

Audience publique du mercredi premier juin deux mille seize.

Numéro 151697 du rôle

Composition :

Thierry HOSCHEIT, premier vice-président,

Vanessa WERCOLLIER, juge,

Lynn STELMES, juge délégué,

Linda POOS, greffier.

E n t r e :

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

partie demanderesse aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Gilles HOFFMANN d'Esch/Alzette du 1^{er} février 2013,

comparaissant par Maître Yves PRUSSEN, avocat, demeurant à Luxembourg,

e t :

l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, en la personne de son directeur, ayant ses bureaux à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

partie défenderesse aux termes du prédit exploit HOFFMANN,

comparaissant par Maître Jean SCHAFFNER, avocat, demeurant à Luxembourg.

Le Tribunal :

Par exploit d'huissier du 1^{er} février 2013, la société anonyme **SOC.1.)** INTERNATIONAL (ci-après la société **SOC.1.))** 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 y voir redresser les bulletins de taxation d'office émis pour les années 2004 et 2005 en ce que ce serait à tort que l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines aurait qualifié comme non-déductible de TVA payée par elle en amont

- pour l'année 2004 à concurrence d'un montant de 608.894,01€ correspondant à la TVA au taux de 12% appliquée au montant de 5.074.116,77€, qui résulte de la différence entre
 - o d'une part les services acquis par la société **SOC.1.)** pour une valeur de 6.014.964,02€, ce « essentiellement » sur la société de droit français **SOC.1.)** SAS (actuellement la société de droit français **SOC.1'.) SAS**) (ci-après la société **SOC.1'.) SAS**) suivant
 - une facture 04001 du 11 mars 2004 d'un montant HTVA de 870.882€
 - une facture 04005 du 24 juin 2004 d'un montant HTVA de 927.565€
 - une facture 04006 du 30 juin 2004 d'un montant HTVA de 1.268.743€
 - une facture 04007 du 30 septembre 2004 d'un montant HTVA de 1.193.172€
 - et

- d'autre part le chiffre d'affaires réalisé par la société **SOC.1.)** pour une valeur de 940.847,25€
- pour l'année 2005 à concurrence d'un montant de 54.074,99€ correspondant à la TVA au taux de 12% appliquée au montant de 450.624,92€, qui résulte de la différence entre
 - d'une part les services acquis par la société **SOC.1.)** pour une valeur de 4.274.587,60€, ce « essentiellement » sur la société de droit français **SOC.1'.) SAS** (anciennement la société de droit français **SOC.1.) SAS**) (ci-après la société **SOC.1'.) SAS**) suivant
 - une facture 05002 du 9 mai 2005 d'un montant HTVA de 1.201.628€
 - une facture 05003 du 28 juillet 2005 d'un montant HTVA de 1.451.936€
 - une facture 05004 du 31 décembre 2005 d'un montant HTVA de 1.905.722,76€
 - une facture 05005 du 31 décembre 2005 d'un montant HTVA de 86.178,86€
 - et
 - d'autre part le chiffre d'affaires réalisé par la société **SOC.1.)** pour une valeur de 3.823.962,68€.

La société **SOC.1.)** demande encore à se voir restituer les montants indûment payés, majorés des intérêts. Le tribunal admet que la société **SOC.1.)** entend se faire rembourser ainsi les montants de 608.894,01€ et de 54.074,99€.

Par conclusions du 20 mai 2015, la société **SOC.1.)** explique que dans le cadre des discussions d'arrangement avec l'AED, elle avait accepté à un certain moment d'appliquer à certains services lui facturés par la société **SOC.1'.) SAS** une règle de proratisation en fonction de son taux de détention dans différents véhicules d'investissements, mais qu'elle entendait à l'heure actuelle appliquer à cette problématique la règle de droit qui lui permettrait d'opérer en tant que holding active une déduction pleine et entière de ces montants au titre de la TVA afférente aux frais généraux liés à la gestion de ses filiales ou à la constitution de nouvelles filiales. Elle augmente par voie de conséquence sa demande en remboursement à concurrence de la somme de 82.701,11€.

A l'audience du 2 décembre 2015, l'instruction a été clôturée.

A l'audience du 14 avril 2016, le juge de la mise en état a été entendu en son rapport oral.

Maître Yves PRUSSEN, avocat constitué, a conclu pour la société **SOC.1.**)

Maître Jean SCHAFFNER, avocat constitué, a conclu pour l'AED.

Le litige prend sa source dans un contrôle approfondi mené par l'AED qui a conduit à un procès-verbal de vérifications non daté sur base duquel deux bulletins de taxation d'office ont été émis en date du 25 janvier 2012 pour les années 2004 et 2005.

Suite à la réclamation introduite auprès du directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines en date du 7 mai 2012, celui-ci a pris une décision de rejet en date du 22 octobre 2012, notifiée le 2 novembre 2012. Cette décision fait l'objet de la présente instance, qui a été introduite dans les forme et délai de la loi et est partant recevable à cet égard.

Observations préliminaires

1/ Le tribunal tient à noter à ce stade

- que le procès-verbal de vérifications de l'AED ne se réfère pas à des factures déterminées ou identifiées pour rejeter la demande en déductibilité de la TVA qui serait associée à de telles factures, mais qu'elle procède à ce qu'elle appelle un calcul par les sommes en déduisant des frais encourus par la société **SOC.1.)** en amont qui n'ont pas fait l'objet d'une régularisation dans le cadre de la procédure de vérification le chiffre d'affaire réalisé par la société **SOC.1.)** en aval et en refusant la déductibilité de la TVA payée en amont sur le montant représentant cette différence.

Le calcul se présente comme suit :

	Chiffre d'affaires en aval	Frais nets en amont non régularisés	Frais « non justifiés »	TVA sur frais « non justifiés »
	(colonne 1)	(colonne 2)	(colonne 3 = 2 - 1)	(12% x colonne 3)
2004	940.847,25	6.014.964,02	5.074.116,77	608.894,01
2005	3.823.962,68	4.274.587,60	450.624,92	54.074,99

- que le total des factures énoncées par la société **SOC.1.)** (870.882 + 927.565 + 1.268.743 + 1.193.172= 4.260.362€ pour l'année 2004 ; 1.201.628 + 1.451.936 + 1.905.722,76 + 86.178,86 = 4.645.465,62€) ne correspond pas aux montants qu'elle indique comme ayant servi d'élément de calcul à la taxation d'office et tels que ces

montants résultent des bulletins de taxation d'office (6.014.964,02€ pour l'année 2004 ; 4.274.587,60€ pour l'année 2005).

C'est partant à tort que la société **SOC.1.)** se réfère dans son assignation à des factures individualisées en alléguant que la déduction lui aurait été refusée au titre de celles-ci. Dans ses conclusions du 30 avril 2014, elle décrit d'ailleurs correctement l'objet du litige dans les termes suivants :

« [...] la déduction de la TVA en amont est refusée dans la mesure où celle-ci dépasse la TVA en aval grevant les services que la demanderesse a facturés à ses cocontractants. L'administration calcule la différence entre le montant payé pour des prestations de services reçues par la demanderesse (les achats) et celui des prestations de services facturées par la demanderesse (les ventes), multiplie cette différence par le taux de TVA applicable. C'est ce montant dont la déduction est refusée au titre de TVA en amont. »

2/ Nonobstant cette généralité de la contestation, le tribunal retient sur base des développements opérés tout au long de la procédure que les seules prestations en cause, dont la déduction est refusée par l'AED, concernent les prestations fournies par la société **SOC.1.)** SAS. Le présent jugement ne trouve partant à s'appliquer que dans cette mesure.

