avocat, en remplacement de Maître François KREMER, avocat constitué, a conclu pour l'administration de l'enregistrement et des domaines et pour l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg.

### 2. L'objet de la demande

La société NEOLUX expose qu'elle a pour objet la prise de participation dans d'autres sociétés, ainsi que la gestion, le contrôle et la mise en valeur de ces participations. Elle a également pour objet l'activité d'intermédiaire en matière de vente de pièces détachées pour véhicules automobiles.

Le 13 septembre 2000, la société NEOLUX, cherchant à améliorer le développement de l'activité de sa filiale française NEORETRO SAS, dans laquelle elle détient une participation de 80%, a conclu avec cette dernière un contrat de gérance, aux termes duquel la demanderesse s'est engagée à :

1. mettre à disposition de NEORETRO SAS toute sa base de données fournisseurs,
2. développer et actualiser la base de données fournisseurs par la recherche de contacts hors Union Européenne,
3. exercer une mission de conseil sur le choix des lieux et dates de réalisation des bourses d'échanges de pièces détachées et plus généralement de suivi de la politique marketing de NEORETRO SAS,
4. exercer une mission de gestion générale, c'est-à-dire une mission de contrôle dans une optique de mise en valeur de sa participation.

Le 26 juillet 2005, l'administration de l'enregistrement et des domaines a notifié deux bulletins de rectification d'office portant sur les années 2002 et 2003 et a appliqué un impôt de 15% sur la totalité du chiffre d'affaires de la société NEOLUX.

Le 24 octobre 2005, la société NEOLUX a introduit un recours gracieux contre les deux bulletins, exposant que les prestations effectuées seraient visées par l'article 17.2.e) de la loi sur la TVA.

En réponse, l'administration, tout en retenant partiellement ce point de vue, aurait, en date du 31 octobre 2005, demandé des précisions sur le type des prestations alléguées.

La société NEOLUX aurait répondu à cette demande et aurait, lors d'une réunion du 14 avril 2006, remis les documents à l'administration. Le même jour, l'administration a rédigé un procès-verbal de vérification, suivi le 18 avril 2006 d'un courrier aux termes duquel, l'administration maintient sa position initiale, au motif que « les prestations de gérance évoquées constituaient un « amalgame de prestations » et seraient taxables à Luxembourg au taux de 15%, en application de l'article 17 paragraphe 1 de la loi sur la TVA.

La société NEOLUX introduit en conséquence un recours judiciaire contre les bulletins portant sur les exercices 2002 et 2003.

### 3. La position de la société NEOLUX

La société NEOLUX fait valoir que la taxation à 15% que l'administration entend opérer n'aurait aucune base légale. La défenderesse se baserait sur les articles 3 et 17, paragraphe 1 de la loi sur la TVA, en vertu desquels la TVA serait due au Luxembourg, « excipant de la qualification générale de « prestations de gérance » données par la Société ».

Or, les prestations de gérance découlant du « contrat de gérance » conclu avec la filiale NEORETRO relèveraient d'une tâche de « prestation de conseils de management » par la société NEOLUX à sa filiale et seraient soumises à l'article 17, paragraphe 2 de la loi sur la TVA. De tels conseils seraient reconnus comme relevant de l'article 9 paragraphe 2 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, transposé au Luxembourg par l'article 17, paragraphe 2 de la loi sur la TVA.

La société NEOLUX conteste l'interprétation de l'administration de l'enregistrement soutenant que les prestations évoquées constitueraient un « amalgame de prestations » et seraient taxables à Luxembourg au taux de 15%, en application de l'article 17, paragraphe 1 de la loi sur la TVA.

Selon la demanderesse, chacune des prestations du contrat de gérance prise séparément correspondrait à une activité visée par l'article 17, paragraphe 2 de la loi sur la TVA « ce que l'administration ne conteste d'ailleurs pas ».

Les conseils relatifs à la position marketing de la société filiale seraient de simples prestations de conseil dans le domaine de la publicité et relèveraient à ce titre de l'article 17 paragraphe 2 e) de la loi sur la TVA, que ce soit en vertu du troisième tiret de cet article, en ce qu'il vise les prestations entrant dans l'activité de conseiller, ou de son deuxième tiret.

La mise à disposition de bases de données fournisseurs et le développement de ces bases relèveraient de l'article 17, paragraphe 2, e), quatrième tiret. Ceci aurait d'ailleurs été admis par l'administration.

Les conseils de gérance consisteraient en fait en la mise en place de tableaux de bord de gestion par un suivi de la comptabilité analytique de la filiale. Il s'agirait donc de prestations de services relevant de l'activité d'expert-comptable ou « autres activités similaires » visées par le troisième tiret de l'article 17, paragraphe 2, e) de la loi sur la TVA.

L'administration de l'enregistrement n'apporterait pas la preuve qu'une des activités prévues au contrat ne serait pas visée par l'article 17, paragraphe 2 de la loi sur la TVA, et en prétendant appliquer l'article 17, paragraphe 1 de la loi, elle conférerait à cette disposition une prééminence sur le paragraphe 2, prééminence toutefois condamnée par la Cour de Justice des Communautés Européennes.

