

Jugement civil 2020TALCH01 / 00339

Audience publique du mercredi onze novembre deux mille vingt.

Numéro TAL-2018-07469 du rôle

Composition :

Thierry HOSCHEIT, premier vice-président,
Séverine LETTNER, premier juge,
Maïté BASSANI, juge,
Linda POOS, greffier.

E n t r e

la société anonyme **SOC.1.) HOLDING SA**, établie et ayant son siège social à L-(...), représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B (...),

partie demanderesse aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Guy ENGEL de Luxembourg du 8 novembre 2018,

comparaissant par l'étude de la société LOYENS&LOEFF, avocat à la Cour, ayant son siège social à L- 2540 Luxembourg, 18-20, rue Edward Steichen et immatriculée sous le numéro RCS Luxembourg B 174248, représentée par Maître Véronique HOFFELD, avocat à la Cour, avec adresse professionnelle L- 2540 Luxembourg, 18-20, rue Edward Steichen,

e t

1. L'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, représenté par son Ministre d'Etat actuellement en fonctions, ayant ses bureaux à L-1352 Luxembourg, 4, rue de la Congrégation, et pour autant que de besoin pris en la personne du Ministre des Finances actuellement en fonctions, Ministère des Finance, assigné en ses bureaux à L-1352 Luxembourg, 4, rue de la Congrégation,

2. L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA, représenté par Monsieur le Directeur de l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, ayant ses bureaux à L-1651 Luxembourg, 1-3 avenue Guillaume, (B.P. 31, L-2010 Luxembourg),

parties défenderesses aux fins du prédit exploit,

comparaissant par BONN STEICHEN & PARTNERS, une société en commandite simple, inscrite au barreau de Luxembourg, établie à L-2370 Howald, 2, rue Peternelchen, Immeuble C2, représentée par son gérant actuellement en fonctions à savoir la société à responsabilité limitée BONN STEICHEN & PARTNERS S.à r.l., représentée aux fins de la présente procédure par son gérant Maître Alain STEICHEN, avocat, demeurant à Luxembourg,

Le Tribunal :

Par exploit d’huissier du 8 novembre 2018, la société anonyme **SOC.1.) HOLDING** a fait donner assignation à l’ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG et à l’Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA (ci-après AEDT) à comparaître devant le tribunal de ce siège pour y voir réformer sinon annuler la décision du directeur de l’AEDT du 30 juillet 2018 portant rejet de la réclamation introduite contre un bulletin de taxation d’office du 20 mars 2018 et pour voir dire que c’est à juste titre qu’elle a traité les services prestés par la société de droit français **SOC.2.)** (ci-après la société **SOC.2.)**) comme étant exonérés au titre de l’article 44, paragraphe 1, point c) de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après loi TVA).

La société anonyme **SOC.1.) HOLDING** demande encore, pour le cas où elle devait être amenée à payer le montant réclamé par l’AEDT avant qu’une décision n’intervienne sur son recours, à ce que les parties défenderesses soient condamnées à lui payer des intérêts de retard à partir du moment où elle aura formellement demandé le remboursement de la somme en question. Elle demande à voir fixer le taux d’intérêt à 7,2% par an, tel que prévu à l’article 85 de la loi TVA et par soucis d’assurer un traitement égalitaire avec l’AEDT, sinon au taux légal en vigueur.

La société anonyme **SOC.1.) HOLDING** demande encore à voir condamner les parties défenderesses à une indemnité de procédure de 4.000.- euros et aux frais de l’instance.

En date du 21 octobre 2020 l’instruction a été clôturée.

Vu la loi du 20 juin 2020 portant 1° prorogation de mesures concernant - la tenue d’audiences publiques pendant l’état de crise devant les juridictions dans les affaires soumises à la procédure écrite, - certaines adaptations de la procédure de référé exceptionnel devant le juge aux affaires

familiales, - la suspension des délais en matière juridictionnelle, et - d'autres modalités procédurales, 2° dérogation temporaire aux articles 74, 75, 76 et 83 de la loi modifiée du 9 décembre 1976 relative à l'organisation du notariat, 3° dérogation temporaire aux articles 15 et 16 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, et 4° modification de l'article 89 de la loi modifiée du 8 mars 2017 sur la nationalité luxembourgeoise (Journal officiel A523 du 24 juin 2020).

