

Jugement civil no 1013 / 2017 (première chambre)

Audience publique du mercredi vingt-deux novembre deux mille dix-sept.

Numéro 177382 du rôle

Composition :

Thierry HOSCHEIT, premier vice-président,
Vanessa WERCOLLIER, juge,
Séverine LETTNER, juge,
Luc WEBER, greffier.

E n t r e

la société **SOC1.) PROPERTIES II A S.C.A**, une société en commandite par actions de droit luxembourgeois, ayant son siège social à L-(...), immatriculée au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le n° B (...), représentée par son gérant actionnaire commandité, la société à responsabilités limitée de droit luxembourgeois **SOC1.) PROPERTIES II**, ayant son siège social à L-(...), immatriculée au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le n° B (...),

partie demanderesse aux termes d'un exploit de l'huissier de justice suppléant Véronique REYTER d'Esch-sur-Alzette du 17 mai 2016,

comparaissant par la société anonyme LUTHER SA, établie à L-1736 Senningerberg, 1B, Heienhaff, représentée aux fins de la présente procédure par Maître Mathieu LAURENT, avocat, demeurant à L-1736 Senningerberg,

e t

l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, en la personne de son directeur Monsieur **A.**), établie au L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume, conformément à l'article 76 paragraphe 3 de la loi modifiée au 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (TVA),

partie défenderesse aux fins du prédit exploit REYTER,

comparaissant par Maître Frédérique LERCH, avocat, demeurant à Luxembourg.

Le Tribunal :

Par exploit d'huissier du 17 mai 2016, la société en commandite par actions **SOC1.) PROPETIES II A** (ci-après la S.C.A. **SOC1.))** fait donner assignation à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines (ci-après l'AED) à comparaître devant le tribunal d'arrondissement de ce siège pour

- en ordre principal y voir annuler la décision du directeur de l'AED du 4 février 2016 portant rejet de sa réclamation contre deux bulletins de taxation d'office concernant les années 2012 et 2013 et pour voir admettre le droit à déduction de la TVA acquittée en amont à concurrence du montant de 50.598,33€
- en ordre subsidiaire y voir annuler la décision du directeur de l'AED du 4 février 2016 portant rejet de sa réclamation contre deux bulletins de taxation d'office concernant les années 2012 et 2013 et pour voir admettre, par application d'un prorata général de 75%, le droit à déduction de la TVA acquittée en amont à concurrence du montant de (75% x 50.598,33€ =>) 37.948,75€

La société **SOC1.)** demande encore à voir condamner l'AED aux frais de l'instance avec distraction au profit de son avocat constitué qui affirme en avoir fait l'avance.

A l'audience du 20 septembre 2017, l'instruction a été clôturée et à l'audience du 8 novembre 2017, le juge de la mise en état a été entendu en son rapport oral.

Maître Robert GOEREND, représentant la société anonyme LUTHER SA, a conclu pour la société **SOC1.) PROPETIES II A S.C.A.**

Maître Frédérique LERCH, avocat constitué, a conclu pour l'AED.

Le recours introduit dans les forme et, compte tenu de la succession d'un samedi (14 mai 2016), d'un dimanche (15 mai 2016) et d'un jour férié légal (lundi de Pentecôte, 17 mai 2016), dans les délais de la loi est recevable.

1. Délimitation du litige

Le litige porte sur le refus de l'AED d'admettre au titre des années 2012 et 2013 à la déduction sur la TVA encaissée en aval la TVA acquittée par la S.C.A. **SOC1.)** sur certaines factures payées par elle en amont.

En identifiant les factures concernées, le tribunal constate une différence entre les factures énumérées par la S.C.A. **SOC1.)** dans sa déclaration de TVA pour 2013 et celles figurant au dossier. Cette différence porte tant sur le nombre de factures que sur leur numéro et leur import. Les différences sont illustrées à l'aide de ce tableau :

Factures énumérées dans la déclaration de TVA		Pièces au dossier	
Numéro d'ordre et date	Montant de TVA	Numéro d'ordre et date	Montant de TVA
2012			
s.à r.l. SOC1.) PROPERTIES II			
2012-01 du 31.12.2012	818,65 USD soit 620,48 EUR	2012-01 du 31.12.2012	818,65 USD soit 620,48 EUR
SOC2.) Office			
20120905 du 17.9.2012	1.590,90 EUR	20120905 du 17.9.2012	1.590,90 EUR
Total SOC1.) Properties et SOC2.) pour 2012	2.211,38 EUR		2.211,38 EUR
2013			
s.à r.l. SOC1.) PROPERTIES II			
2013-01 du 18.2.2013	26.372,25 USD soit 19.791,56 EUR	2013-01 du 18.2.2013	26.372,25 USD soit 19.791,56 EUR

2013-04 du 17.4.2013	3.365,83 USD soit 2.563,66 EUR	2013-04 du 17.4.2013	3.365,83 USD soit 2.563,66 EUR
2013-07 du 7.6.2013	5.850 USD soit 4.411,76 EUR	2013-07 du 7.6.2013	5.850 USD soit 4.411,76 EUR
2013-10 du 8.7.2013	5.369,34 USD soit 4.178,48 EUR	2013-10 du 8.7.2013	5.369,34 USD soit 4.178,48 EUR
2013-13 du 4.10.2013	5.956,89 USD soit 4.382,32 EUR	2013-13 du 4.10.2013	5.956,89 USD soit 4.382,32 EUR
2013-16 du 4.10.2013	2.772,90 EUR		
2013-18 du 31.12.2013	6.369,25 USD soit 4.618,41 EUR	2013-18 du 31.12.2013	6.369,25 USD soit 4.618,41 EUR
Total SOC1.) Propriétés pour 2013	42.719,09 EUR		39.946,19
SOC2.) Office			
201301 du 7.1.2013	842,97 EUR	20130139 du 7.1.2013	842,97 EUR
		201301105 du 7.1.2013	1.073,66 EUR
201301105 du 18.2.2013	1.101,35 EUR		
2013 du 22.3.2013	567,90 EUR		
2013 du 25.3.2013	1.050 EUR	20130322 du 25.3.2013	1.050 EUR
2013 du 14.6.2013	895,85 EUR		
20130731 du 17.7.2013	1.088,42 EUR		
		20130726 du 17.7.2013	1.088,42 EUR
		20131012 du 7.10.2013	198,72 EUR