L'administration voudrait cependant y voir une prestation « unique » et déduirait de ce seul caractère d'unicité que la prestation entre dans le champ d'application de l'article 17, paragraphe 1 de la loi sur la TVA. Elle invoquerait un arrêt C-429/97 de la CJCE et en déduirait que toute prestation complexe serait soumise selon le vœu de la Commission et de la Cour au paragraphe 1 de l'article 17 de la loi sur la TVA. Or, cette interprétation serait en contradiction avec la jurisprudence bien établie de la CJCE, qui aurait dans un arrêt C-41/04 retenu le rattachement d'une prestation complexe à l'article 9.2. de la directive, soit à l'article 17, paragraphe 2 de la loi sur la TVA.

Dans l'analyse des prestations, il ne faudrait pas créer artificiellement une prestation unique dans les cas où, dans l'intention des parties, se succèdent une série d'obligations équivalentes en importance. En l'espèce, il n'y aurait pas de prestations qui ne seraient qu'un simple moyen de bénéficier d'une prestation principale qui les engloberait toutes.

Le seul fait qu'un prix global est prévu au contrat ou que les prestations sont fournies par la société mère à la filiale serait insuffisant pour conclure à une prestation unique. Il faudrait en revanche, une réelle activité principale avec des activités annexes et accessoires à l'activité principale, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce.

En tout état de cause, si les prestations effectuées par la société NEOLUX devaient se ramener à une prestation complexe unique, il s'agirait d'une prestation de « conseils de management » fournie par la demanderesse à sa filiale et soumise à l'article 17, paragraphe 2 de la loi sur la TVA.

L'administration analyserait la prestation comme une prestation consistant à mettre en valeur une participation et déduirait de la relation capitalistique entre la société NEOLUX et sa filiale la société NEORETRO que les prestations seraient fournies dans le but de contrôler la filiale et que la prestation caractéristique serait ainsi une « prestation de gestion » entrant dans le champ d'application de l'article 17, paragraphe 1 de la loi sur la TVA.

Or, si l'on suit le raisonnement de l'administration estimant que la prestation unique est une prestation de contrôle de la filiale, cette « activité de holding pure » serait simplement hors du champ d'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée. La CJCE aurait à cet égard retenu, dans un arrêt BBL c/ l'Etat belge que les prestations de gestion relèveraient du paragraphe 2 de l'article 9 de la sixième directive, aussi bien en ce qui concerne « les prestations de conseil que les opérations bancaires et financières ».

On ne trouverait ainsi ni dans le contrat en cause, ni dans les prestations effectuées, une quelconque prestation de gestion, mais des « conseils de gestion ». Si par impossible, le tribunal devait considérer qu'il y a gestion véritable de la filiale, conformément à la position défendue par l'administration, cette gestion ne pourrait être réalisée matériellement qu'en France où la société fille est opérationnelle. Il y aurait à ce moment existence d'un

établissement stable de NEOLUX en France et ce serait à nouveau la TVA française qui trouverait à s'appliquer.

Il apparaîtrait ainsi que même dans le cas où les prestations considérées devaient s'analyser en une prestation complexe de gestion, celle-ci serait soumise à l'article 17, paragraphe 2 de la loi sur la TVA. La position de l'administration serait dès lors injustifiée et totalement abusive.

Pour le surplus, la position de l'administration aboutirait à une double imposition des prestations dans le pays du prestataire (Luxembourg) et dans celui du preneur de services assujetti (France). L'imposition effectuée après trois années ôterait la possibilité pour la société filiale de demander le remboursement de la TVA auprès de l'administration luxembourgeoise.

#### 4. La position de l'administration de l'enregistrement

L'administration de l'enregistrement et des domaines conteste l'interprétation donnée par la société NEOLUX. Elle soutient qu'il y aurait lieu d'analyser et de qualifier le « contrat de gérance » et de déterminer si les prestations rendues dans le cadre dudit contrat s'inscrivent dans une logique de prestation principale avec certaines prestations accessoires – et avec application d'un régime de TVA unique – ou dans le cadre d'une prestation à finalité unique, dans la mesure où les différents éléments qui la composent sont étroitement liés.

A cet égard, au vu du préambule du contrat de gérance, la justification générale de conclusion de ce contrat serait la relation capitalistique existant entre les sociétés NEOLUX et NEORETRO. Les prestations définies à l'article I du contrat entreraient dans une logique de gestion et de mise en valeur de la participation détenue dans la société filiale et dégageraient une intention de contrôle de la société française. Ainsi, la prestation caractéristique en l'espèce serait une prestation de gestion. Toutes les prestations fournies dans le cadre du contrat de gérance seraient à englober au sein d'une prestation globale et trouveraient leur raison d'être dans le lien capitalistique unissant les sociétés NEOLUX et NEORETRO. Il serait « inconcevable de dénier à ces opérations leur évidente imbrication et leur insertion dans un ensemble économique de nature homogène et indissociable ».

La clause de prix confirmerait l'imbrication des prestations dans un ensemble homogène et indissociable. Lorsqu'un prestataire fournit à ses clients une prestation de services composée de plusieurs éléments contre paiement d'un prix unique, ceci militerait en faveur de la qualification de prestation unique.