Les mandataires des parties ont été informés par bulletin du 21 octobre 2020 de la composition du tribunal.

Aucune des parties n'a sollicité à plaider oralement.

Maître Véronique HOFFELD a déposé sa farde de procédure au greffe du tribunal.

Maître Alain STEICHEN a déposé sa farde de procédure au greffe du tribunal.

L'affaire a été prise en délibéré à l'audience du 21 octobre 2020 par le président du siège.

La société anonyme **SOC.1.) HOLDING** produit deux moyens à l'appui de son action.

1. Nullité de la décision du 30 juillet 2018 pour défaut de motivation

La société anonyme **SOC.1.) HOLDING** soutient que la procédure en matière de TVA serait soumise aux règles de la procédure administrative non-contentieuse (découlant de la loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non-contentieuse et du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes) pour autant que la législation propre à la matière de la TVA ne contiendrait pas de règles de protection des droits des administrés/assujettis au moins équivalentes à celles de la procédure administrative non-contentieuse. Dans la mesure où la législation propre à la matière de la TVA ne contiendrait pas de règle propre à la motivation des décisions prises en cette matière, ce serait la règle afférente de la procédure administrative non-contentieuse qui trouverait à s'appliquer, imposant à l'administration l'obligation de motiver ses décisions en matière de TVA. Pareille obligation découlerait encore de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne.

En l'espèce, la décision directoriale du 30 juillet 2018 ne serait pas motivée, sinon ne comporterait qu'une motivation inconsistante et incompréhensible, de sorte qu'elle encourrait l'annulation de ce seul fait. La motivation devrait être suffisante pour permettre à l'administré/assujéti de comprendre le raisonnement de l'administration. Il ne suffirait pas de procéder par affirmations générales ou considérations abstraites, ce que ferait cependant la décision du 30 juillet 2018. Par ailleurs, le procès-verbal de vérification du 1^{er} mars 2018 ne saurait servir d'appui à la motivation de la décision du directeur, alors qu'elle aurait à bon droit qualifié l'opération de « négociation », sauf qu'il en aurait tiré les fausses conclusions en termes de soumission de l'opération à la TVA. Le directeur ne pourrait donc pas s'y référer pour dénier à l'opération la qualification de « négociation ».

Les parties défenderesses ne contestent pas autrement l'obligation de motivation des décisions adoptées en matière de TVA. Elles soutiennent par contre que la décision directoriale du 30 juillet 2018 serait motivée, tant par motifs propres que par référence au procès-verbal de vérification du 1^{er} mars 2018 que du bulletin de taxation d'office du 20 mars 2018, et ce de façon logique, cohérente et adaptée au cas d'espèce. La question de savoir si cette motivation était suffisante et exacte relèverait du fond décidé par le directeur, et non pas de la forme de la décision.

Les parties défenderesses soutiennent encore, à supposer que la décision directoriale ne soit pas motivée, qu'il n'en résulterait pas la nullité de ladite décision. Pareille nullité ne serait nulle part prévue, et la procédure administrative non-contentieuse, dont elle conteste l'applicabilité au motif que la législation sur la TVA comporterait des règles protectrices au moins équivalentes à celles de la procédure administrative non-contentieuse, tout en imposant l'obligation de motivation, ne frapperait pas le défaut de motivation de la nullité de la décision, mais de l'absence de délai de recours. La même solution devrait trouver à s'appliquer en l'espèce. Elles soulignent encore que la jurisprudence des juridictions administratives admettrait qu'un défaut de motivation soit comblé devant elles en cours de procédure contentieuse. Il faudrait appliquer le cas échéant la même solution devant les juridictions judiciaires en matière de TVA