20131022 du 22.10.2013	139,37 EUR		
Total SOC2.) pour 2013	5.685,86 EUR		4.253,77 EUR
Total SOC1.) Propriétés et SOC2.) pour 2013	48.404,95 EUR		44.199,96 EUR
Grand total SOC1.) Propriétés et SOC2.) pour 2012 et 2013	50.616,33 EUR		46.411,34 EUR

Le tribunal constate ainsi que

- les bulletins de taxation d'office sont cohérents par rapport chiffres proposés dans le procès-verbal de vérification en ce qu'ils opèrent les redressements suivants :

	2012	2013
SOC1.) Propriétés	620,48 EUR	42.719,09 EUR
SOC2.)	1.590,90 EUR	5.685,86 EUR
Total	2.211,38 EUR (le procès-verbal et les bulletins indiquent le chiffre erroné de 2.193,38 EUR)	48.404,95 EUR

- que les chiffres des bulletins de taxation d'office et du procès-verbal de vérification sont cohérents avec les chiffres présentés dans le cadre des déclarations de TVA de la S.C.A. **SOC1.)** (sous réserve de l'erreur d'addition pour l'année 2012 induisant une différence de 18 EUR)
- que les pièces produites dans le cadre de la présente procédure par la S.C.A. **SOC1.)** ne sont pas cohérentes par rapport aux données présentées dans le cadre de ses déclarations de TVA, ni quant aux montants ni quant aux numéros d'ordre et dates de certaines factures/mémoires d'honoraires
- que dans le cadre de son recours, la S.C.A. **SOC1.)** cumule les montants repris dans le procès-verbal et les bulletins de taxation pour demander un montant de (2.193,38 +

48.404,95 =) 50.598,33 EUR, sans redresser l'erreur de calcul de l'AED, ce qui aurait abouti à un montant de (50.598,33 + 18 =) 50.616,33 EUR.

Sur base de ces constats, le tribunal retient à ce stade que le recours de la S.C.A. **SOC1.)** doit en tout état de cause être rejeté en ce qu'il porte sur les factures qui figuraient dans ses déclarations de TVA mais qui ne sont pas actuellement versées au dossier, à savoir :

- la facture **SOC1.)** Properties N° 2013-16 du 4.10.2013, incluant la TVA pour 2.772,90 EUR
- le mémoire **SOC2.)** N° 201301105 du 18.2.2013, incluant la TVA pour 1.101,35 EUR
- le mémoire **SOC2.)** N° 2013 du 22.3.2013, incluant la TVA pour 567,90 EUR
- le mémoire **SOC2.)** N° 2013 du 14.6.2013, incluant la TVA pour 895,85 EUR
- le mémoire **SOC2.)** N° 20130731 du 17.7.2013, incluant la TVA pour 1.088,42 EUR
- le mémoire **SOC2.)** N° 20131022 du 22.10.2013, incluant la TVA pour 139,37 EUR

En cours de procédure, l'AED a reconnu comme étant justifiée la déduction de certains mémoires **SOC2.)** pour un total de (1.590,90 + 2.360,80 =) 3.951,70 EUR, à savoir :

- le mémoire **SOC2.)** N° 20120905 du 17.9.2012, incluant la TVA pour 1.590,90 EUR
- le mémoire **SOC2.)** N° 201301105 du 7.1.2013, incluant la TVA pour 1.073,66 EUR
- le mémoire **SOC2.)** N° 20130726 du 17.7.2013, incluant la TVA pour 1.088,42 EUR
- le mémoire **SOC2.)** N° 20131012 du 7.10.2013 , incluant la TVA pour 198,72 EUR.

Il en résulte enfin que restent encore en discussion les factures/mémoires suivants :

- pour 2012
 - o la facture **SOC1.)** Properties N° 2012-01 du 31.12.2012, incluant la TVA pour 818,65 USD, soit 620,48 EUR
- pour 2013
 - o la facture **SOC1.)** Properties N° 2013-01 du 18.2.2013, incluant la TVA pour 26.372,25 USD, soit 19.791,56 EUR
 - o la facture **SOC1.)** Properties N° 2013-04 du 17.4.2013, incluant la TVA pour 3.365,83 USD, soit 2.563,66 EUR
 - o la facture **SOC1.)** Properties N° 2013-07 du 7.6.2013, incluant la TVA pour 5.850 USD, soit 4.411,76 EUR
 - o la facture **SOC1.)** Properties N° 2013-10 du 8.7.2013, incluant la TVA pour 5.369,34 USD, soit 4.178,48 EUR

- la facture **SOC1.)** Properties N° 2013-13 du 4.10.2013, incluant la TVA pour 5.956,89 USD, soit 4.382,32 EUR
- la facture **SOC1.)** Properties N° 2013-18 du 31.12.2013, incluant la TVA pour 6.369,25 USD, soit 4.618,41 EUR
- le mémoire **SOC2.)** N° 20130139 du 7.1.2013, incluant la TVA pour 842,97 EUR
- le mémoire **SOC2.)** N° 20130322 du 25.3.2013, incluant la TVA pour 1.050 EUR

2. Moyens et arguments

L'AED fait valoir que la S.C.A. **SOC1.)** supporte la charge de la preuve qu'elle puisse bénéficier du droit à déduction de la TVA payée en amont.