Il y aurait lieu de se rallier à la position de la Commission des Communautés Européennes dans l'affaire C-429/97 qui retient qu'en l'absence de règle de rattachement spécifique pour une prestation de services complexe, le lieu où est située une telle prestation est le lieu du siège de l'activité économique du prestataire. Dans cette affaire, la CJCE aurait partagé et entériné cet avis et aurait retenu que l'article 9, paragraphe 1 de la Sixième directive comporte un critère sûr, simple et praticable pour le rattachement de ce type de prestation.

Les services prestés dans le cadre du contrat de gérance se situant dans une logique de gérance et de mise en valeur de la participation, il y aurait lieu de conclure que cette prestation complexe relève de l'article 17, paragraphe 1 de la loi sur la TVA et est en conséquence soumise à la TVA luxembourgeoise au taux de droit commun de 15%.

Dans ses conclusions du 30 janvier 2007, l'administration expose que le contrat de gestion prévoirait différents types de prestations de services, à savoir :

- « (i) la mise à disposition de Neoretro SAS par Neolux SA de toutes ses bases de données commerciales relatives aux sources d'approvisionnement en pièces détachées d'origine pour les modèles figurant au catalogue de Neoretro. Il est convenu que Neolux SA s'engage à traiter en continu ses données de manière à fournir des informations réactualisées, pertinentes et directement exploitables en permanence par Neoretro SAS ;
- (ii) engagement de développer la base de données fournisseurs par la recherche de contacts hors Union Européenne (notamment l'Afrique du Nord, en Turquie) en gardant comme critère de sélection les qualités industrielles et la culture automobile nécessaire à la réalisation de pièces de qualité ;
- (iii) choix des lieux et des dates de réalisation des bourses, et suivi de la politique marketing de Neoretro SAS sur les différents marchés européens ;
- (iv) mission de gestion générale ;
- (v) en étroite collaboration avec M. A.), Président de la SAS Neoretro, la société Neolux réalisera des missions de contrôle de gestion dans les domaines liés à la finance et au management, à l'exclusion des domaines liés à la fiscalité française. »

Les prestations relevées aux points (iii) à (v) seraient à qualifier de « prestations de gestion ». Il y aurait lieu de déterminer si les prestations de gestion sont d'une manière générale localisées dans le pays d'établissement du preneur, conformément à l'article 17, paragraphe 2, e) de la loi sur la TVA, ou par défaut, dans le pays d'établissement du prestataire, suivant la règle générale prévue à l'article 17, paragraphe 1 de la loi sur la TVA.

Le champ d'application de l'article 17, paragraphe 2, e) de la loi sur la TVA devrait être analysé à la lumière de l'article 56, paragraphe 1, de la directive, disposition, qui, au vu de la jurisprudence de la CJCE doit être interprétée de manière stricte.

Le terme « autres prestations similaires » ne se référerait pas à quelque élément commun des activités hétérogènes mentionnées dans l'article 17, paragraphe 2, e), troisième tiret, de la loi sur la TVA, mais à des prestations similaires par rapport à chacune des activités envisagées séparément. Une prestation devrait être considérée comme similaire par rapport à une des activités mentionnées dans ladite disposition, à savoir, les prestations d'avocats, de conseillers, d'experts-comptables, d'ingénieurs et de bureaux d'études, lorsque toutes deux répondent à une même finalité.

Or, les prestations de gestion ne poursuivraient pas la même finalité. En effet, les prestations de gestion et de management consisteraient à imposer une ligne de conduite, de stratégie, de gestion et d'administration, qui ne ressembleraient en rien à des prestations de conseils que le preneur de services peut, le cas échéant, ne pas suivre.

Les services de gestion ne se rangeraient dès lors pas parmi les prestations figurant à l'article 17, paragraphe 2, e), troisième tiret de la loi sur la TVA, mais entreraient dans le champ d'application de l'article 17, paragraphe 1<sup>er</sup> de la loi. Ils seraient en conséquence imposables au siège du prestataire, à savoir au Luxembourg.

Les prestations relevées aux points (i) et (ii) seraient à qualifier de prestations de traitement de données et de fournitures d'informations. En vertu de l'article 17, paragraphe 2, e) quatrième

tiret de la loi sur la TVA, le lieu des prestations de données et de fournitures de services, est l'endroit où le preneur a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel la prestation de services a été rendue ou, à défaut, le lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle.

Dans la mesure où les prestations de gestion et les prestations de fourniture d'informations suivent des règles de localisation différentes et où la rémunération prévue au contrat fait état d'une contrepartie financière unique pour l'ensemble des prestations et services rendus, il importerait de rechercher les éléments caractéristiques de l'opération en cause pour déterminer si l'assujetti livre au consommateur plusieurs prestations distinctes ou une prestation unique.

En l'espèce, toutes les prestations rendues dans le cadre du contrat de gérance seraient à englober au sein d'une prestation globale et trouveraient leur raison d'être dans le lien capitalistique unissant les sociétés NEOLUX et NEORETRO. L'intitulé du contrat et des factures, de même que la contrepartie financière unique seraient des indices sérieux à cet égard et, en l'absence de montants distincts, le même traitement quant à la TVA serait à appliquer à l'ensemble de la prestation.