3/ Le tribunal retient encore à ce stade que le procès-verbal de vérifications comporte des développements détaillés, bien que parfois difficilement compréhensibles, et chiffrés, et que ces chiffres ont été repris dans les bulletins de taxation d'office, mais que dans sa décision, le directeur retient seulement brièvement, pour rejeter le recours de la société **SOC.1.)**, qu'il ne serait pas établi que les biens et services acquis par la société **SOC.1.)** au titre desquels elle fait valoir la déduction de la TVA payée en amont seraient en lien direct et immédiat avec une activité en aval ouvrant droit à déduction, et que les argumentaires développés par les parties dans leurs conclusions vont largement au-delà tant du contenu de la décision directoriale que du procès-verbal de vérifications. Compte tenu de la nature du recours institué par l'article 76 de la loi TVA et des pouvoirs qui en découlent pour le tribunal, il y a lieu de répondre au fond aux arguments développés par les parties dans leurs écritures.

4/ Il y a toutefois lieu d'écarter de cette analyse la contestation de l'AED tenant à l'irrégularité formelle des factures produites par la société **SOC.1.)** dans le cadre des opérations de vérification, contestation à laquelle la société **SOC.1.)** oppose à bon droit un moyen d'irrecevabilité.

La question de la régularité formelle des factures n'est en effet abordée ni dans le procès-verbal de vérifications, ni dans la décision directoriale. Or, la procédure administrative de vérification est destinée à donner à l'AED une vue sur l'activité de l'assujéti afin de vérifier l'exactitude des déclarations de TVA introduites par ce dernier. Cette vérification débute normalement par la prise de connaissance de l'ensemble de la comptabilité, y inclus les factures émises et reçues. Si le libellé de ces factures devait révéler de quelconques irrégularités qui ne permettraient pas à l'AED d'assumer sa mission de vérification, il lui appartiendrait de les relever de suite et soit demander les clarifications qui font défaut soit d'en tirer les conclusions qui s'imposent. A défaut pour elle d'avoir agi en ce sens dans le cadre de la procédure administrative, il faut admettre soit que les factures lui paraissaient suffisamment régulières et conformes, soit que les explications requises lui ont été fournies. Elle n'est plus recevable à soulever l'irrégularité formelle des factures au stade de la procédure judiciaire de contestation de la décision directoriale.

Contexte factuel et économique et position sommaire des parties

Il convient d'exposer à ce stade le raisonnement mené par l'AED pour procéder à la taxation d'office.

La procédure de vérifications à laquelle a procédé l'AED et qui a abouti aux bulletins de taxation querellés s'inscrit dans une vérification globale d'un groupe d'entreprises dénommé **SOC.1.)** actif sur le marché de l'immobilier. D'après les explications fournies par la société **SOC.1.)**, et non contestées par l'AED, ce groupe comprend

- des sociétés immobilières qui sont propriétaires d'immeubles
- des sociétés d'investissement qui détiennent des participations dans des sociétés immobilières ou des fonds d'investissement
- des sociétés de gestion qui sont chargées d'assurer la gestion des immeubles et les investissements immobiliers (services de conseil et de gestion d'actifs) des sociétés d'investissement et immobilières.

Ces prestations sont rémunérées sur une base variable en fonction de la valeur des actifs immobiliers associés aux sociétés d'investissement ou immobilières auxquelles les services sont prestés.

- des sociétés de services qui fournissent des prestations relatives à la gestion des immeubles et aux investissements immobiliers (comptabilité, audit, conseil, logistique, administration).

Ces prestations sont rémunérées par un forfait.

La société **SOC.1.)** explique que dans cette structure, elle occupe une fonction à la fois de société de service, de société de gestion et de holding qui détient des participations dans des sociétés immobilières et des fonds d'investissement. En tant que société de gestion, elle fournirait des services aux sociétés d'investissement et immobilières, ainsi qu'aux investisseurs et détenteurs de parts de ces entités.

Elle explique encore que pour les années en discussion, elle n'a pas directement fourni en tant que société de services des services aux sociétés d'investissement et immobilières du groupe, mais qu'elle a sous-traité ces prestations à une autre société de services du groupe, la société **SOC.1'.) SAS**. Elle se serait vu facturer les prestations ainsi acquises sur la base d'un système du *cost plus*, à savoir le coût d'acquisition des services par la société **SOC.1'.) SAS** auprès de prestataires tiers majoré d'un pourcentage de 10%, et aurait refacturé ces services aux sociétés d'investissement et immobilières en fonction de la valeur des actifs immobiliers sous-jacents.

La société **SOC.1'.) SAS** étant située en France, les prestations acquises sur celle-ci par la société **SOC.1.)** sont facturées hors TVA, la société **SOC.1.)** procédant à l'autoliquidation auprès de l'AED.

Au cours des années 2004 et 2005 qui se trouvent en discussion, la société **SOC.1.)** s'est vue facturer par la société **SOC.1'.) SAS** des prestations en amont pour un montant supérieur à ce que la société **SOC.1.)** a facturé en aval aux sociétés d'investissement et immobilières. Dans le cadre de sa déclaration de TVA par laquelle la société **SOC.1.)** déclare la TVA collectée en aval, et qu'elle doit continuer à l'AED, la société **SOC.1.)** prétend pouvoir déduire l'intégralité de la TVA payée, respectivement autoliquidée, en amont. Le montant de la TVA payée respectivement autoliquidée en amont étant supérieur sur ces deux années à la TVA collectée en aval, il en résulte pour la société **SOC.1.)** selon ses déclarations un excédent de TVA dont elle demande le remboursement.

L'AED conteste ces prétentions de la société **SOC.1.)** en s'opposant à ce que l'intégralité de la TVA payée respectivement autoliquidée en amont puisse être déductible. Elle estime en substance, sous réserve d'une présentation plus détaillée ci-après, que les biens et services

acquis par la société **SOC.1.)** en amont n'auraient pas tous été affectés à une activité économique en aval soumise à TVA, ou du moins qu'il ne serait pas établi avec la certitude requise que les biens et services acquis en amont se trouvaient dans un lien direct et immédiat avec la fourniture de biens et services livrés en aval soumis à TVA. Elle considère que les biens et services acquis ont été affectés pour partie à des activités hors champ d'application de la TVA (à savoir la détention de participation, « assujetti partiel »), pour partie à des activités exonérées de TVA (« assujetti mixte ») et pour partie à une autoconsommation. Elle admet qu'il y a eu affectation des biens et services acquis en amont à une activité économique en aval soumise à TVA seulement à concurrence de la valeur des biens et services refacturés aux sociétés d'investissement et immobilières. L'AED justifie son approche essentiellement par la disproportion selon elle importante dans le chef de la société **SOC.1.)** entre la TVA décaissée en amont et la TVA encaissée en aval. Elle met encore en cause le caractère selon elle forfaitaire de la refacturation, en ce que la société **SOC.1.)** acquiert sur la société **SOC.1'.) SAS** tout un ensemble de biens et services pour des besoins différents et les refacture globalement aux sociétés immobilières et d'investissement, sans autres précisions sur la nature des biens et services refacturés et sans distinction selon les destinataires des prestations. Elle considère finalement que par ce biais, les sociétés d'investissement et immobilières seraient amenées à supporter une partie du coût de biens et services auxquels elles n'ont pas recours, notamment les frais d'étude et de conseil exposés pour les investissements projetés futurs.