Pour l'année 2012, qui n'a pas connu d'activité réelle de la S.C.A. **SOC1.)** en l'absence de chiffre d'affaires, l'AED fait valoir que la TVA grevant les prestations acquises en amont ne seraient déductibles que pour autant qu'elles se rattacheraient à des actes préparatoires à une activité ultérieure soumise à TVA. Si elle admet que la S.C.A. **SOC1.)** a déployé en 2012 un certain nombre d'activités préparatoires en ce sens, elle conteste cependant que tel soit le cas pour la facture de la société **SOC1.)** Properties qui reste encore en discussion.

L'AED soutient ensuite plus généralement que le droit à déduction n'existerait que pour autant que les prestations acquises en amont puissent être mises en relation directe avec une activité de la S.C.A. **SOC1.)** en aval qui relève du champ d'application de la TVA. En l'espèce, la S.C.A. **SOC1.)** exercerait une activité non-économique exclue du champ d'application de la TVA (la prise de participation dans une entité américaine dénommée **SOC1.)** PROPERTIES II US, L.P.) et une activité économique normalement exemptée de TVA mais en l'espèce soumise à TVA en raison du fait qu'elle est prestée en faveur d'une entreprise située en dehors de l'Union européenne (l'octroi de crédits à l'entité américaine **SOC1.)** PROPERTIES II US, L.P.). Les prestations acquises sur la s.à r.l. **SOC1.)** PROPERTIES II et sur la société **SOC2.)** Office ne seraient pas en lien avec l'activité d'octroi de crédits.

Pour autant que la S.C.A. **SOC1.)** demande à voir appliquer un prorata de déduction, l'AED fait valoir que seul un prorata tenant compte de l'affectation réelle des prestations acquises en amont pourrait être appliqué, et que la S.C.A. **SOC1.)** resterait en défaut de démontrer dans

quelle mesure les prestations acquises sur la s.à r.l. **SOC1.)** PROPERTIES II et sur la société **SOC2.)** Office seraient directement affectées à son activité d’octroi de crédits.

La S.C.A. **SOC1.)** ne conteste pas qu’elle supporte la charge de la preuve des éléments factuels qui conditionnent son droit à déduction de la TVA acquittée en amont.

La S.C.A. **SOC1.)** soutient cependant à titre principal que ses activités de prise de participations et d’octroi de crédits seraient indissociablement liées de sorte que les prestations acquises sur la s.à r.l. **SOC1.)** PROPERTIES II et sur la société **SOC2.)** Office seraient nécessairement affectées à l’activité d’octroi de crédits et la TVA afférente partant entièrement déductible.

En ordre subsidiaire, au cas où il faudrait appliquer un prorata de déduction, la S.C.A. **SOC1.)** demande à voir appliquer un prorata spécial sur base de la circulaire N° 765 de l’AED qu’elle se propose de fixer à 75%, compte tenu de ce qu’elle investit ses avoirs dans l’entité américaine **SOC1.)** PROPERTIES II US, L.P. à concurrence de 75% par le biais d’octroi de crédits et à concurrence de 25% par le biais d’une prise de participation.

3. Discussion

Le principe de neutralité du système de la TVA implique que les opérateurs économiques soient déchargés du poids de la TVA. A ce titre, ils sont autorisés à déduire de la TVA perçue en aval (et qu’ils sont tenus de continuer à l’Etat en leur qualité d’agents percepteurs) la TVA acquittée par eux en amont. Ce droit à déduction n’existe cependant que dans la mesure où les biens ou services acquis en amont se trouvent en lien direct et immédiat avec les opérations imposables au titre de la TVA en aval.

La mise en œuvre de ce droit à déduction ne pose pas de problèmes particuliers pour les assujettis qui effectuent uniquement des opérations imposables (ils peuvent opérer une déduction intégrale) ou qui n’effectuent aucune opération imposable (ils sont exclus du droit à déduction). Pour les assujettis mixtes et partiels, qui effectuent à la fois des opérations imposables et des opérations non-imposables, il faut opérer une répartition des frais payés en amont. Par référence à l’arrêt de la CJUE du 6 septembre 2012 (affaire N° C-496/11, Portugal T.), interprétant l’article 17, paragraphes 2 et 5, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d’harmonisation des législations des États membres relatives aux

taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme, qui forment la base des articles 50 et 51 de la loi TVA, cette répartition obéit aux règles suivantes :

- lorsque des biens et services sont utilisés pour effectuer à la fois des opérations économiques ouvrant droit à déduction et des opérations économiques n'ouvrant pas droit à déduction, c'est-à-dire exonérées de TVA (assujetti mixte), la déduction n'est admise que pour la partie de la taxe sur la valeur ajoutée qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations et l'administration fiscale nationale est autorisée à prévoir l'une des méthodes de détermination du droit à déduction énumérées audit article 17, paragraphe 5.

Ces méthodes sont reprises aux articles 50 et 51 de la loi TVA et consistent en un prorata général (article 50 de la loi TVA), en l'affectation réelle des biens et services acquis (article 51 de la loi TVA) ou en un prorata spécial/sectoriel (article 51 de la loi TVA).

- lorsque des biens et services sont utilisés à la fois pour des activités économiques et pour des activités non économiques, c'est-à-dire soustraites au champ d'application de la TVA (assujetti partiel), l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive 77/388 n'est pas applicable et les méthodes de déduction et de ventilation sont définies par l'État. Dans l'exercice de ce pouvoir, l'Etat doit tenir compte de la finalité et de l'économie de la sixième directive 77/388 et, à ce titre, prévoir un mode de calcul reflétant objectivement la part d'imputation réelle des dépenses en amont à chacune de ces deux activités.

Ces principes étant rappelés, il y a lieu d'examiner les différents points en discussion entre les parties.

3.1. Activité de la S.C.A. SOC1.)

Les principes présidant au calcul des montants de TVA déductibles tels que rappelés ci-dessus opèrent des distinctions essentielles entre d'une part les activités non-économiques (soustraites au champ de la TVA) et les activités économiques (incluses dans le champ de la TVA), et au sein de ces dernières entre celles qui sont exonérées de TVA et celles qui ne le sont pas. Il

importe par voie de conséquence de qualifier les activités de la S.C.A. **SOC1.)** au regard de ces catégories.