Si les parties défenderesses soulignent à bon droit que l'exigence de motivation de la décision directoriale peut être appréciée au regard de l'intégralité du dossier administratif, partant y compris le procès-verbal de vérification et le bulletin de taxation d'office, force est toutefois de constater que ces deux documents ne sont en l'espèce d'aucune utilité pour retracer le cheminement du

raisonnement de l'administration. Le procès-verbal de vérification du 1^{er} mars 2018 se limite à prendre acte de l'opinion de la société anonyme **SOC.1.) HOLDING** selon laquelle les prestations acquises sur la société **SOC.2.)** sont considérées comme des services relatifs à la négociation de parts et de ce fait exonérées au titre de l'article 44, paragraphe 1, point c) de la loi TVA. Ce procès-verbal poursuit en décrétant que ces prestations sont à déclarer par le preneur au titre de prestations non exonérées à l'intérieur du pays, sans en rien motiver cette position contraire à celle de la société anonyme **SOC.1.) HOLDING**, pour dans la suite refuser tout droit à déduction en l'absence de preuve du lien entre ces prestations et une activité économique en aval. Le bulletin de taxation d'office du 20 mars 2018 se limite à reprendre les conclusions générales du procès-verbal de vérification et à les traduire en chiffres, sans aborder la divergence de vue qui oppose l'administration à l'assujetti, nonobstant le courrier d'observations de ce dernier du 13 mars 2018.

La décision directoriale du 30 juillet 2018, intervenant après réclamation de la société anonyme **SOC.1.) HOLDING** du 4 juillet 2018, comporte toutefois une motivation satisfaisant aux exigences de précision en soulignant que la disposition de l'article 44, paragraphe 1, point c) de la loi TVA constitue une règle d'exception à la règle générale de la soumission de toute activité économique à la TVA et serait de ce fait d'interprétation stricte, délimitant de ce fait la marge de manœuvre que le directeur estime être à disposition de l'administration, pour ensuite retenir, après examen de la lettre de mission du 30 septembre 2014 qui se trouve à la base des prestations fournies par la société **SOC.2.)**, que le rôle de cette dernière consistait à assister et à aider la société anonyme **SOC.1.) HOLDING** dans l'opération de vente de tout ou partie du capital de la société fille de la société anonyme **SOC.1.) HOLDING**, et que de tels services ne relèvent pas de la disposition d'exception de l'article 44, paragraphe 1, point c) de la loi TVA, à savoir une activité de négociation portant sur des actions tel que soutenu par la société anonyme **SOC.1.) HOLDING** dans sa réclamation du 4 juillet 2018.

La décision du 30 juillet 2018 est donc motivée par référence aux éléments de fait et de droit du différend. Cette décision comporte donc une motivation. La question de savoir si cette motivation, qui révèle, confrontée à la réclamation de la société anonyme **SOC.1.) HOLDING**, une différence d'appréciation entre l'AEDT et l'assujetti sur la portée de la notion de « activité de négociation portant sur des actions », est juridiquement correct relève du contrôle du fond.

2. Nullité de la décision du 30 juillet 2018 pour violation de l'article 44, paragraphe 1, point c) de la loi TVA

L'article 44, paragraphe 1, point c) de la loi TVA, et plus spécialement son 8^e tiret discuté entre parties, dispose que :

1. Sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée dans les limites et sous les conditions à déterminer par règlement grand-ducal :

...

c) les prestations de services et les livraisons de biens suivantes :

- ...

- *les opérations, y compris la négociation mais à l'exception de la garde et de la gestion, portant sur les actions, les parts de sociétés ou d'associations, les obligations et les autres titres, à l'exclusion des titres représentatifs de marchandises ;*

- ...