La société NEOLUX n'apporterait pas d'éléments permettant de considérer les prestations de fourniture d'informations comme étant principales par rapport aux prestations de gestion. Au vu du faisceau d'éléments démontrant la prédominance des prestations de gestion dans l'ensemble des prestations rendues, il y aurait lieu d'appliquer la TVA luxembourgeoise sur le tout, en application de l'article 17, paragraphe 1 de la loi sur la TVA.

La société NEOLUX reconnaît d'ailleurs l'existence d'une prestation de gestion et d'administration et le caractère accessoire des prestations de conseil. Il serait donc inconcevable de dénier à ces opérations leur évidente imbrication et leur insertion dans un ensemble économique de nature homogène et indissociable.

L'article 17, paragraphe 1 de la loi sur la TVA serait applicable pour le tout, lorsque les conseils et informations sont fournis de manière telle qu'ils sont inhérents et indispensables à l'activité de gestion et de direction de l'autre entreprise et sont donc accessoires à la prestation de gestion. Ce serait donc à bon droit que l'intégralité du chiffre d'affaires a été soumis à la TVA luxembourgeoise en vertu de l'article 17, paragraphe 1 de la loi sur la TVA.

## 5. Les décisions litigieuses

Le tribunal relève que les déclarations de TVA pour les exercices 2002 et 2003 déposées par la société NEOLUX ne sont pas versées au dossier.

Par bulletin relatif à la TVA due pour l'exercice 2002, non daté et non signé, qui porte la mention non signée d'une notification le 26 juillet 2005, l'administration considère que le chiffre d'affaires à hauteur de la somme de 71.346,12.- euros est imposable au Luxembourg au taux de 15%.

A la rubrique « observations », le bulletin contient la mention : « imposition au lieu de l'exonération des prestations de gérance ».

Par bulletin relatif à la TVA due pour l'exercice 2003, non daté et non signé, qui porte la mention non signée d'une notification le 26 juillet 2005, l'administration considère, entre autres, que le chiffre d'affaires, à hauteur de la somme de 71.346,12.- euros, est imposable au Luxembourg au taux de 15%.

A la rubrique « observations », le bulletin contient la mention : « imposition au lieu de l'exonération des prestations de gérance ».

## 6. Le cadre légal

L'article 17, paragraphe 1 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la TVA dispose :

« 1. Le lieu de la prestation d'un service est réputé se situer à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique à partir duquel ce service est rendu.

Lorsque le service est rendu à partir d'un établissement stable, cet établissement du prestataire est considéré comme siège de son activité économique pour l'application des dispositions qui précèdent. »

L'article 17, paragraphe 2, de la loi sur la TVA poursuit :

« 2. Par dérogation aux dispositions prévues au paragraphe 1 :

(...)

e) le lieu des prestations de services suivantes effectuées à des preneurs établis en dehors de la Communauté ou à des assujettis établis dans la Communauté mais en dehors du pays du prestataire, est réputé se situer à l'endroit où le preneur a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel la prestation de services a été effectuée ou, à défaut, le lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle :

(...)

- les prestations de publicité ;
- les prestations des avocats, conseillers, experts-comptables, ingénieurs, bureaux d'études et autres prestations similaires ;
- le traitement de données et la fourniture d'informations ;

(...) ».

## 7. Appréciation

Le chiffre d'affaires imposé par l'administration qui fait l'objet du présent litige est relatif aux prestations réalisées par la société NEOLUX dans le cadre du contrat intitulé « contrat de gérance », signé le 13 septembre 2000 par la demanderesse et la société NEORETRO SAS.

Les parties sont en désaccord quant à la qualification des prestations effectuées, l'administration considérant que les prestations s'analyseraient en une prestation unique de gestion visée par le paragraphe 1 de l'article 17 de la loi sur la TVA, et la société NEOLUX soutenant qu'il s'agirait de prestations multiples relevant toutes du paragraphe 2, e), de

l'article 17 de la loi sur la TVA, sinon d'une prestation unique de conseil relevant de la même disposition.

Il appartient en conséquence au tribunal de qualifier les prestations discutées à la lumière des critères dégagés par la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés Européennes, amplement commentée dans les conclusions, et en considération des pièces et éléments de preuve soumis par les parties.

#### 7.1. La qualification des prestations en cause

Ainsi que l'a retenu la Cour de justice des Communautés européennes dans son arrêt du 25 février 1999 (affaire C-349/96 CARD PROTECTION PLAN, points 28 à 30), lorsqu'une opération est constituée par un faisceau d'éléments et d'actes, il y a lieu de prendre en considération toutes les circonstances dans lesquelles se déroule l'opération en question, aux fins de déterminer si l'on se trouve en présence de deux ou de plusieurs prestations distinctes ou d'une prestation unique.

A cet égard, chaque prestation de service doit normalement être considérée comme distincte et indépendante, et la prestation constituée d'un seul service au plan économique ne doit pas être artificiellement décomposée. Il convient dès lors de rechercher les éléments caractéristiques de l'opération en cause pour déterminer si l'assujetti livre au consommateur, envisagé comme un consommateur moyen, plusieurs prestations distinctes ou une prestation unique.