L'AED résume sa position dans ses conclusions du 30 août 2013, page 16, en écrivant que « *la déduction de **SOC.1.)** [...] doit donc être strictement limité à la TVA facturée, ou du moins à la TVA en amont pour laquelle un lien direct et immédiat peut être établi avec les services facturés en aval* ».

L'AED considère encore que les services prestés par la société **SOC.1.)** à travers la société **SOC.1'.) SAS** au profit des sociétés d'investissement et immobilières portent sur des immeubles situés en France et qu'ils seraient par conséquent soumis à la TVA en France. Ces services ne sauraient partant être considérés dans le cadre de l'application du système de TVA au Luxembourg.

La société **SOC.1.)** résiste à cette argumentation de l'AED en soutenant tout d'abord que le modèle économique adopté par le groupe **SOC.1.)** induirait logiquement, compte tenu de la situation du marché immobilier en 2004 et 2005, la situation décrite par l'AED. Dans ce cadre, elle explique d'abord qu'elle est une société à spectre d'activité large, avec une surface

financière étendue, qui lui permettrait de courir des risques et de se faire rémunérer compte tenu du risque encouru par elle. Détenant une participation dans les sociétés d'investissement et immobilières, elle assumerait le risque de ces participations et pourrait en contrepartie se faire rémunérer pour les services fournis à ces entités en fonction des actifs sous-jacents. En raison de la mauvaise situation économique mondiale en 2004 et 2005, les revenus encaissés à ce titre auraient été fortement réduits. Elle n'aurait toutefois pas créé en interne une structure dédiée à prester des services aux sociétés d'investissement et immobilières dans lesquelles elle détient une participation, mais aurait sous-traité ces prestations à une autre société du groupe, la société **SOC.1'.) SAS**. Elle explique ensuite que la société **SOC.1'.) SAS** est une société spécialisée du groupe **SOC.1.)** dont la mission consiste uniquement à fournir des services et conseils. Celle-ci n'aurait pas de surface financière particulière et n'assumerait aucun risque en termes d'investissements ou de prises de participations, et se ferait ainsi logiquement rémunérer d'après un mécanisme régulier, en l'espèce sur base du *cost plus* moyennant majoration de 10% des biens et services acquis pour les besoins des prestations fournies aux sociétés d'investissement et immobilières à travers la société **SOC.1.)**. Ainsi, il serait d'une part tout à fait normal que pendant les années sous examen, sa propre activité aurait été déficitaire et d'autre part qu'elle assumerait en amont des frais de TVA supérieurs aux encaissements de TVA opérés en aval, donnant droit à remboursement. Cette situation se serait inversée au cours des années subséquentes. Le droit au remboursement de la TVA serait par ailleurs indépendant du résultat de l'entreprise et ne serait donc pas lié à l'existence d'une exploitation bénéficiaire. Il serait d'autre part normal, compte tenu de sa position dans le groupe **SOC.1.)**, qui fait qu'elle encourt et assume certains risques financiers, et de la position des sociétés d'investissement et immobilières qui profitent de tout un ensemble de services sans devoir se soucier de leur mise en place, que la refacturation se fasse d'une manière globale.

Concernant les factures qu'elle reçoit de la part de la société **SOC.1'.) SAS**, elle explique que celles-ci ne pourraient pas être plus détaillées, puisque les salariés de celle-ci prendraient en charge toutes les missions confiées à la société **SOC.1'.) SAS**, et qu'exiger que les salariés de la société **SOC.1'.) SAS** fassent des relevés précis quant à la question de savoir à quel moment ils prestent quels services au profit de quelle entité imposerait une contrainte administrative trop lourde rendant inopérante toute la réglementation sur la TVA.

Concernant les factures émises sur les sociétés d'investissement et immobilières, la société **SOC.1.)** explique qu'il s'agit pour partie de sociétés dans lesquelles elle ne détient qu'une

participation minoritaire, se trouvant ainsi sous le contrôle des actionnaires majoritaires, ce qui exclurait toute facturation qui ne serait pas en phase avec les réalités économiques.

La société **SOC.1.)** oppose encore à la position de l'AED qu'un certain nombre de biens et services acquis par elle le sont en vue de préparer des opérations d'investissement futures qui ne génèrent pas tout de suite un chiffre d'affaire en aval. Ce chiffre d'affaire pourrait n'être généré que des années plus tard, ou le cas échéant jamais au cas où l'investissement projeté ne devait pas être mené à terme, mais la TVA décaissée sur les frais engagés à cet effet n'en serait pas moins déductible. Le raisonnement de l'AED basant sur la disproportion entre la TVA décaissée en amont et la TVA encaissée en aval ne tiendrait pas compte de cette réalité.

La société **SOC.1.)** soutient en fin de compte que certains biens et services acquis par elle, s'ils devaient être écartés de l'opération de déduction de la TVA décaissée en amont comme ne se trouvant pas dans un lien suffisamment direct et immédiat avec une opération en aval soumise à TVA, n'en devaient pas moins entrer en ligne de compte dans l'opération de déduction comme faisant partie de ses frais généraux qui sont en tant que tels incorporés dans le coût des biens et services livrés par elle en aval.

Concernant la localisation des services acquis et refacturés, la société **SOC.1.)** conteste qu'ils puissent être localisés aux lieux de situation des immeubles. Les services prestés, bien que se rattachant à des immeubles, n'auraient pas pour objet des immeubles.

La société **SOC.1.)** estime encore que l'approche adoptée par l'AED en ce qu'elle refuserait d'accorder la déduction pour une part importante des biens et services acquis par elle reviendrait à affecter l'intégralité de ces biens et services à son activité de holding passive, alors cependant que les frais encourus pour une telle activité de holding seraient des plus réduits. L'approche de l'AED manquerait ainsi de logique économique.

Appréciation juridique

Le droit à déduction

Le cadre légal

L'interaction entre la TVA payée en amont et la TVA encaissée en aval et le droit à déduction qui en découle au profit de l'entreprise sont régis par les articles 48 à 51 de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée. Ces dispositions se lisent comme suit :

« Article 48

1. Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de son entreprise et sous réserve des dispositions prévues aux articles 49 à 54, l'assujetti a le droit de déduire du montant de la taxe dont il est redevable en raison des opérations imposables effectuées par lui les montants suivants :

- a) [...]*
- b) [...]*
- c) [...]*
- d) [...]*
- e) [...]*
- f) [...]*
- g) [...]*

Article 49

1. N'est pas déductible la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé les biens et les services qui sont utilisés pour effectuer des livraisons de biens et des prestations de services exonérées ou ne rentrant pas dans le champ d'application de la taxe.