Les parties sont d'accord pour dire que la S.C.A. **SOC1.)** exerce une activité d'octroi de crédits qui est exemptée de TVA lorsqu'elle est prodiguée à des entreprises situées au sein de l'Union européenne, mais qui y est soumise lorsqu'elle intervient au profit d'une entreprise située en dehors de l'Union européenne, et qu'en l'espèce la S.C.A. **SOC1.)** accorde des crédits à une entreprise située en dehors de l'Union européenne. Si l'AED a dans ses conclusions affirmé à un certain stade que la S.C.A. **SOC1.)** octroyait également des crédits à des entreprises situées au sein de l'Union européenne, cette affirmation n'est corroborée par aucun élément concret au dossier.

La S.C.A. **SOC1.)** exerce en outre une activité qu'elle qualifie de « activité de financement » au profit de l'entité américaine **SOC1.)** PROPERTIES II US, L.P. et dont elle affirme qu'il ne s'agit pas de « une activité de détention de titres ou de participations au sens strict mais bien d'un Interest ». Pour l'AED, cette activité constitue une prise de participation dans le capital de l'entité américaine **SOC1.)** PROPERTIES II US, L.P. et ne relève en tant que telle pas du champ d'application de la TVA.

Il résulte des pièces du dossier que l'entité américaine **SOC1.)** PROPERTIES II US, L.P. a été constituée suivant un *Limited Partnership Agreement* du 2 octobre 2012 et que la S.C.A. **SOC1.)** y a souscrit en vertu d'un *Subscription Agreement* du 21 novembre 2013 en tant que *limited partner*. Il ressort de l'acte de base que le *general partner* (**SOC1.)** II USGP, LLC) et les *limited partners* se réunissent pour constituer ensemble l'entité américaine **SOC1.)** PROPERTIES II US, L.P. en y apportant des fonds sociaux. Il s'agit d'une prise de participation au sens de la loi sur la TVA. La circonstance que cette participation reçoive la dénomination de *Interest*, que la S.C.A. **SOC1.)** n'a d'ailleurs pas autrement définie ou qualifiée, ne change rien à cette conclusion.

Il en résulte que la S.C.A. **SOC1.)** exerce à la fois une activité économique et une activité non économique et que les méthodes de déduction et de ventilation doivent suivre un mode de calcul reflétant objectivement la part d'imputation réelle des dépenses en amont à chacune de ces deux activités.

3.2. Structure sociétale en amont et en aval de la S.C.A. **SOC1.)** et lien indissociable entre activité de prise de participations et activité d'octroi de crédits de la S.C.A. **SOC1.)**

La S.C.A. **SOC1.)** explique qu'il existerait un lien nécessaire entre sa structure sociétale en amont et son activité en aval. Ainsi, tous ses actionnaires seraient tenus de répartir leur investissement à concurrence de 25% dans l'achat d'actions et de 75% dans l'achat d'obligations émis par elle. Un investisseur ne pourrait pas faire seulement l'un ou l'autre, et effectuerait ainsi un seul investissement à travers deux instruments (actions et obligations). Cet investissement procurerait aux investisseurs un revenu constitué notamment d'intérêts au taux annuel de 5%.

L'apport des investisseurs serait ensuite utilisé pour permettre à la S.C.A. **SOC1.)** d'investir à son tour dans l'entité américaine **SOC1.)** PROPERTIES II US, L.P., selon les mêmes principes, à savoir une prise de participation à hauteur de 25% de l'investissement et des prêts à concurrence de 75% de l'investissement. Là encore, l'un ne pourrait pas se faire sans l'autre. L'investissement au titre des prêts serait rémunéré par voie d'intérêts à hauteur de 9% par an.

Sur base de ces explications, la S.C.A. **SOC1.)** soutient qu'il existerait un lien indissociable entre ses deux activités, de sorte que toute dépense faite par elle pour les besoins de l'une profiterait nécessairement à l'autre. Cette conclusion devrait conduire à un droit à déduction intégral.

La S.C.A. **SOC1.)** explique encore que son activité de prise de participations dans l'entité américaine **SOC1.)** PROPERTIES II US, L.P. serait régie par le *Limited Partnership Agreement* du 2 octobre 2012 et le *Subscription Agreement* du 21 novembre 2013 et que l'activité d'octroi de crédits à cette entité serait régie par un *Compromissory Note* du 28 février 2013. Ces documents n'auraient pas eu besoin de se référer l'un à l'autre pour établir un lien indissociable entre les deux activités, ce lien résultant directement de la réalité économique de la structure des sociétés et de leurs activités.

L'AED conteste le lien obligé entre acquisition d'actions et d'obligations au niveau des investisseurs dans la S.C.A. **SOC1.)** et dénie toute incidence d'un tel lien sur la dissociabilité des activités de la S.C.A. **SOC1.)**. Sur ce dernier point, elle conteste que les documents versés aux débats permettent de retenir un quelconque lien indissociable entre la prise de participations dans l'entité américaine **SOC1.)** PROPERTIES II US, L.P. et l'octroi de prêts à celle-ci. Ces deux activités seraient indépendantes l'une de l'autre.

C'est à bon droit que l'AED dénie toute incidence à la position et aux obligations des investisseurs dans la S.C.A. **SOC1.)** sur la nature et les caractéristiques fiscales des activités de cette dernière. A part une similarité des situations respectives en amont et en aval, la S.C.A. **SOC1.)** n'a d'ailleurs pas autrement expliqué l'influence que la structure sociétale en amont pourrait jouer sur l'activité en aval. Le tribunal est dès lors amené à écarter toutes argumentations et toutes discussions tirées de l'organisation sociétale en amont pour toiser le statut fiscal des activités déployées par la S.C.A. **SOC1.)**.