Une prestation est unique notamment au cas où un ou plusieurs éléments doivent être considérés comme constituant la prestation principale, tandis qu'un ou plusieurs autres éléments sont à considérer comme des prestations accessoires, qui partagent le sort fiscal de la prestation principale. Une prestation doit être considérée comme accessoire à une prestation principale lorsqu'elle ne constitue pas pour la clientèle une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire.

Ainsi que l'a également retenu la Cour de justice des Communautés européennes dans son arrêt du 27 octobre 2005 (affaire C-41/04, LEVOB VERZEKERINGEN BV, point 22), au cas où un assujetti à la TVA fournit deux ou plusieurs prestations à un consommateur, ces prestations constituent une prestation unique aux fins d'application de la TVA, si elles sont si étroitement liées qu'elles forment objectivement, sur le plan économique, un tout dont la dissociation revêtirait un caractère artificiel.

Le tribunal doit donc prendre en considération toutes les circonstances dans lesquelles se déroulent la ou les opérations en discussion, aux fins de déterminer, d'une part, si l'on se trouve en présence de deux ou de plusieurs prestations distinctes ou d'une prestation unique et, d'autre part, en cas de prestation unique, quels sont les éléments prédominants de la prestation unique.

Ainsi que le tribunal l'a relevé plus haut, les prestations discutées se situent dans le cadre du « contrat de gérance » conclu le 13 septembre 2000 entre la société NEOLUX et la société NEORETRO SAS, établie en France.

- les prestations réalisées par la société NEOLUX

Aux termes du préambule dudit « contrat de gérance » :

*« La société NEORETRO SAS a pour principale activité le Négoce de Pièces détachées pour voitures de collection en Europe, à partir de la France.*

*La société NEOLUX SA a acquis 85% du capital de NEORETRO SAS.*

*Dans le but de contribuer au développement de l'activité de son acquisition, NEOLUX SA entend mettre à disposition de sa filiale NEORETRO SAS une base de données fournisseurs étendue et régulièrement actualisée.*

*De plus, en sa qualité d'actionnaire majoritaire de NEORETRO SAS, la société NEOLUX entend exercer des prérogatives de contrôle, notamment par la mise en place de missions de conseil et de suivi de la gestion financière et stratégique de la société NEORETRO SAS.*

*Le présent contrat a pour but de définir le cadre précis dans lequel s'effectueront ces missions et prestations. »*

L'objet du contrat est défini comme suit :

*« Article I – Objet :*

*Le prestataire, s'engage, par la présente, à réaliser toutes les prestations en relation avec les objectifs ci-dessus posés, notamment en ce qui concerne les points suivants :*

- Mise à disposition de Neoretro SAS par Neolux SA de toute sa base de données commerciales relatives aux sources d'approvisionnement en Pièces Détachées « d'origine » pour les modèles figurant au catalogue de NEORETRO. Il est convenu que Neolux SA s'engage à traiter en continu ses données de manière à fournir des informations réactualisées, pertinentes et directement exploitables en permanence par Neoretro SAS.*
- Engagement de développer la base de données fournisseurs par la recherche de contacts hors Union Européenne (notamment l'Afrique du Nord, en Turquie) en gardant comme critère de sélection les qualités industrielles et la culture automobile nécessaire à la réalisation de pièces de qualité.*
- choix des lieux et des dates de réalisation des bourses, et suivi de la politique marketing de NEORETRO SAS sur les différents marchés européens.*
- Mission de gestion générale*
- En étroite collaboration avec M. A.), Président de la SAS NEORETRO, la société NEOLUX réalisera des missions de contrôle de gestion dans les domaines liés à la finance et au management, à l'exclusion des domaines liés à la fiscalité Française »*

Il y est encore prévu :

*« Article III – Prix :*

*Pour l'ensemble des prestations décrites à l'article I les honoraires annuels seront de 429 000 FRF HT, payables mensuellement par 12° (soit 35 750 FRF HT/mois). Au titre de*

*l'année 2000, et pour tenir compte de la date de signature du présent contrat, le prix sera exceptionnellement ramené à 78 000 FRF HT. »*

En considération de l'objet du contrat (points 1 et 2), la société NEOLUX s'engage à mettre à disposition de la société NEORETRO ses bases de données commerciales relatives aux sources d'approvisionnement en pièces détachées « d'origine » pour les véhicules figurant au catalogue de la société NEORETRO et à réactualiser cette base de données continuellement, de sorte à la rendre directement exploitable en permanence par la société NEORETRO. La société NEOLUX s'engage également à développer sa base de données fournisseurs par la recherche de nouveaux contacts hors Union Européenne.

Ainsi que le soutiennent les parties, ces prestations sont à qualifier de prestations de traitement de données et de fournitures d'informations.

D'autre part (points 3 à 5), la société NEOLUX s'engage à choisir les lieux et dates de réalisation des bourses et à effectuer le suivi de la politique marketing de la société NEORETRO sur les différents marchés européens. La société NEOLUX s'engage encore à réaliser une mission de gestion générale et, en étroite collaboration avec le président de la société NEORETRO, à réaliser des missions de contrôle dans les domaines liés à la finance et au management de la société NEORETRO.

Ces prestations sont à qualifier de « prestations de gérance » et non pas, tel que soutenu par la société demanderesse, de « prestations de conseil ».