Les parties sont en accord pour dire que cette disposition de droit national transpose l'article 135, paragraphe 1, point f) de la directive 2006/112/CEE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée aux termes duquel

1. Les États membres exonèrent les opérations suivantes :

...

f) les opérations, y compris la négociation mais à l'exception de la garde et de la gestion, portant sur les actions, les parts de sociétés ou d'associations, les obligations et les autres titres, à l'exclusion des titres représentatifs de marchandises et des droits ou titres visés à l'article 15, paragraphe 2 ;

...

sans que le Luxembourg n'ait fait fruit de la faculté offerte par l'article 136, paragraphe 1, point a) la directive 2006/112/CEE selon lequel

1. Les États membres peuvent accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation des opérations suivantes :

a) les opérations financières visées à l'article 135, paragraphe 1, points b) à g) ;

...

Les parties sont encore en accord pour dire que leur différend, qui porte sur le périmètre de la notion de « *négociation portant sur des titres* (actions, parts de sociétés ou d'associations, obligations et autres titres, à l'exclusion des titres représentatifs de marchandises) », doit être toisé par référence aux enseignements à tirer d'une question préjudicielle portée devant la Cour de justice de l'Union européenne et toisée par arrêt du 13 décembre 2001 dans une affaire n° C-235/00, C. C. & E. / C. F. S. (ECLI:EU:C:2001:696).

A titre liminaire, le tribunal retient enfin que les parties sont d'accord pour dire que l'opération que la société anonyme **SOC.1.) HOLDING** entendait réaliser, à savoir la cession soit de tout ou partie du capital d'une société **SOC.3.)** dont elle détenait 50% du capital, soit de tout ou partie des filiales de la société **SOC.3.)**, constituait une « *opération portant sur des titres* (actions, parts de sociétés ou d'associations, obligations et autres titres, à l'exclusion des titres représentatifs de marchandises) » au sens de la loi TVA et de la directive 2006/112/CEE.

La société anonyme **SOC.1.) HOLDING** estime que sa mission telle que définie dans la lettre de mission du 30 septembre 2014 consistait en un acte d'intermédiation distinct de l'opération portant sur les titres, caractérisé par le fait qu'elle ne prenait pas la place d'une des parties à l'opération portant sur les titres et qu'elle faisait le nécessaire pour que cette opération se réalise, notamment en cherchant des acquéreurs potentiels, en préparant le dossier à leur soumettre, en mettant en place un *data room* en vue d'une procédure de *due diligence*, en coordonnant l'activité d'autres intervenants. Son rôle ne se serait pas limité à fournir de simples conseils, ce qui serait d'autant plus évident que la lettre de mission excluait expressément de son activité les conseils dans le domaine juridique, fiscal, comptable et technique. Elle reproche aux parties défenderesses de vouloir artificiellement décomposer les différents aspects de sa mission, alors cependant qu'il faudrait analyser l'économie générale du contrat pour en déduire une prestation unique et globale, en l'espèce celle de négociation.

Quant à l'argument tiré par les parties défenderesses du traitement fiscal conféré par la société **SOC.2.)** en France aux prestations fournies par elle, la société anonyme **SOC.1.) HOLDING** en exclut la pertinence en raison soit de divergences de législation entre le Luxembourg et la France, soit de l'éventuelle ignorance de la société **SOC.2.)** sur le régime applicable.

Le caractère autonome et indépendant de sa mission serait encore caractérisé par le fait que cette mission devait cesser au jour de la réalisation de l'opération sur titre, sinon au plus tard du 30

septembre 2015, et qu'elle n'assumait qu'une obligation de moyens, ce qui serait le propre d'une opération de négociation dans laquelle le résultat, à savoir la réalisation de l'opération sur titres, ne pourrait pas être garanti, par opposition à une mission de conseil dans laquelle le résultat, à savoir le conseil, devait être atteint.

Les parties défenderesses soulignent en premier lieu que la taxation à la TVA constitue le principe pour toute activité économique, et que l'exonération constitue l'exception en cas de dérogation expresse, et que partant toute dérogation respectivement exonération devrait être interprétée restrictivement. Il en résulterait encore que la société anonyme **SOC.1.) HOLDING** aurait la charge de la preuve que les conditions de l'exonération revendiquée seraient remplies.