[2. ...]

Article 50

1. En ce qui concerne les biens et les services qui sont utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des livraisons de biens et des prestations de services ouvrant droit à déduction ainsi que des livraisons de biens et des prestations de services n'ouvrant pas ce droit, la déduction n'est admise que pour la partie de la taxe sur la valeur ajoutée qui est proportionnelle au montant relatif aux premières opérations.

Le prorata de déduction prévu à l'alinéa qui précède est déterminé sur une base annuelle pour l'ensemble des opérations effectuées par l'assujetti. Il est fixé en pourcentage selon des modalités de calcul à établir par règlement grand-ducal et arrondi à l'unité supérieure.

2. Un règlement grand-ducal pourra prévoir, dans les limites et sous les conditions qu'il fixera, que le prorata de déduction établi au paragraphe 1^{er} ne doit pas être appliqué, lorsque le montant de la taxe non déductible est insignifiant.

Article 51

Par dérogation aux dispositions de l'article 50, l'administration peut autoriser l'assujetti, sur sa demande et sous les conditions qu'elle fixera, à opérer la déduction suivant l'affectation réelle de tout ou partie des biens et des services utilisés.

De même l'administration peut obliger l'assujetti de procéder de la manière prévue à l'alinéa qui précède, lorsque l'application du prorata visé à l'article 50 aboutit à créer des inégalités dans l'application de la taxe.

L'administration peut encore autoriser ou obliger l'assujetti, sous les conditions qu'elle fixera, à appliquer des prorata spéciaux pour chaque secteur ou pour certains secteurs de son activité économique. »

*La qualité d'assujetti de la société **SOC.1.)** et l'étendue du droit à déduction*

La première question à résoudre est celle de la qualité de la société **SOC.1.)** (assujetti ou assujetti partiel ou assujetti mixte) et des conséquences qui en découlent en termes de déductibilité de la TVA.

1/ Le mécanisme de la TVA opère la distinction entre les activités économiques soumises à la TVA (tels que des services fournis à des filiales), les activités économiques exemptées de TVA (tels que les services de financement) et les activités non économiques non soumises à la TVA (tel que la détention de participations dans des filiales). Dans ce cadre, il est encore décidé qu'une société holding qui, accessoirement à son activité principale de gestion des parts sociales des sociétés dont elle détient tout ou partie du capital social, acquiert des biens et des services qu'elle facture ensuite auxdites sociétés est autorisée à déduire le montant de la TVA payée en amont à condition que les services acquis en amont aient un lien direct et immédiat avec des opérations économiques en aval ouvrant droit à déduction (CJUE 6 septembre 2012, C-496/11, Po.).

Cet arrêt précise encore que la simple acquisition et la simple détention de parts sociales ne doivent pas être considérées comme des activités économiques au sens de la sixième directive,

conférant à leur auteur la qualité d'assujetti (considérant 32), mais que l'immixtion d'un holding dans la gestion des sociétés dans lesquelles il a pris des participations constitue une activité économique (considérant 34) (dans le même sens CJUE C-108/14 et C-109/14, La. + Mi.).

2/ Il n'est pas contesté que la société **SOC.1.)** en tant qu'elle refacture des prestations acquises par ailleurs exerce une activité économique et que partant en tant que telle elle est soumise au système de la TVA.

3/ Dans son assignation, la société **SOC.1.)** explique qu'elle est un assujetti partiel, en ce qu'elle effectue à la fois des opérations situées dans le champ d'application de la TVA (les activités de conseil et de gestion, respectivement la refacturation des services de conseil et de gestion) et des opérations situées hors du champ d'application de la TVA (la détention passive de participations). Elle y écrit expressément qu'au cours des années en discussion, elle n'a pas accompli d'activité de financement (qui se trouve exonérée de TVA).

Dans ses conclusions du 30 avril 2014, la société **SOC.1.)** écrit que « *il n'est pas contesté que la demanderesse a une activité mixte* ». Bien que la notion d'assujetti mixte renvoie d'après les propres explications de la société **SOC.1.)** à un assujetti qui effectue à la fois une activité économique soumise à TVA et une activité exonérée de TVA, elle poursuit dans ses conclusions du 30 avril 2014 en expliquant que « *l'administration reproche à la demanderesse de ne pas avoir procédé à une affectation réelle des frais en amont pour distinguer entre frais de holding pure [qui est une activité non économique ne relevant pas du champ d'application de la TVA] et ceux ayant trait à l'activité économique soumise à TVA* », se plaçant ainsi nécessairement dans le cadre d'un assujetti partiel.

Dans les conclusions prises en date du 20 mai 2015, la société **SOC.1.)** affirme finalement qu'elle serait tant un assujetti partiel, exerçant à côté de son activité économique soumise à TVA une activité de holding pure (située hors champ d'application de la TVA), qu'un assujetti mixte, en faisant référence à côté de son activité économique soumise à TVA à une activité de financement (exonérée de TVA) dont elle avait exclu l'existence auparavant.

Aucun élément du dossier ne permet de retenir que la société **SOC.1.)** aurait accompli au cours des deux années sous examen des opérations de financement ou d'autres activités exonérées de TVA. Il y a partant lieu d'exclure dans son chef la qualification d'assujetti mixte.

4/ Dans ses conclusions du 20 mai 2015, la société **SOC.1.)** explique encore qu'elle n'exerce en réalité pas seulement une activité de holding pure, située hors du champ d'application de la

TVA, mais également une activité de holding active en déployant une activité de gestion et d'administration au profit de ses sociétés affiliées. En tant que holding mixte, l'AED devrait lui permettre de déduire l'intégralité des frais encourus en amont auprès de la société **SOC.1'.**) SAS, y compris ceux encourus pour les seuls besoins des prises de participations.

L'AED oppose à ces développements que la société **SOC.1.**) ne participerait pas activement à la gestion de ses filiales, mais se limiterait à leur refacturer des services acquis auprès d'une autre entreprise.

En l'espèce, il est constant que la société **SOC.1.**) acquiert des prestations sur la société **SOC.1'.**) SAS pour les refacturer en aval pour les besoins des sociétés d'investissement et immobilières dans lesquelles elle détient une participation et que la société **SOC.1.**) détient par ailleurs des participations dans des sociétés au profit desquelles elle ne preste pas de services de gestion, d'investissement, comptables et administratifs. La société **SOC.1.**) est partant à qualifier de holding dit mixte au sens du droit des sociétés.