En effet, au vu des termes du contrat, la société NEOLUX suit la politique marketing de la société NEORETRO sur les marchés européens et choisit les lieux et dates de réalisation des bourses. Le contrat ne prévoit pas que la société NEOLUX fournit à la société NEORETRO de simples conseils ou recommandations dans le choix des lieux et dates des bourses, ainsi que dans le cadre de la politique marketing de la société française.

La société NEOLUX est en outre chargée d'une « mission de gestion générale » et d'une « mission de contrôle de gestion » dans les domaines liés à la finance et au management de sa filiale. Au vu du contrat, la société NEOLUX gère la société NEORETRO « en général » et contrôle, certes, en collaboration avec le directeur de la filiale, les activités de la société NEORETRO dans les domaines liés à la finance et au management. La demanderesse ne fournit donc pas de simples conseils ou recommandations à la société NEORETRO, mais dirige la société française dans ses choix et contrôle ses activités dans les domaines liés à la finance et au management.

En conséquence, l'analyse des différents éléments visés par le contrat permet de conclure que la société NEOLUX exerce, d'une part, des prestations relatives à la mise à disposition et au traitement de données commerciales et, d'autre part, des prestations de direction et de gérance en général de la société NEORETRO, et notamment des prestations de suivi et de contrôle de la politique marketing et de la gestion financière et stratégique de la société française.

#### - prestation de services unique/prestations de services multiples

Après avoir dégagé les différents éléments de l'ensemble de prestations de services que la société NEOLUX fournit, aux termes du contrat du 13 septembre 2000, à la société

NEOLUX, il appartient au tribunal de rechercher les éléments caractéristiques de l'opération et de déterminer si la demanderesse livre à la société française plusieurs prestations principales distinctes ou une prestation unique.

A cet égard, au vu de son préambule, le but du contrat de gérance est constitué par le développement de l'activité de la société NEORETRO SAS dont la société NEOLUX détient 85% du capital. A cet effet, il est prévu, d'une part, que la société NEOLUX met à disposition de la société NEORETRO une base de données fournisseurs complète et actualisée et, d'autre part, qu'elle exerce, en sa qualité d'actionnaire majoritaire, des prérogatives de contrôle et de direction, en mettant en place des missions de contrôle et de suivi de la gestion financière et stratégique de la société NEORETRO.

Dans cet ordre d'idées, parmi les courriers adressés par la société NEOLUX à la société NEORETRO (farde de pièces de Me KREMER), les pièces 1 à 6, et 9 à 15, concernent les stratégies et campagnes de publicité à entreprendre par la société NEORETRO. Ces courriers, plutôt que de constituer des conseils en publicité et en marketing, contiennent de véritables directives et lignes de conduite à suivre par la société NEORETRO. En effet, la société NEOLUX indique à M. A.) qu'au vu des résultats des clients/vente, il faut réorienter les actions et budgets de publicité ; que les orientations décidées nécessitent l'intervention d'un professionnel de la communication tant dans la forme des messages, le choix des supports et l'exploitation des événements choisis ; qu'au vu de l'intérêt évident d'actions sportives à fort impact médiatique, il y a lieu de réduire les achats d'espaces trop classiques et de supprimer les mailings bourses ; qu'il est nécessaire de continuer les achats d'espaces dans les principales revues spécialisées et de signaler, le cas échéant, à la société NEOLUX les autres supports présentant un intérêt ; que dans le souci de maintenir et de renforcer l'agressivité commerciale de la marque, il serait bon d'étudier la création d'une gamme d'accessoires et il faudrait approcher plusieurs bureaux de stylistes et sociétés de communication pour les offres ; que la participation aux principales bourses doit être maintenue ; que les actions de ventes par la présence pendant les bourses choisies doivent être précédées de mailings ciblés sur les fichiers clients et qu'il serait bon de proposer à cette occasion des actions promotionnelles ; que compte tenu des budgets consécutifs, il est nécessaire d'interroger les clients à chaque occasion de contacts pour tenter d'évaluer l'impact et les remontées des parutions ; qu'il faut élargir le panel clients et prospecter d'autres cibles de communication ; que les fichiers clients sont trop statiques et que la croissance du nombre de clients n'est pas satisfaisante pour assurer la pérennité de la société, qu'il faut donc prospecter par des participations actives et diverses ... .

Les pièces 17, 18 et 19 sont relatives à la réactualisation des coûts de production moyens pondérés et à une proposition de prix afférente, à la gestion des achats de la société NEOLUX et la proposition tarifaire afférente, en vue « d'accroître l'amélioration en cours de votre MB, de conserver votre niveau de qualité produit du fait des choix de fournisseurs que nous avons réalisés et que vous avez adoptés, de nous conduire dans une prochaine étape à modifier vos prix tarif ».

Au vu de ces éléments et eu égard au fait que le « contrat de gérance » a été conclu dans le but de développer les activités de la société NEORETRO, le tribunal retient que la société NEOLUX exerce une réelle mission de direction et de gestion de la société NEORETRO. Les prestations réalisées se caractérisent par un pouvoir de décision de droit ou de fait, que ce soit dans le domaine de la publicité, de l'approvisionnement ou de la politique des prix.