Citant à côté des considérants de l'arrêt de la CJUE du 13 décembre 2001 les conclusions de l'avocat général dans cette affaire, elles estiment que les services qui entourent une opération sur titres ne peuvent pas automatiquement bénéficier de l'exonération, et que notamment les purs services de conseils seraient exclus de l'exonération. Or, le rôle de la société **SOC.2.)** se serait limité à un rôle de conseiller. Sur les 10 points énumérés dans la lettre de mission, un total de 8 points aurait trait à une mission de conseil destinée à accompagner la société anonyme **SOC.1.) HOLDING** dans son projet de cession. Les 2 points subsistants qui pourraient rapprocher le rôle de la société **SOC.2.)** de celui d'un négociateur ne suffiraient pas pour qualifier son intervention globalement comme étant un négociateur, ce d'autant plus qu'elle n'aurait pas assumé de rôle de représentation d'une des parties à l'opération sur titres et n'aurait pas détenu de mandat de négociation.

L'exclusion de certains services de conseil de la mission de la société **SOC.2.)** aurait justement été faite parce que d'autres services de conseil, tel que le conseil financier et commercial, étaient inclus. La lettre de mission ferait encore à divers endroits référence à des conseils à fournir par la société **SOC.2.)**.

Les parties défenderesses contestent l'argument de la société anonyme **SOC.1.) HOLDING** tiré de l'existence d'une simple obligation de moyens à charge de la société **SOC.2.)**, propre à une activité de négociation, en estimant que le passage en question viserait uniquement le fait que l'intervention de la société **SOC.2.)** ne garantirait pas l'aboutissement à un contrat de cession, sans pour autant se prononcer sur la nature des obligations à charge de la société **SOC.2.)**. Celles-ci seraient déterminées uniquement par le chapitre I de la lettre de mission, qui ne saurait être

interprété comme incluant une mission de négociation. Dans la mesure où la société **SOC.2.)** n'aurait pas été chargée par mandat de mener les négociations, il serait normal qu'elle n'assume pas d'obligation de résultat de mener celles-ci à bon terme.

L'existence d'une mission de coordination entre différents intervenant ne serait pas non plus exclusive d'une mission de simple conseiller.

Elles se défendent de vouloir découper artificiellement le contrat en différentes parties, mais soutiennent qu'il faudrait en faire une évaluation d'ensemble pour en déduire la caractéristique de contrat portant sur le conseil, et non pas de contrat portant sur la négociation. Les points de la mission se rapprochant d'un rôle de négociateur ne seraient que des accessoires à la mission principale de conseil. Un tel rôle de conseiller serait encore conforme à la description de l'activité de la société **SOC.2.)** telle que présentée sur son site Internet.

Les parties défenderesses soulignent encore que la société **SOC.2.)** aurait considéré dans ses états récapitulatifs adressés à l'administration française les prestations fournies par elle comme étant soumises à TVA, de sorte qu'il faudrait en déduire que la société **SOC.2.)** partagerait leur analyse.

Le tribunal retient en premier lieu qu'il convient de faire une appréciation d'ensemble du contenu et du contexte du contrat conclu entre la société anonyme **SOC.1.) HOLDING** et la société **SOC.2.)** pour apprécier sa qualification. Le tribunal relève encore que dans ce cadre, il faut s'attacher au contrat lui-même et à son contexte particulier. Il faut partant faire abstraction de toutes considérations générales tirées de l'activité de la société **SOC.2.)** telle que décrite sur son site Internet, dès lors qu'une telle description, à la supposée limitée à des missions de conseil, n'est pas de nature à exclure l'existence de missions de négociations dans le cadre de contrats spécifiques.

Le tribunal fera encore abstraction de la question du traitement fiscal de ses prestations adoptées par la société **SOC.2.)** en France, dès lors qu'il appartient au tribunal de porter sa propre appréciation juridique et factuelle sur les éléments du litige, sans devoir se fier à la position qu'a pu adopter un tiers au litige. La position non argumentée et non explicitée d'un tiers à l'instance ne saurait constituer un critère entrant en ligne de compte pour toiser le litige. Il n'est dès lors nul besoin de suivre les parties dans le détail de leurs longs développements consacrés à cette problématique.