Contrairement à l'argument de l'AED, le fait que la société **SOC.1.**) effectue une simple opération de refacturation n'exclut pas le droit à déduction dans le cadre de la loi TVA. L'argument afférent de l'AED doit être rejeté à la lecture de la jurisprudence de la CJUE. Dans l'arrêt précité du 6 septembre 2012 (C-496/11, Po.), la CJUE décide « *qu'une société holding telle que celle en cause au principal qui, accessoirement à son activité principale de gestion des parts sociales des sociétés dont elle détient tout ou partie du capital social, acquiert des biens et des services qu'elle facture ensuite auxdites sociétés est autorisée à déduire le montant de la TVA payée en amont [...]* ». Un arrêt subséquent (CJUE du 16 juillet 2015, C-108/14 et C-109/14, La. + Mi.) a précisé le droit à déduction d'une telle holding qui intervient activement dans la gestion de certaines de ses filiales et exerce à l'égard d'autres filiales une simple activité de détention de parts, en précisant que :

« les frais liés à l'acquisition de participations dans ses filiales supportés par une société holding qui ne participe à la gestion que de certaines d'entre elles et qui, à l'égard des autres, n'exerce, en revanche, pas d'activité économique doivent être considérés comme faisant partie seulement partiellement de ses frais généraux, de telle sorte que la TVA acquittée sur ces frais ne peut être déduite qu'en proportion de ceux qui sont inhérents à l'activité économique, selon des critères de ventilation définis par les États membres, lesquels, dans l'exercice de ce pouvoir, doivent tenir compte – ce qu'il appartient aux juridictions nationales de vérifier – de la finalité et de l'économie de la sixième directive

et, à ce titre, prévoir un mode de calcul reflétant objectivement la part d'imputation réelle des dépenses en amont à l'activité économique et à l'activité non économique ».

En excluant le droit à déduction intégral (« *les frais ... doivent être considérés comme faisant partie seulement partiellement de ses frais généraux, de telle sorte que la TVA acquittée sur ces frais ne peut être déduite qu'en proportion de ...*»), cet arrêt reconnaît *a contrario* nécessairement que de tels frais sont par principe déductibles.

Bien que cet arrêt traite au fond, tel que l'indique le considérant 25, des « *frais liés à l'acquisition de participations dans ses filiales supportés par une société holding qui participe à leur gestion et qui, à ce titre, exerce une activité économique* », la même solution doit également prévaloir à l'égard de sociétés holding, tel que la société **SOC.1.**), qui fournissent à leurs filiales des services administratifs, financiers, commerciaux et techniques, même si c'est à travers une société tierce, puisque l'arrêt de la CJUE du 6 septembre 2012 (C-496/11, Po.) se réfère explicitement à une activité de refacturation.

5/ La société **SOC.1.**) est partant un assujetti partiel qui est fondé à faire valoir la déduction de la TVA acquittée en amont dans le cadre de l'acquisition des prestations acquises pour les besoins des sociétés d'investissement et immobilières en proportion des frais qui sont inhérents à l'activité économique en aval.

La méthode d'affectation des coûts

Principes juridiques

En présence d'un assujetti partiel, exerçant à la fois une activité relevant du champ d'application de la TVA et une activité non économique soustraite au champ d'application de la TVA se pose la question, dans le cadre de l'opération de déduction du coût de la TVA supportée en amont, de l'utilisation des biens et services acquis en amont.

La société **SOC.1.**) fait valoir que dans son cas, « *la déduction est admise, mais uniquement au prorata des opérations ouvrant droit à déduction. Cette règle est consacrée par l'article 50 LTVA qui dispose qu'“en ce qui concerne les biens et les services qui sont utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des livraisons de biens et des prestations de service ouvrant droit à déduction ainsi que des livraisons de biens et des prestations de services n'ouvrant pas ce droit, la déduction n'est admise que pour la partie de la taxe sur la valeur ajoutée qui est*

proportionnelle au montant relatif aux premières opérations” (lire celles ouvrant droit à déduction) ». Cette méthode du prorata général ne serait à exclure que si une autre méthode permettrait d’opérer une détermination plus précise du droit à déduction. Elle conteste qu’on puisse considérer dans ce cadre, du moins dans le cas d’espèce, une règle basée sur le lien direct entre les biens et services acquis et les biens et services prestés.

L’AED entend faire application du principe de l’affectation directe, subordonnant le droit à déduction de la TVA à la preuve qu’il existe un lien direct et immédiat entre l’opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction. Pour l’AED, l’existence de ce lien direct détermine l’étendue du droit à déduction en ce sens que si la vérification de cette affectation directe permet de constater qu’une prestation acquise est intégralement ou pas du tout intégrée dans la prestation fournie en aval, le droit à déduction est selon les cas intégral ou inexistant, et que si cette vérification permet de constater une affectation partielle de la prestation acquise à la fois à une activité soumise à TVA et à une activité non soumise à TVA, il faut en principe appliquer un calcul au prorata. Dans le cas d’espèce, l’AED fait cependant valoir que l’application d’un prorata général sur cette dernière catégorie de coûts ne donnerait pas un résultat conforme à la réalité économique et qu’il faudrait là encore effectuer un contrôle de l’affectation directe. A l’appui de sa position, l’AED invoque l’article 51 de la loi TVA qui lui permettrait d’imposer aux assujettis la méthode de l’affectation réelle lorsque cette méthode paraît refléter au mieux la réalité économique.

Un assujetti partiel acquiert des biens et services qui peuvent recevoir différentes destinations : soit aux seules fins de l’activité économique soumise à TVA, soit aux seules fins de l’activité située hors du champ d’application de la TVA, soit aux deux fins. Par rapport à l’opération de déduction, deux situations peuvent dès lors se présenter :

- ou bien les biens et les services achetés sont utilisés exclusivement soit pour l’une, soit pour l’autre de ces activités ; dans un tel cas le droit de déduction de la TVA en amont est acquis ou refusé intégralement selon la destination des biens et services
- ou bien les biens et services achetés sont utilisés pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à la déduction ainsi que des opérations n’ouvrant pas ce droit ; dans un tel cas, se pose la question des modalités de calcul de la déduction.

La façon de résoudre ce problème a été précisée par l’arrêt de la CJUE du 6 septembre 2012 (C-496/11, Po.), qui opère la distinction suivante selon que l’activité non soumise à la TVA est une opération exonérée (les assujettis mixtes) ou une opération non économique (les assujettis partiels) :

- lorsque lesdits biens et services sont utilisés par la société holding pour effectuer à la fois des opérations économiques ouvrant droit à déduction et des opérations économiques n'ouvrant pas droit à déduction, la déduction n'est admise que pour la partie de la TVA 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 à l'article 17, paragraphe 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
- lorsque lesdits biens et les services sont utilisés à la fois pour des activités économiques et des activités non économiques, l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive n'est pas applicable et les méthodes de déduction et de ventilation sont définies par les États membres qui, dans l'exercice de ce pouvoir, doivent tenir compte de la finalité et de l'économie de la sixième directive 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.

Il résulte de cet agencement que c'est à bon droit que l'AED fait valoir qu'il faut examiner pour chaque coût engagé par l'assujetti s'il se trouve incorporé intégralement, partiellement ou pas du tout dans les opérations économiques en aval relevant du champ d'application de la TVA (opération d'affectation), et qu'il faut par la suite, pour la seule catégorie des coûts qui sont partiellement incorporés dans les opérations économiques en aval relevant du champ d'application de la TVA, déterminer à concurrence de quelle valeur ils le sont, en distinguant selon que l'exclusion du champ d'application de la TVA résulte d'une exemption (opération de proratisation) ou du caractère non économique de l'opération (méthode de déduction et de ventilation à définir par l'État membre compétent).