La seule question pertinente est celle de savoir si les deux activités exercées par la S.C.A. **SOC1.)** sont intimement et indissociablement liées, tel qu'elle le prétend, ou si elles sont séparables. Dans ce cadre, la S.C.A. **SOC1.)** admet que les documents contractuels cités par elle ne permettent pas d'établir un lien juridique entre ces deux activités. Elle soutient toutefois que le lien indissociable allégué par elle ressortirait des réalités économiques et du fait que ses statuts ne lui permettraient de consentir des prêts qu'aux sociétés dans lesquelles elle détient une participation.

C'est à bon droit que l'AED conteste les conclusions que la S.C.A. **SOC1.)** entend tirer des faits de l'espèce. En ce qui concerne les réalités économiques, invoquées par la S.C.A. **SOC1.)** et qui pour ces réalités sont tirées de sa structure sociétale en amont, il vient d'être dit que celle-ci n'a pas d'incidence sur l'appréciation de son activité et le statut fiscal de ses activités. En ce qui concerne les termes de ses statuts, c'est à bon droit que l'AED relève que la stipulation citée est d'une part une formule de style commune à la plupart des statuts de sociétés et constitue d'autre une simple faculté sans en faire une obligation ou un lien indissociable.

Il convient donc d'écarter toute idée de lien indissociable entre les activités de prise de participations et d'octroi de prêts dans le chef de la S.C.A. **SOC1.)**.

3.3. Activité préparatoire en 2012

Au dernier état de ses conclusions, l'AED refuse de prendre en compte une seule facture établie en 2012. Elle soutient qu'il ne résulterait pas du détail de cette facture qu'elle porterait sur des prestations préparatoires au déploiement de l'activité économique projetée de la S.C.A. **SOC1.)**. S'il devait s'agir de prestations préparatoires, elles seraient préparatoires à l'activité non-économique de prise de participations. Ainsi, tout lien direct et immédiat entre les dépenses et les activités taxables ferait défaut.

La S.C.A. **SOC1.)** explique que la facture **SOC1.)** Properties N° 2012-01 du 31.12.2012 concerne des frais de gestion exposés en tant que gérant commandité pour la réalisation de l'objet social et en vue de recueillir les fonds de ses investisseurs. Dans la mesure où la rémunération afférente serait calculée sur base de l'ensemble des fonds recueillis, c'est-à-dire ceux recueillis tant par voie de collecte du capital par souscription aux actions que par voie de collecte de fonds par voie de souscription aux obligations, il serait évident que les prestations fournies intéresseraient l'intégralité de l'activité de la S.C.A. **SOC1.)**, et non pas seulement son activité de prise de participations.

Par cet argument, la S.C.A. **SOC1.)** mélange indûment sa structure sociétale en amont avec son activité en aval. Les prestations fournies en amont pour collecter des liquidités, que ce soit par le biais d'actions ou d'obligations, ne permettent pas de qualifier son activité en aval. La seule question pertinente dans le cadre de la présente instance est celle de savoir si la prestation fournie à la S.C.A. **SOC1.)** par la s.à r.l. **SOC1.)** PROPERTIES II en amont est en lien direct et immédiat avec l'activité économique soumise à TVA de la S.C.A. **SOC1.)** en aval.

Pour contester ce lien, l'AED se réfère au contrat de conseil d'investissement qui lie la S.C.A. **SOC1.)** à la s.à r.l. **SOC1.)** PROPERTIES II et qui porterait uniquement sur des missions de conseil en investissement, donc l'activité non-économique de la S.C.A. **SOC1.)**.

Il est constant que la s.à r.l. **SOC1.)** PROPERTIES II occupe les fonctions de gérant commandité de la S.C.A. **SOC1.)**. Il est encore constant que l'article 13 des statuts de la S.C.A. **SOC1.)** confère au gérant les pouvoirs les plus étendus et que l'article 14 de ces mêmes statuts détermine la rémunération due au gérant en fonction d'un pourcentage à calculer sur « la totalité des engagements de souscription au capital et aux obligations émises par la Société ». La facture **SOC1.)** Properties N° 2012-01 du 31.12.2012 actuellement en cause porte comme objet « frais de gestion du 30/11/2012 au 31/12/2012 » et contient en annexe un calcul de détail conforme en ses principes aux stipulations statutaires. Cette facture concerne donc les prestations fournies par la s.à r.l. **SOC1.)** PROPERTIES II en tant que gérant commandité de la S.C.A. **SOC1.)** en vue de la réalisation de son objet social en ses deux volets.

Le contrat de conseil en investissement du 18 septembre 2012 invoqué par l'AED pour lier cette facture à la seule activité de prise de participation est sans incidence. Ce contrat a été conclu par la s.à r.l. **SOC1.)** PROPERTIES II avec une société anonyme **SOC1.)** et porte sur les conseils à fournir par cette dernière à la s.à r.l. **SOC1.)** PROPERTIES II. Bien que ces

conseils concernent les intérêts et activités de la S.C.A. **SOC1.**) et qu'ils doivent être facturés directement à la S.C.A. **SOC1.**), ils ne forment pas l'objet de la facture actuellement en cause.

Il résulte de ce qui précède que l'AED impute à tort la facture en question en son intégralité à l'activité non-économique de prise de participations. Elle concerne au contraire potentiellement chacune des deux activités de la S.C.A. **SOC1.**), alors qu'elle a besoin de ses fonds propres tant pour effectuer des prises de participations que pour octroyer des crédits.

La TVA afférente à la facture en question est partant déductible, sous réserve de ce qui sera dit ci-après sur le prorata de déduction.

La S.C.A. **SOC1.**) fait encore valoir que les frais de cette facture ne seraient pas imputables à son activité de prise de participations, alors qu'elle concerne l'année 2012 et que la prise de participation dans l'entité américaine **SOC1.**) PROPERTIES II US, L.P. n'a été prise qu'en 2013. Cet argument doit être écarté, alors que la facture concerne des prestations préparatoires à l'activité de la S.C.A. **SOC1.**), et doivent partant faire l'objet d'une répartition, peu importe l'époque à laquelle l'activité a été réellement déployée.