La société NEOLUX décide des démarches en marketing à entreprendre et des moyens de publicité à employer, de même qu'elle effectue le suivi de la gestion des « achats stratégiques » de la société NEORETRO et fournit à celle-ci ses propositions tarifaires pour les achats de pièces. Dans cet ordre d'idées, la mise à disposition de la société NEORETRO des bases de données fournisseurs et la réactualisation continue de ces données commerciales ne constituent qu'un élément des prestations de gestion fournies par la société NEOLUX

En outre, le contrat de gérance prévoit que l'ensemble des prestations effectuées par la société NEOLUX sont rémunérées par des « honoraires annuels » payables mensuellement par la société NEORETRO.

A cet égard, la société NEOLUX a versé aux débats la facture du 24 décembre 2003 relative aux « prestations de gérance pour l'exercice 2003 ». La facture ne contient pas le détail des prestations effectuées, mais indique seulement que la société NEORETRO est redevable d'un forfait hors taxes de 85.329,96.- euros pour les prestations de gérance réalisées durant la période allant du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2003.

Alors même que la stipulation d'un prix unique n'a pas une importance décisive, lorsqu'un prestataire fournit à ses clients une prestation de service composée de plusieurs éléments contre paiement d'un prix unique, ce dernier peut militer en faveur de l'existence d'une prestation unique, lorsque, comme en l'espèce, le preneur achète d'un prestataire un ensemble de prestations de services se situant dans le cadre de la gérance et du développement de ses activités.

D'ailleurs, la société NEOLUX n'a pas versé aux débats ses déclarations de TVA pour les exercices 2002 et 2003 et elle n'opère pas de ventilation du prix facturé en distinguant la part du prix relative aux prestations de traitement de données et de fournitures d'informations réalisées au profit de la société NEORETRO.

Au vu de l'ensemble de ces considérations, le tribunal retient que les différents éléments du « contrat de gérance » forment un tout indivisible et ne sauraient être dissociés l'un de l'autre. Il n'y a pas lieu de scinder artificiellement les prestations résultant du « contrat de gérance » et fournies par la société NEOLUX en deux parties, les unes concernant le traitement de données et la fourniture d'informations relatives aux sources d'approvisionnement et les autres concernant les prestations de direction et de contrôle de la politique marketing et de la gestion financière et stratégique de la société NEORETRO. En effet, ainsi que le tribunal l'a retenu ci-avant, la mise à disposition des bases de données fournisseurs et leur actualisation permanente ne constituent qu'un élément accessoire, le cas échéant nécessaire, des prestations de gestion et de direction proprement dites se caractérisant par un pouvoir de décision tant dans le domaine de la publicité, de l'approvisionnement ou de la politique des prix suivis par la société NEORETRO.

En conséquence le tribunal retient que, contrairement à ses affirmations, la société NEOLUX fournit, dans le cadre de la convention la liant à la société NEORETRO, non pas deux ou plusieurs prestations indépendantes, mais une prestation unique de gérance et de direction.

Il n'y a dès lors plus lieu d'analyser les autres conclusions des parties sur ce point.

## 7.2. Le rattachement des prestations en cause

Au vu des développements au point 7.1. du jugement, les prestations de services fournies par la société NEOLUX s'analysent en une prestation unique de gérance et de direction.

Les parties discutent la question de savoir si les prestations de services fournies par la société NEOLUX relèvent du champ de l'article 17, paragraphe 2, e) de la loi sur la TVA, ou au contraire si elles sont rattachées à la règle générale de l'article 17, paragraphe 1 de la loi sur la TVA.

Ainsi que le tribunal l'a relevé au point 6 du jugement, en vertu de l'article 17, paragraphe 1 de la loi sur la TVA, la prestation d'un service est localisée à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique à partir duquel le service est rendu.

Néanmoins, en vertu de l'article 17, paragraphe 2, e), troisième tiret de la loi sur la TVA, par dérogation aux dispositions du paragraphe 1, « les prestations des avocats, conseillers, experts-comptables, ingénieurs, bureaux d'études et autres prestations similaires » fournies à un preneur établi en dehors du pays du prestataire, sont localisées à l'endroit où le preneur a établi le siège de son activité économique.

Ainsi que l'a retenu la Cour de justice des Communautés européennes dans son arrêt du 6 mars 1997 (affaire C-167/95 LINTHORST, POUWELS EN SCHERES, points 10 et 11 et références citées), le paragraphe 2 de l'article 9 de la sixième directive indique toute une série de rattachements spécifiques, alors que le paragraphe 1 donne à ce sujet une règle de caractère général. Il n'existe aucune prééminence du paragraphe 1 sur le paragraphe 2 de cette disposition et il y a lieu de se demander, dans chaque situation, si elle est régie par l'un des cas mentionnés à l'article 9, paragraphe 2 ; à défaut, elle relève du paragraphe 1.

Ainsi que l'a également retenu la Cour de justice dans son arrêt du 16 septembre 1997 (affaire C-145/96 **B.V.H.**) contre FINANZAMT TRIER, points 15 et 16), l'article 9, paragraphe 2, e), troisième tiret, de la directive ne vise pas des professions, mais des prestations. Le législateur communautaire utilise les professions qui sont mentionnées dans cette disposition comme moyen de définir les catégories de prestations qui y sont visées.