Les contestations préliminaires de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines

En l'espèce, la société **SOC.1.)** a procédé aux répartitions suivantes dans ses déclarations de TVA :

- i. les frais légaux, fiscaux et de conseil ont été considérés comme étant liés à l'activité holding exclue du champ d'application de la TVA et la TVA afférente a partant été considérée comme non-déductible
- ii. les frais facturés par la société **SOC.1'.**) SAS ont été considérés comme étant liés à l'activité de gestion relevant du champ d'application de la TVA et la TVA afférente a été considérée comme intégralement déductible
- iii. pour les autres frais, la société **SOC.1.)** a opéré une répartition en tenant compte des revenus d'intérêts et une partie de la TVA afférente, proportionnelle aux revenus d'intérêts, a été considérée comme non-déductible.

Ces explications sont confirmées par l'AED dans ses conclusions du 30 août 2013.

Le tribunal en déduit que la société **SOC.1.)** a procédé à une affectation des prestations acquises pour les points i) (affectation intégrale à une activité non économique non soumise à taxe) et ii) (affectation intégrale à une activité économique soumise à taxe) et à une proratisation pour le point iii).

La discussion entre parties ne porte ainsi pas primordialement sur les principes applicables, mais sur la question de savoir si certaines dépenses relèvent de l'une ou de l'autre catégorie.

A l'origine, seul le point ii) a donné lieu à débat, l'AED refusant la déductibilité pour l'intégralité de la TVA en question au motif qu'il n'existe pas de lien direct et immédiat entre toutes les prestations acquises en amont et les prestations facturées en aval. En cours de procédure, le point i) a également donné lieu à débat, la société **SOC.1.)** revenant sur sa position initiale consistant à dire qu'elle ne détient que des participations passives exclues du champ d'application de la TVA pour dire qu'elle détient activement des participations dans d'autres sociétés et que cette activité relève du champ d'application de la TVA. Là encore, l'AED refuse la déductibilité pour l'intégralité de la TVA en question au motif qu'il n'existe pas de lien direct et immédiat entre toutes les prestations acquises en amont et les prestations facturées en aval.

1/ Il est rappelé qu'il a été retenu ci-dessus que la société **SOC.1.)** est fondée à l'heure actuelle à faire valoir une prise en compte de son activité de gestion au profit de ses filiales dans le cadre des opérations de déduction de la TVA acquittée en amont.

2/ Dans le cadre de la vérification du lien direct et immédiat entre les biens et services acquis en amont et l'activité économique en aval, les parties sont d'accord pour admettre que le droit

à déduction au profit de l'assujetti existe dans les circonstances ainsi définies par la CJUE (arrêt C-118/11, EO.) :

« 42 [...] un assujetti peut déduire la TVA due en amont pour des biens ou des services dans la mesure où ces derniers sont utilisés pour les besoins de son activité économique.

43 Il convient de souligner, à cet égard, que le régime de déductions établi par ladite directive vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de TVA cherche à garantir la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient leurs buts ou leurs résultats, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (voir, notamment, arrêt du 12 février 2009, *Ve.*, C-515/07, *Rec. p. I-839*, point 27).

44 Lorsque des biens ou des services acquis par un assujetti sont utilisés pour les besoins d'opérations exonérées ou ne relèvent pas du champ d'application de la TVA, il ne saurait y avoir ni perception de taxe en aval ni déduction de celle-ci en amont (voir arrêts du 30 mars 2006, *Uu.*, C-184/04, *Rec. p. I-3039*, point 24, et *Ve.*, précité, point 28).

45 Le critère tiré de l'utilisation du bien ou du service pour les besoins d'opérations relevant de l'activité économique de l'entreprise diffère selon qu'il s'agit de l'acquisition d'un service ou d'un bien d'investissement.

46 S'agissant d'une opération consistant en l'acquisition d'un service, [...] l'existence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction est, en principe, nécessaire pour qu'un droit à déduction de la TVA en amont soit reconnu à l'assujetti et pour déterminer l'étendue d'un tel droit (arrêt du 29 octobre 2009, *S.*, C-29/08, *Rec. p. I-10413*, point 57 et jurisprudence citée).

47 [...]

48 Dans l'un et l'autre cas mentionnés aux points 46 et 47 du présent arrêt, l'existence d'un lien direct et immédiat présuppose que le coût des prestations en amont est incorporé respectivement dans le prix des opérations particulières en aval ou dans le prix des biens ou des services fournis par l'assujetti dans le cadre de ses activités économiques (arrêt *S.*, précité, point 60). »

Dans ses conclusions du 30 août 2013, l'AED conteste l'existence du lien direct et immédiat requis par la jurisprudence de la CJUE dans les termes suivants :

*« L'AED a rejeté une partie des déductions opérées par **SOC.1.)** en raison du fait qu'il n'existe aucun lien direct et immédiat entre une partie des prestations reçues en amont (les services fournis par **SOC.1'.)** SAS) et les prestations fournies par **SOC.1.)** (la refacturation de certains services reçus).*

*Certes, **SOC.1.)** a soumis à l'AED les contrats conclus par les sociétés du groupe **SOC.1.)** et une série de documents attestant de la réalité des prestations fournies par **SOC.1'.)** SAS et du fait que **SOC.1'.)** SAS dispose effectivement de personnel en France.*

*Cependant, ces documents ne font aucunement état de l'existence d'un lien entre l'intégralité des services fournis à **SOC.1.)** et ceux que **SOC.1.)** refacture. **SOC.1.)** se voit facturer toute une série de services individualisés qui sont refacturés en bloc sans qu'il soit tenu compte de la nature des services prestés et de leurs caractéristiques. S'il existait réellement un lien direct et immédiat entre les services reçus et les services refacturés, ces services ne seraient pas refacturés en bloc mais de manière plus individualisée selon les besoins et les demandes de chacune des sociétés du groupe.*

Il est de surcroît difficile de concevoir que des services de conseil en investissement relatifs à des immeubles situés dans toute la France puissent bénéficier à plusieurs sociétés de manière indifférente puisque ces services sont par essence individualisés en fonction du lieu et du type d'immeuble concernés.

Ces services sont en lien avec des immeubles et ne peuvent donc être refacturés indifféremment le long de la chaîne : une étude de marché concernant la région de (...) ne peut être assimilée à une étude de marché sur la région de (...). »

La société **SOC.1.)** interprète cette position comme exigeant que le droit à déduction dépende de la preuve positive et concrète de l'incorporation du coût de chaque bien et service acquis en amont dans le prix d'une opération économique individualisée en aval. Une telle interprétation serait erronée, alors qu'il suffirait de démontrer que le coût exposé en amont se trouve en lien direct avec une activité économique en aval et que le coût supporté soit intégré dans le prix de revient, et non pas dans le prix de vente. Elle cite de son côté la jurisprudence de la CJUE (arrêt du 27 septembre 2001, N° 16/00, Ci.) :

« 31 Il découle de ce principe [i.e. du principe selon lequel la TVA s'applique à chaque transaction de production ou de distribution, déduction faite de la TVA qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix] ainsi que de la règle selon laquelle, pour ouvrir droit à déduction, les biens ou services acquis doivent présenter un lien direct et immédiat avec les opérations en aval ouvrant droit à déduction que le droit

à déduction de la TVA qui a grevé ces biens ou services présuppose que les dépenses effectuées pour acquérir ceux-ci doivent avoir fait partie des éléments constitutifs du prix des opérations en aval ouvrant droit à déduction. Lesdites dépenses doivent donc faire partie des coûts de ces opérations en aval ouvrant droit à déduction qui utilisent les biens et services acquis ».