La S.C.A. **SOC1.**) soutient encore que la facture en question devrait être imputée intégralement à son activité d'octroi de crédits, alors que ce serait la seule activité qui lui procurerait un revenu, à l'exclusion de l'activité de prise de participations. Cet argument doit aussi être écarté, alors que la réalisation d'un bénéfice ne constitue pas un critère à prendre en considération dans le cadre des opérations de déduction de la TVA.

3.4. Exercice 2013

3.4.1. Factures de la s.à r.l. **SOC1.**) PROPERTIES II

Les factures en cause pour l'année 2013 sont de deux sortes.

1/ Certaines portent comme objet « frais de gestion », à savoir

- la facture **SOC1.**) Properties N° 2013-04 du 17.4.2013, incluant la TVA pour 3.365,83 USD, soit 2.563,66 EUR, pour la période du « 01/01/2013 au 31/03/2013 »

- la facture **SOC1.)** Properties N° 2013-10 du 8.7.2013, incluant la TVA pour 5.369,34 USD, soit 4.178,48 EUR, pour la période du « 01/04/2013 au 30/06/2013 »
- la facture **SOC1.)** Properties N° 2013-13 du 4.10.2013, incluant la TVA pour 5.956,89 USD, soit 4.382,32 EUR, pour la période du « 01/07/2013 au 30/09/2013 »
- la facture **SOC1.)** Properties N° 2013-18 du 31.12.2013, incluant la TVA pour 6.369,25 USD, soit 4.618,41 EUR, pour la période du « 01/10/2013 au 31/12/2013 »

Ces factures doivent se voir appliquer le même régime que celui esquissé ci-dessus concernant la facture pour frais de gestion se rapportant à la fin de l'année 2012.

2/ D'autres factures portent comme objet « frais de structuration », à savoir

- la facture **SOC1.)** Properties N° 2013-01 du 18.2.2013, incluant la TVA pour 26.372,25 USD, soit 19.791,56 EUR, « selon engagements au 31/12/2012 »
- la facture **SOC1.)** Properties N° 2013-07 du 7.6.2013, incluant la TVA pour 5.850 USD, soit 4.411,76 EUR, « selon engagements au 11/06/2013 »

La formulation de l'objet (« structuration ») et le détail des calculs annexés à ces factures permettent de les mettre en relation avec le contrat de conseil en investissement du 18 septembre 2012. L'analyse de ce contrat est donc pertinente pour toiser le sort de ces deux factures. Ce contrat a pour objet de confier à la société anonyme **SOC1.)** une mission de conseil pour assister et conseiller la s.à r.l. **SOC1.)** PROPETIES II « dans le cadre d'une structuration et d'une optimisation de l'investissement », ce dernier consistant en « des participations et des intérêts de quelque nature qu'ils soient de la [S.C.A. **SOC1.)**], ou le contrôle de ces derniers par la [S.C.A. **SOC1.)**], dans des sociétés américaines ou d'autre détenant directement ou indirectement des actifs immobiliers aux Etats-Unis d'Amérique ». La rédaction même de ce contrat permet ainsi de conclure que les conseils fournis par la société anonyme **SOC1.)** sont en lien direct et immédiat avec l'activité non-économique de prise de participations de la S.C.A. **SOC1.)**. La TVA afférente ne peut partant entrer en déduction.

3.4.2. Mémoires de la société **SOC2.)**

L'AED soutient que le libellé de ces mémoires serait trop général et ne permettrait pas d'affirmer qu'ils se trouvent en lien direct et immédiat avec l'activité d'octroi de crédits de la S.C.A. **SOC1.**).

Les factures encore en discussion comportent les libellés suivants :

- le mémoire **SOC2.)** N° 20130139 du 7.1.2013, incluant la TVA pour 842,97 EUR :
« pour les prestations relatives au secrétariat juridique de votre société pour la période du 1^{er} janvier 2013 au 31 décembre 2013 »
- le mémoire **SOC2.)** N° 20130322 du 25.3.2013, incluant la TVA pour 1.050 EUR : « to our professional fees for revue of the issue relating to the classes of shares »

La S.C.A. **SOC1.)** explique pour le seul mémoire du 7 janvier 2013 que les frais afférents seraient nécessaires à l'activité de la société sans qu'il ne soit possible de les considérer comme étant liés à la seule activité de prise de participations. La S.C.A. **SOC1.)** ne prend plus spécifiquement position sur le mémoire du 25 mars 2013, sauf à dire que tous les frais encourus en 2013 se rapportent à son activité générale.

Le tribunal considère que la notion de « secrétariat juridique » est suffisamment explicite pour retenir que de telles prestations se rapportent à la vie et à l'activité de la société en général, et pas seulement à l'activité de prise de participations. La TVA afférente au mémoire **SOC2.)** N° 20130139 du 7 janvier 2013 peut partant entrer en déduction.

C'est cependant à bon droit que l'AED relève que le libellé du mémoire du 25 mars 2013 ne permet pas en tant que tel d'identifier de façon précise le problème visé et partant les prestations fournies par **SOC2.)**. La S.C.A. **SOC1.)** ne fournit partant pas les justifications nécessaires pour pouvoir admettre la TVA afférente à ce mémoire à la déduction.

3.5. Incorporation du coût des prestations acquises en amont dans le prix des opérations en aval

L'AED conteste ensuite que les factures et mémoires retenus comme étant en relation avec l'activité économique taxable de la S.C.A. **SOC1.)** puissent entrer en déduction en l'absence de la preuve que les coûts en question aient été intégrés par la S.C.A. **SOC1.)** dans le prix des opérations particulières en aval ou dans le prix des biens et services fournis dans le cadre de son activité économique. Il appartiendrait à la S.C.A. **SOC1.)** de démontrer que les frais qui

lui ont été facturés aient été répercutés dans le coût des prêts consentis par elle. Pour soutenir cet argument, elle se réfère à un arrêt de la CJUE du 16 février 2012 (affaire C-118/11, EON).