Le tribunal note ensuite que c'est à bon droit que les parties défenderesses relèvent, sur base des notions de règle de principe et de règle d'exception, que l'exonération à la TVA constitue l'exception et qu'il appartient à la société anonyme **SOC.1.) HOLDING** d'établir la preuve qu'elle remplit les conditions juridiques et factuelles pour entrer dans le bénéfice d'une exonération.

C'est cependant à tort que les parties défenderesses soutiennent que la négociation au sens de l'article 44, paragraphe 1, point c) de la loi TVA et de l'article 135, paragraphe 1, point f) de la directive 2006/112/CEE requiert l'existence d'un mandat de négociation. Si dans l'affaire n° C-235/00, l'avocat général a opéré un lien étroit entre la notion de « *opérations sur titres* », définies comme étant celles qui créent, modifient ou éteignent les droits et les obligations des parties sur le titre (point n° 31 de ses conclusions) et celle de « *négociations sur titres* » en adoptant une vue restrictive de cette notion excluant les activités qui ne sont pas susceptibles d'avoir une incidence sur le contenu de la relation juridique représentée par le titre (point n° 34 de ses conclusions) pour conclure que les « *prestations accessoires, donc non indispensables, n'ayant aucun contenu substantiel et non susceptibles d'avoir une incidence sur les droits et les obligations qui découlent de la valeur mobilière ... ne peuvent pas non plus être incluses dans la notion de "négociation" et se voir par ce biais appliquer le bénéfice fiscal qui fait l'objet de mon examen. L'idée de "négociation" fait référence à celles de "transiger", de "céder" et de "traiter", en somme à l'idée de disposer de propres droits et intérêts pour parvenir à un accord. La capacité de faire usage du propre patrimoine juridique n'est détenue que par son titulaire ou celui qui le représente, soit en vertu de la loi (autorité parentale, tutelle), soit par disposition conventionnelle (mandat, représentation)* » (points n° 38 et 39 de ses conclusions), la CJUE n'a pas suivi cette opinion dès lors qu'elle écrit au point n° 39 de son arrêt du 13 décembre 2001 que « *l'activité de négociation est un service rendu à une partie contractuelle et rémunéré par celle-ci en tant qu'activité distincte d'entremise. Elle peut consister, entre autres, à lui indiquer les occasions de conclure un tel contrat, à entrer en contact avec l'autre partie et à négocier au nom et pour le compte du client les détails des prestations réciproques* ». Il en résulte que la négociation « *au nom et pour compte du client* » peut faire partie des missions du contrat de négociation, sans qu'elle ne doive obligatoirement être identifiée pour justifier la qualification de contrat de négociation. Les conclusions du Comité TVA couchées dans les lignes directrices de la 104^e réunion du 4-5 juin 2015, citées par les parties défenderesses, ne disent pas autre chose lorsqu'il y est écrit que « *For a service to be considered to constitute "negociation in securities", what is fundamental is that it*

constitutes a “distinct act of mediation”, i.e. that the provider of the exempt service needs to act as an intermediary between two parties, without occupying the position of any of such parties. ... the concept of “negociation in securities” must refer solely to the activities of intermediaries whose role it is to negotiate the terms of a transaction on behalf of the parties with the ultimate aim to procure the completion of the contract ». A aucun moment n’y est-il fait référence à la nécessité d’un pouvoir de représentation ou de mandat.