2 a/ C'est à bon droit que la société **SOC.1.)** reproche à l'AED d'exiger un lien précis entre une prestation acquise individualisée et une prestation facturée individualisée pour admettre le droit à déduction. Le système de la TVA requiert comme seules preuves, pour que le droit à déduction soit admis a) que les prestations acquises en amont soient intégrées dans le prix des prestations fournies en aval et b) que les prestations fournies en aval relèvent du champ d'application de la TVA. Toutes les prestations acquises en amont qui font partie du coût des prestations fournies en aval ouvrent le droit à déduction, sans que les prestations respectives ne doivent pouvoir être mises en relation les unes avec les autres.

2 b/ Il n'appartient pas non plus à l'administration de vérifier le bien-fondé ou la logique de la facturation faite en aval ou encore la manière dont un groupe de sociétés est structuré en vue de la fourniture des biens et services et des facturations afférentes. Cette solution découle logiquement de la jurisprudence de la CJUE citée par la société **SOC.1.)** selon laquelle « *la base d'imposition pour la livraison de biens ou la prestation de services, effectuées à titre onéreux, est constituée par la contrepartie réellement reçue à cet effet par l'assujetti. Cette contrepartie constitue la valeur subjective, à savoir celle réellement perçue, et non une valeur estimée selon des critères objectifs* » (CJCE 3 juillet 2001, C-380/99, Be.; CJCE 23 novembre 1988, C-230/87 Na.; CJCE 2 juin 1994, C-33/93, Em.; CJUE, 21 mars 2013, C-153/12, E. ; CJUE 29 juillet 2010, C-40/09, As.; CJUE 19 décembre 2012, Or., C-549/11).

Il y a encore lieu de suivre dans ce cadre les développements de la société **SOC.1.)** selon lesquels en l'espèce, aucune disposition spéciale telles que l'article 11, point A, 1, d) de la 6^e directive du 17 mai 1977 ou l'article 80 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 ne permet de déroger à cette règle de la prise en compte du prix facturé.

2 c/ A ce stade, le tribunal note que l'AED réfute dans ses conclusions le reproche selon lequel elle aurait refusé le droit à déduction en considération du fait que l'activité économique de la société **SOC.1.)** ne serait pas rentable et qu'il résulte effectivement des conclusions de l'AED qu'elle n'a avancé ces développements que dans le seul cadre de l'administration de la preuve

pour rendre probable l'existence d'une large part d'autoconsommation dans le chef de la société **SOC.1.)**, qui empêcherait tout droit à déduction à concurrence de cette autoconsommation

Il y a lieu de prendre acte de cette situation, de sorte qu'il n'y a pas lieu de statuer sur les développements opérés par la société **SOC.1.)** pour réfuter de tels arguments au fond.

3/ C'est ainsi à bon droit que la société **SOC.1.)** considère en ses conclusions du 30 avril 2014 que *« la question qui se pose est celle de savoir si les services facturés [ici par la société française **SOC.1'.)** SAS à la demanderesse] ont été utilisés par celle-ci pour effectuer des opérations assujetties à la TVA, auquel cas la demanderesse peut se prévaloir d'un droit à déduction de la TVA ayant grevé les services facturés [par **SOC.1'.)** SAS] sans limitation, ou si au contraire, les services facturés ont été utilisés pour effectuer des activités ne rentrant pas dans le champ d'application de la TVA, à savoir des activités afférentes à l'activité de holding dite passive (détention de participations), auquel cas un tel droit à déduction n'existerait pas ».*

Dans le cadre de la question ainsi posée, qui rejoint le critère posé par la CJUE dans son arrêt du 16 juillet 2015 (C-108/14 et C-109/14, La. + Mi.) (*« les frais liés à [...] doivent être considérés comme faisant partie seulement partiellement de ses frais généraux, de telle sorte que la TVA acquittée sur ces frais ne peut être déduite qu'en proportion de ceux qui sont inhérents à l'activité économique »*), il faut dès lors examiner en quoi consistent les prestations acquises en amont sur la société **SOC.1'.)** SAS et quelles sont les activités déployées en aval, afin de vérifier si le lien direct et immédiat tel que requis par le régime de la TVA se trouve rempli. Contrairement au soutènement de la société **SOC.1.)**, l'existence de ce lien doit être vérifiée en tout état de cause, même dans la mesure où elle prétend que les prestations acquises par elle sont à intégrer dans ses frais généraux et ouvriraient à ce titre le droit à déduction.

Vérification de l'affectation des coûts

L'AED ne conteste pas qu'une partie des prestations acquises en amont par la société **SOC.1.)** sur la société **SOC.1'.)** SAS l'ont été pour les besoins des sociétés d'investissement et immobilières et que ces prestations ont été refacturées à ces sociétés. Si l'AED discute dans le cadre de la localisation de ces prestations la nature véritable de ces prestations comme ne correspondant pas en tous points à la description qui en est faite par la société **SOC.1.)** pour en déduire une localisation ailleurs qu'au Luxembourg, force est de constater qu'il n'y a pas de divergence entre les parties sur le principe que les prestations en question ont servi aux besoins

des sociétés d'investissement et immobilières. Pour les prestations acquises en amont qui ont été refacturées en aval, la condition du lien direct et immédiat requis pour ouvrir le droit à déduction est partant établie. L'AED a d'ailleurs ouvert le droit à déduction à concurrence de la valeur de ces refacturations. Le différend porte sur la valeur des prestations acquises au-delà de la valeur refacturée.

1/ La société **SOC.1.)** fait valoir qu'elle pourrait bénéficier du droit à déduction de l'intégralité du coût de la TVA supporté lors de l'acquisition des prestations en amont sur la société **SOC.1'.) SAS** en tant que ce coût serait intégré dans ses frais généraux engendrés par son activité économique.

Les parties sont d'accord pour admettre que le droit à déduction au profit de l'assujetti existe dans les circonstances telles que définies par la CJUE (arrêt C-118/11, EO.) et rappelées ci-dessus.

Dans ce cadre, il convient encore de citer l'arrêt de la CJUE du 29 octobre 2009 (C-29/08AB S.) (dans le même sens CJUE 21 février 2013, C-104/12, Be.) :

« 58 Un droit à déduction est cependant également admis en faveur de l'assujetti, même en l'absence de lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction, lorsque les coûts des services en cause font partie des frais généraux de ce dernier et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des biens ou des services qu'il fournit. De tels coûts entretiennent, en effet, un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti. [...]