La S.C.A. **SOC1.)** expose que cette preuve serait rapportée à suffisance de droit par le différentiel entre le taux d'intérêt qu'elle paie à ses investisseurs (5%) et le taux d'intérêt qu'elle encaisse auprès de l'entité américaine **SOC1.)** PROPERTIES II US, L.P. (9%). Au fil du temps, ce différentiel porterait le total de ses produits au-delà du total de ses charges. Les charges supportées en amont feraient ainsi partie de son chiffre d'affaires.

L'AED y oppose que l'étendue des obligations fiscales devrait être examinée année fiscale par année fiscale, et qu'il ne saurait partant être pris recours aux résultats des exercices 2014 à 2016 pour vérifier si les coûts encourus en 2012 et en 2013 ont été intégrés dans les prestations fournies au cours de ces années. La réalité économique commanderait de procéder année par année.

Le tribunal retient avec la S.C.A. **SOC1.)** que la prise en compte de la réalité économique commande au contraire de prendre en compte la nature et la durée des prestations fournies par la S.C.A. **SOC1.)** en aval. Le temps de la réalité économique ne se réduit en effet pas au temps de la fiscalité. Les contraintes du monde économique sont autres que celles de la gestion des finances publiques. Pour tenir compte de ces réalités économiques, il devient alors indispensable de considérer l'activité économique taxable de la S.C.A. **SOC1.)** sur la globalité de sa durée, et donc de tenir compte du fait qu'elle octroi des crédits qui ont une durée de remboursement de dix ans.

Le tribunal considère encore que la circonstance que la S.C.A. **SOC1.)** rémunère le capital emprunté à concurrence de 5% et qu'elle se voie rémunérer le capital qu'elle prête à concurrence de 9% démontre à suffisance de droit que les frais encourus par elle en amont, autres que la rémunération du capital emprunté, sont intégrés dans le prix des prestations fournies en aval, c'est-à-dire les crédits octroyés.

3.6. Prorata de déduction

Il a été retenu ci-dessus que l'activité économique d'octroi de crédits et l'activité non-économique de prise de participations sont dissociables dans le chef de la S.C.A. **SOC1.)**,

empêchant que la TVA incorporée dans les coûts supportés en amont puisse intégralement entrer en déduction du seul fait de son existence.

Il importe partant d'opérer une ventilation entre la part de TVA supportée en amont selon qu'elle est déductible ou non déductible.

Il a encore été retenu ci-dessus que dans l'hypothèse où une entreprise acquiert des biens et services qui sont utilisés à la fois pour des activités économiques et pour des activités non économiques, les méthodes de déduction et de ventilation sont définies par l'État et que dans l'exercice de ce pouvoir, l'Etat doit tenir compte de la finalité et de l'économie de la sixième directive 77/388 et, à ce titre, prévoir un mode de calcul reflétant objectivement la part d'imputation réelle des dépenses en amont à chacune de ces deux activités.

Dans ce cadre, la S.C.A. **SOC1.)** entend voir appliquer un prorata spécial sur base d'une circulaire N° 765 de l'AED, en imputant la TVA supportée en amont en fonction de l'affectation de ses capitaux aux deux activités qu'elle exerce à concurrence de 75% à l'activité économique d'octroi de crédits et de 25% à l'activité non-économique de prise de participations.

L'AED conclut à l'inapplicabilité *ratione temporis* de sa circulaire N° 765 pour autant que l'année 2012 est concernée alors que celle-ci ne serait applicable qu'à partir de l'exercice fiscal 2013.

Pour le surplus, au-delà du moyen tiré de l'absence de lien direct et immédiat entre les coûts supportés en amont et l'activité économique exercée en aval auquel il a été répondu ci-dessus pour l'écarter au regard de certaines factures et mémoires, l'AED développe encore que le recours à un prorata spécial sur base de l'article 51 de la loi TVA ne serait permis qu'à condition pour l'assujetti de démontrer que le prorata général de l'article 50 basant sur le chiffre d'affaires conduirait à un résultat inapproprié en termes de déduction. Cette preuve ferait défaut. L'AED soutient encore qu'il faudrait tenir compte de l'affectation réelle des charges supportées en amont pour décider de leur déductibilité. Mais la S.C.A. **SOC1.)** resterait en défaut de démontrer dans quelle mesure les coûts supportés en amont seraient affectés à ses différentes activités.

La S.C.A. **SOC1.)** y répond que le prorata général prévu par l'article 50 de la loi TVA et modulé par voie de règlement grand-ducal du 21 décembre 1979 impliquerait un droit à déduction à concurrence de 100%, dans la mesure où son activité de prise de participations ne

génère aucun chiffre d'affaires ni revenu. Le prorata général serait partant inapproprié, et il faudrait appliquer un prorata spécial tenant compte de la répartition des investissements. Ce dernier tel que proposé par elle prendrait appui sur des éléments concrets et vérifiables, à savoir le *Limited Partnership Agreement* du 2 octobre 2012 et le *Compromissory Note* du 28 février 2013.

Le tribunal entend dans un premier temps écarter toute référence à la circulaire N° 765. Celle-ci n'est pas seulement inapplicable *ratione temporis* à l'exercice 2012, mais elle est aussi inapplicable *ratione materiae* au présent cas d'espèce. Elle se réfère en guise d'introduction à un arrêt rendu par la CJUE en date du 8 novembre 2012 (affaire C-511/10, BLC Baumarkt) dans une affaire ayant trait à une entreprise exerçant une activité soumise à TVA et une activité exemptée de TVA. Au 4^e paragraphe, la circulaire se réfère encore expressément à la situation de l'assujetti mixte, c'est-à-dire celui qui exerce des activités économiques pour partie soumises à TVA et pour partie exemptées de TVA. Tel n'est pas le cas de figure dans la présente espèce. Il a été retenu ci-dessus que la S.C.A. **SOC1.)** est un assujetti partiel, qui exerce à la fois une activité économique soumise à TVA et une activité non-économique soustraite au champ d'application de la TVA.