Dans son arrêt rendu en date du 13 décembre 2001 dans l’affaire n° C-235/00, la CJUE a répondu par deux approches à la question de la définition de la notion de « *négociation portant sur les titres* » :

- Approche inclusive

« Sans qu’il soit nécessaire de s’interroger sur la portée exacte du terme “négociation”, qui apparaît d’ailleurs dans d’autres dispositions de la sixième directive, et notamment dans l’article 13, B, sous d), points 1 à 4, il convient de constater que, dans le contexte du point 5, il vise une activité fournie par une personne intermédiaire qui n’occupe pas la place d’une partie à un contrat portant sur un produit financier et dont l’activité est différente des prestations contractuelles typiques fournies par les parties à de tels contrats. En effet, l’activité de négociation est un service rendu à une partie contractuelle et rémunéré par celle-ci en tant qu’activité distincte d’entremise. Elle peut consister, entre autres, à lui indiquer les occasions de conclure un tel contrat, à entrer en contact avec l’autre partie et à négocier au nom et pour le compte du client les détails des prestations réciproques. La finalité de cette activité est donc de faire le nécessaire pour que deux parties concluent un contrat, sans que le négociateur ait un intérêt propre quant au contenu du contrat » (considérant n° 39)

- Approche exclusive

« En revanche, il ne s’agit pas d’une activité de négociation lorsque l’une des parties au contrat confie à un sous-traitant une partie des opérations matérielles liées au contrat, telles que l’information de l’autre partie, la réception et le traitement des demandes de souscription des titres qui font l’objet du contrat. Dans un tel cas, le sous-traitant occupe la même place que le vendeur du produit financier et n’est donc pas une personne

intermédiaire qui n'occupe pas la place d'une partie au contrat au sens de la disposition en cause » (considérant n° 40)

Dans son arrêt, la CJUE précise encore que « *une opération portant sur les titres se décompose en divers services distincts susceptibles de constituer alors des opérations portant sur les titres, au sens de cette disposition, et de bénéficier de l'exonération qu'elle prévoit* » (considérant n° 23). La même approche doit prévaloir pour la notion de « *négociation sur titre* ».

Dans une affaire n° C-453/05 (ECLI:EU:C:2007:369, V. L./F. L.), la CJUE a encore retenu dans un arrêt du 21 juin 2007 que « *l'activité de négociation peut se limiter à indiquer à une partie au contrat les occasions de conclure un tel contrat* ». Dans une affaire n° C-259/11 (ECLI:EU:C:2012:423, D. Z. V./S. V. F.), la CJUE a ensuite décidé dans un arrêt du 5 juillet 2012 que « *Les activités de courtage et de conseil effectuées par D. Z. dans le litige au principal, ayant consisté en la recherche, contre le paiement d'une rémunération, des acquéreurs pour des biens immobiliers qui ont été, par la suite, vendus et cédés moyennant des transferts d'actions, avaient pour finalité de faire en sorte que, d'une part, F et l'acheteur ainsi que, d'autre part, St. et l'acheteur concluent respectivement un contrat, sans que D. Z. ait un intérêt propre quant au contenu de ces contrats. Lesdites activités correspondent par conséquent au terme "négociation" portant sur des actions au sens de l'article 13, B, sous d), point 5, de la sixième directive* »

Le critère distinctif de l'activité de négociation est partant celui d'accomplissement d'actes autres que ceux qui font normalement partie de l'opération de base portant sur les titres exécutés par les parties à ladite opération de base, dès lors que ces actes ont pour finalité de mettre en relation, d'entremettre, d'agir comme intermédiaire entre, les deux parties à l'opération de base projetée. Contrairement à la vision binaire discutée par les parties, un acte de conseil n'est pas nécessairement exclusif de la notion de négociation. Ainsi, le conseil d'entrer en contact avec tel ou tel interlocuteur ou de conclure un contrat sous telles ou telles conditions constitue par la force des choses un conseil, mais est expressément envisagé par la CJUE comme faisant partie des activités d'entremise.