Il convient en conséquence de déterminer si la prestation de gestion et de direction fournie par la société NEOLUX, actionnaire majoritaire de la société NEORETRO, relève des prestations principalement et habituellement effectuées dans le cadre des professions énumérées à l'article 9, paragraphe 2, e), troisième tiret.

Or, les prestations de gestion et de direction d'une société mère fournie à sa filiale ne correspondent ni à celles d'un avocat, ni à celles d'un ingénieur, ni à celles d'un bureau d'études, ni à celles d'un expert comptable. En effet, aucune des prestations principalement et habituellement fournies dans le cadre de ces professions ne recouvre une réelle mission de direction et de gestion d'une société et ne se caractérise par un pouvoir de décision de droit ou de fait dans les différents domaines visés. Ces prestations relèvent plutôt d'une fonction de conseil et d'études.

En ce qui concerne le terme « autres prestations similaires », la Cour de justice des Communautés européennes a retenu dans l'arrêt précité (affaire C-145/96, points 20 et 21), que cette notion ne se réfère pas à quelque élément commun des activités hétérogènes mentionnées dans l'article 9, paragraphe 2, sous e), troisième tiret, mais à des prestations

similaires par rapport à chacune de ces activités, envisagées séparément. Une prestation doit être considérée comme similaire par rapport à une des activités mentionnées dans cet article, lorsque toutes deux répondent à la même finalité.

Or, aucune des prestations visées, ayant pour objet la fourniture de conseils et l'établissement d'études, ne poursuit la finalité de l'activité d'une société mère dirigeant sa filiale qui consiste dans l'exercice d'un pouvoir de décision et de contrôle, dans le but de développer les activités de sa filiale.

Ainsi que l'a également retenu la Cour de justice des Communautés européennes dans son arrêt du 6 mars 1997 (affaire C-167/95 précitée, point 22), si les prestations de gestion et de direction d'une société comportent parfois des aspects de conseil ou d'études, cet élément ne suffit pas pour que ces prestations entrent dans l'une des notions visées par l'article 9, paragraphe 2, e) troisième tiret de la directive, ni qu'elles soient considérées comme « similaires ».

Au vu de ces considérations, le tribunal retient que les prestations de gestion et de direction fournies par la société NEOLUX à la société NEORETRO ne relèvent pas de l'article 17, paragraphe 2, e), troisième tiret de la loi sur la TVA.

Aucun des autres cas de rattachement spécifique mentionnés à l'article 17, paragraphe 2 de la loi sur la TVA n'étant en l'occurrence applicable aux prestations en cause, il convient de retenir que la prestation unique de gestion et de direction fournie par la société NEOLUX à la société NEORETRO relève du paragraphe 1 de l'article 17 de la loi sur la TVA.

Les prestations de services réalisées par la demanderesse sont dès lors localisées à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique à partir duquel les services sont rendus, en application de l'article 17, paragraphe 1 de la loi sur la TVA, soit en l'espèce au Luxembourg.

### 7.3. Conclusion

Au vu des développements aux points 6.1. et 6.2. du jugement, la prestation unique de gérance fournie par la société NEOLUX à la société NEORETRO est soumise à la TVA luxembourgeoise, en application de l'article 17, paragraphe 1 de la loi sur la TVA.

C'est dès lors à bon droit que l'administration a soumis le chiffre d'affaires réalisé par la société NEOLUX en relation avec les prestations de services fournies dans le cadre du contrat de gérance conclu avec la société NEORETRO à la TVA luxembourgeoise.

La société NEOLUX s'est limitée à contester l'application de la TVA luxembourgeoise, mais ne critique ni le taux de TVA de 15% appliqué par l'administration de l'enregistrement, ni les montants réduits au titre de la TVA indiqués dans les bulletins d'imposition relatifs aux exercices 2002 et 2003 objet du présent recours.

Le recours contre les bulletins d'imposition relatifs aux exercices 2002 et 2003 est dès lors à rejeter.

### 8. L'indemnité de procédure

Au vu du sort réservé à la demande de la société anonyme NEOLUX SA, la demande sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile est à rejeter.

### **Par ces motifs**

le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, première chambre, siégeant en matière de TVA, statuant contradictoirement,

reçoit le recours,

dit que les prestations de services fournies par la société anonyme NEOLUX, dans le cadre du « contrat de gérance » conclu avec la société de droit français NEORETRO SAS constituent une prestation unique de gérance et de direction,

dit que c'est à bon droit que l'administration de l'enregistrement et des domaines a appliqué la TVA luxembourgeoise au chiffre d'affaires réalisé par la société NEOLUX en relation avec ces prestations de services,

déclare le recours contre les bulletins d'imposition relatifs aux exercices 2002 et 2003 non fondé,

rejette la demande de la société anonyme NEOLUX SA formée sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile,

condamne la société anonyme NEOLUX SA aux dépens et en ordonne la distraction au profit de Maître François KREMER.

Ce jugement a été lu à l'audience publique indiquée ci-dessus par M. Etienne SCHMIT, premier vice-président, en présence de M. David BOUCHE, greffier.