Pour ces assujettis, la CJUE a jugé dans son arrêt du 6 septembre 2012 (affaire N° C-496/11, Portugal T., op. cit.) que les méthodes de déduction et de ventilation ne devaient pas obéir à l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive 77/388, qui sont transposés en droit national dans les articles 50 et 51 de la loi TVA, mais que ces méthodes sont définies par l'État en tenant compte de la finalité et de l'économie de la sixième directive 77/388 et en prévoyant par conséquent un mode de calcul reflétant objectivement la part d'imputation réelle des dépenses en amont à chacune de ces deux activités.

Il est constant qu'à ce jour, l'Etat luxembourgeois n'a pas défini de façon générale et abstraite de telles méthodes de ventilation, que ce soit par voie législative, réglementaire ou de circulaire de l'administration.

Dès lors, en prenant en considération d'une part l'absence de cadre juridique général propre au Luxembourg, d'autre part le critère général dégagé par la CJUE selon lequel la méthode retenue doit refléter objectivement la part d'imputation réelle des dépenses en amont à chacune de ces deux activités, et de troisième part la circonstance que les factures et mémoires dont le tribunal admet le droit à déduction sont considérés par lui comme se rapportant d'une façon générale à la vie et à l'activité de la S.C.A. **SOC1.)** sans pouvoir être affectées à une activité particulière

tout en entretenant un lien direct et immédiat avec l'activité économique taxable et en étant intégrées dans le prix des prestations fournies en aval, le tribunal estime appropriée le critère de ventilation proposé par la S.C.A. **SOC1.)** tenant à la répartition de ses investissements entre octroi de crédits et prise de participations, aboutissant à une répartition 75/25.

4. Indemnités de procédure

La S.C.A. **SOC1.)** demande à se voir allouer une indemnité de procédure de 1.500EUR.

Il serait inéquitable de laisser à la seule charge de la S.C.A. **SOC1.)** tous les frais d'avocat qu'elle a dû exposer pour assurer la défense de ses droits dans le cadre de ce contentieux fiscal. Il y a lieu de lui allouer à ce titre la somme de 2.500€.

L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines demande à se voir allouer une indemnité de procédure de 1.500EUR

L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines succombe à l'instance et ne peut de ce fait prospérer dans sa demande.

P a r c e s m o t i f s :

le Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, première chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement, sur le rapport du juge de la mise en état,

donne acte à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines qu'elle admet à la déduction les dépenses suivantes :

- le mémoire **SOC2.)** N° 20120905 du 17.9.2012, incluant la TVA pour 1.590,90 EUR
- le mémoire **SOC2.)** N° 201301105 du 7.1.2013, incluant la TVA pour 1.073,66 EUR
- le mémoire **SOC2.)** N° 20130726 du 17.7.2013, incluant la TVA pour 1.088,42 EUR
- le mémoire **SOC2.)** N° 20131012 du 7.10.2013, incluant la TVA pour 198,72 EUR.

dit que la demande de déduction est fondée à concurrence de 75% pour les dépenses suivantes :

- la facture **SOC1.)** Properties N° 2012-01 du 31.12.2012, incluant la TVA pour 818,65 USD, soit 620,48 EUR
- la facture **SOC1.)** Properties N° 2013-04 du 17.4.2013, incluant la TVA pour 3.365,83 USD, soit 2.563,66 EUR
- la facture **SOC1.)** Properties N° 2013-10 du 8.7.2013, incluant la TVA pour 5.369,34 USD, soit 4.178,48 EUR
- la facture **SOC1.)** Properties N° 2013-13 du 4.10.2013, incluant la TVA pour 5.956,89 USD, soit 4.382,32 EUR
- la facture **SOC1.)** Properties N° 2013-18 du 31.12.2013, incluant la TVA pour 6.369,25 USD, soit 4.618,41 EUR
- le mémoire **SOC2.)** N° 20130139 du 7.1.2013, incluant la TVA pour 842,97 EUR

dit que la demande de déduction n'est pas fondée pour les dépenses suivantes :

- la facture **SOC1.)** Properties N° 2013-01 du 18.2.2013, incluant la TVA pour 26.372,25 USD, soit 19.791,56 EUR
- la facture **SOC1.)** Properties N° 2013-07 du 7.6.2013, incluant la TVA pour 5.850 USD, soit 4.411,76 EUR
- la facture **SOC1.)** Properties N° 2013-16 du 4.10.2013, incluant la TVA pour 2.772,90 EUR
- le mémoire **SOC2.)** N° 201301105 du 18.2.2013, incluant la TVA pour 1.101,35 EUR
- le mémoire **SOC2.)** N° 2013 du 22.3.2013, incluant la TVA pour 567,90 EUR
- le mémoire **SOC2.)** N° 20130322 du 25.3.2013, incluant la TVA pour 1.050 EUR
- le mémoire **SOC2.)** N° 2013 du 14.6.2013, incluant la TVA pour 895,85 EUR
- le mémoire **SOC2.)** N° 20130731 du 17.7.2013, incluant la TVA pour 1.088,42 EUR
- le mémoire **SOC2.)** N° 20131022 du 22.10.2013, incluant la TVA pour 139,37 EUR

annule la décision du directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines du 4 février 2016 portant rejet de la réclamation contre deux bulletins de taxation d'office du 21 avril 2015 concernant les années 2012 et 2013,

renvoie le dossier devant l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines en vue de l'émission de nouveaux bulletins d'imposition,

condamne l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines aux frais et dépens de l'instance, et en ordonne la distraction au profit de la S.A. LUTHER, représentée par Maître Mathieu Laurent, avocat à la Cour concluant qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.