Ces précisions étant apportées, le tribunal estime que la lettre de mission du 30 septembre 2014 formant la base de la relation entre la société anonyme **SOC.1.) HOLDING** et la société **SOC.2.)** s'inscrit dans la recherche d'acquéreurs potentiels soit de la société **SOC.3.)**, soit des filiales de cette dernière, et la préparation des dossiers, réunions et discussions tendant à convaincre les

amateurs potentiels d'acquérir l'un ou l'autre actif. Sans qu'il ne soit besoin d'entrer dans le détail des différents points de la mission énoncés au chapitre I de cette lettre de mission, il convient d'opérer une appréciation globale du contrat, en l'insérant dans son contexte économique et commercial, pour en déduire qu'il a pour finalité d'opérer et de faciliter la mise en relation de la société anonyme **SOC.1.) HOLDING** avec des tiers acquéreurs potentiels, de sorte que l'activité de la société **SOC.2.)** doit être considérée comme étant une activité d'entremise, et que dès lors l'opération dans son ensemble relève de la notion de négociation.

Cette appréciation est encore confortée par la nature des obligations mises à charge de la société anonyme **SOC.1.) HOLDING**, tel que le relève justement cette dernière. Le caractère d'obligations de pur moyen est affirmée au chapitre I, *in fine*, (« *L'assistance d'SOC.2.) n'implique aucun engagement de parvenir à un accord aboutissant à l'Opération ni aucune garantie quant au succès de ses démarches et des négociations y afférentes ni quant aux informations publiques ou qui lui seraient communiquées par des tiers* ») et au chapitre 7 (« *Le Client reconnaît expressément que la Mission ne renferme qu'une obligation de moyen et qu'SOC.2.) ne saurait en conséquence être tenu d'une quelconque obligation de résultat dans l'exécution de la Mission* »). S'il est certain, tel que le relèvent les parties défenderesses, que ces stipulations se réfèrent aux éléments de la mission de la société **SOC.2.)** tels qu'énumérés au chapitre I, il n'en reste pas moins qu'il en résulte dès lors que l'obligation de réalisation de ces éléments de la mission n'est que de moyen, qualification qui n'est pas adaptée à un pur service de conseil à fournir unilatéralement au client, mais qui s'adapte au contraire à une activité de prospection d'acquéreurs potentiels et d'entremise entre le client et des acquéreurs potentiels.

La demande de la société anonyme **SOC.1.) HOLDING** est partant fondée.

3. Intérêts de retard

La demande de la société anonyme **SOC.1.) HOLDING** relativement aux intérêts de retard a été présentée pour le cas où elle devait être amenée à payer le montant de TVA réclamé par l'AEDT avant le prononcé d'une décision sur le fond dans la présente instance. Dans la mesure où il n'est pas établi que pareil paiement soit intervenu jusqu'au jour du présent jugement, la demande afférente doit être considérée comme étant sans objet, de sorte qu'il n'y a pas lieu d'y prendre position, ni de répondre aux arguments y opposés par les parties défenderesses.

4. Indemnités de procédure

La société anonyme **SOC.1.) HOLDING** demande à se voir allouer une indemnité de procédure de 4.000.- euros.

Les parties défenderesses demandent à se voir allouer une indemnité de procédure de 2.000.- euros.

L'indemnité de procédure ne peut être allouée à la partie succombante. Pour le surplus, l'application de l'article 240 du Nouveau Code de Procédure Civile relève du pouvoir discrétionnaire du juge (Cour de cassation 2 juillet 2015, Arrêt N° 60/15, JTL 2015, N° 42, page 166).

Eu égard à l'issue du litige qui voit les parties défenderesses succomber en leur défense, leur demande est à rejeter. Il serait inéquitable de laisser à la seule charge de la société anonyme **SOC.1.) HOLDING** tous les frais d'avocat qu'elle a dû exposer pour assurer une taxation correcte des prestations acquises sur un tiers. Il y a lieu de lui allouer le montant demandé.

Par ces motifs :

le Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, première chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement,

annule la décision du directeur de l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA du 30 juillet 2018 portant le n° Corr. TVA/Z/97632,

renvoie le dossier devant l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA en vue de l'émission d'un nouveau bulletin de taxation,

condamne l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG et l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA à payer à la société anonyme **SOC.1.) HOLDING** une indemnité de procédure de 4.000.- euros,

déboute l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG et l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA de leur demande basée sur l'article 240 du Nouveau Code de Procédure Civile,

condamne l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG et l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA aux frais et dépens.