60 L'existence du droit à déduction est déterminée en fonction des opérations en aval auxquelles les opérations en amont sont affectées. Ainsi, ledit droit existe dans le cas où l'opération en amont soumise à la TVA se trouve en lien direct et immédiat avec une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction. Si tel n'est pas le cas, il y a lieu d'examiner si les dépenses effectuées pour acquérir des biens ou des services en amont font partie des frais généraux liés à l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti. Dans l'un ou l'autre cas, l'existence d'un lien direct et immédiat présuppose que le coût des prestations en amont est incorporé respectivement dans le prix des opérations particulières en aval ou dans le prix des biens ou des services fournis par l'assujetti dans le cadre de ses activités économique ».

Dans ses conclusions du 30 août 2013, l'AED conteste cependant que le coût des biens et services acquis ait été incorporé dans les prestations fournies en aval dans les termes suivants :

*« [...] une grande partie des services reçus par **SOC.1.)** ne sont même pas refacturés aux autres sociétés du groupe puisque **SOC.1.)** en est en fait le consommateur final. Partant, il n'est pas non plus possible pour **SOC.1.)** d'obtenir un droit de déduction de la TVA en amont afférente à ces frais sur base des frais généraux puisque le coût des prestations en amont n'est pas incorporé dans le prix des services fournis par **SOC.1.)** en raison de l'absence de lien entre les services reçus et les services prestés. »*

Dans la mesure où l'argument fait le lien nécessaire entre l'autoconsommation et l'absence d'intégration dans les frais généraux, il y est répondu par les développements consacrés ci-dessous à l'absence de preuve d'une autoconsommation sur base du seul différentiel entre la valeur des prestations acquises en amont et le chiffre d'affaires généré en aval.

L'absence d'incorporation du coût des prestations acquises dans le coût des prestations fournies, que l'AED déduit de la différence entre les deux montants, n'est pas non plus de nature à écarter l'existence d'un lien entre les unes et les autres en raison des explications fournies par la société **SOC.1.)** sur les modes de facturation en amont et en aval.

Il n'en reste pas moins qu'il appartient à la société **SOC.1.)**, en tant qu'assujetti qui entend bénéficier d'un droit à déduction, d'apporter la preuve positive qu'elle remplit les conditions de cette déduction, partant de l'existence et de l'envergure de liens entre les prestations acquises en amont et les prestations fournies en aval, respectivement les frais généraux encourus par elle pour les besoins du développement d'une activité économique soumise à TVA sans, il est vrai, que cette preuve doive établir l'incorporation d'un coût concret dans une opération concrète. Mais en présence d'un assujetti partiel, qui exerce à la fois une activité économique soumise à TVA et une activité non économique non soumise à TVA, cette preuve doit être directe et précise pour permettre d'opérer l'affectation des coûts encourus entre ces deux activités.

2/ C'est à bon droit que la société **SOC.1.)** fait valoir qu'il convient d'écarter l'hypothèse de l'AED d'une autoconsommation importante par la société **SOC.1.)**, dès lors qu'aucun élément du dossier ne permet d'asseoir la probabilité d'une telle hypothèse. Le déséquilibre important entre les frais décaissés en amont et le chiffre d'affaires généré en aval mis en exergue par l'AED est en tout cas insuffisant pour établir pareille autoconsommation.

3/ Mais pour apporter la preuve requise à l'appui de sa demande en déduction, il ne suffit pas non plus à ce que la société **SOC.1.)** explique le différentiel entre le coût des prestations acquises en amont et le coût des prestations fournies en aval par la différence du principe de facturation (*cost plus* à sa charge en amont ; facturation basée sur la valeur des actifs sous-jacents en aval) et la faiblesse de la valeur des actifs sous-jacents au cours des années sous examen.

Il s'agit là d'une explication, qui peut paraître exacte et qui illustre le risque financier encouru par la société **SOC.1.)** dans le cadre de l'organisation intragroupe, mais qui ne démontre pas l'affectation de toutes les prestations acquises à son activité économique ni ne justifie pas à elle seule son admission à une déduction intégrale du coût de TVA supporté en amont.

4/ Il ne suffit pas non plus à la société **SOC.1.)** d'expliquer que d'une façon générale les frais généraux encourus par l'activité non économique d'une holding pure sont réduits et que partant il ne serait que logique que les prestations acquises pour les besoins de ses activités économiques soumises à TVA représenteraient la majeure partie de ses coûts pour faire valoir que le refus à déduction lui opposé par l'AED ne serait pas justifié. Il lui appartient au contraire de démontrer de façon précise la part de ses coûts qui se trouvent en relation directe avec ses activités économiques soumises à TVA.

5/ En l'état actuel, la société **SOC.1.)**, bien que rendant probable sa position, reste en défaut d'apporter la preuve dont elle a la charge par un argumentaire structuré appuyé par les pièces justificatives nécessaires. La société **SOC.1.)** demande cependant en ordre subsidiaire à voir instituer une expertise à effectuer par un ou plusieurs experts avec la mission

*d'obtenir la description des services prestés par **SOC.1') SAS** en qualité de sous-traitant de **SOC.1.)**, afin de pouvoir vérifier si tous les services facturés se rapportent à l'activité économique déployée par **SOC.1.)** et dans quelle mesure des services seraient facturés qui ne relèveraient pas de cette activité économique de **SOC.1.)** comprenant les services aux investisseurs, l'assistance aux filiales et les études de projets nouveaux*

En présence des éléments du dossier, qui rendent probable la position de la société **SOC.1.)**, cette demande est recevable et fondée.

Cette mission d'expertise, en ce qu'elle tend non seulement à obtenir le descriptif de l'activité de la société **SOC.1') SAS**, mais aussi le descriptif de l'activité de la société **SOC.1') SAS** pour autant que facturée à la société **SOC.1.)**, et en ce qu'elle tend à vérifier dans quelle mesure

les prestations fournies par la société **SOC.1'.**) SAS à la société **SOC.1.)** servent à la réalisation de l'activité économique de cette dernière est également pertinente, sauf à modifier la mission afin d'obtenir une ventilation plus pertinentes entre les différentes activités de la société **SOC.1.)**.

La localisation géographique des prestations

Afin de guider les experts dans leur mission, le tribunal est amené à examiner un point en discussion entre les parties qui tient à la question de savoir si les prestations fournies en aval par la société **SOC.1.)** aux sociétés d'investissement et immobilières relèvent du champ d'application de la TVA au Luxembourg.

A cet égard, l'AED ne conteste pas que la refacturation de prestations acquises par la société **SOC.1.)** constitue une activité économique relevant en tant que telle du champ d'application matériel de la TVA. L'AED conteste par contre que les prestations acquises sur la société **SOC.1'.**) SAS répondent en tous points à la description qui en est donnée par la société **SOC.1.)** comme constituant des conseils en investissements, des conseils en gestion et divers services administratifs et de comptabilité. Elle fait valoir qu'il s'agit du moins pour partie de prestations se rattachant aux immeubles détenus par les sociétés d'investissement et immobilières et que partant le lieu de localisation de ces prestation se trouverait selon l'article 17, paragraphe 2, point 2 de la loi TVA au lieu de situation des immeubles concernés, c'est-à-dire en pratique en l'espèce en France. Ces prestations seraient partant taxables au titre de la TVA en France, de sorte que la société **SOC.1.)** ne pourrait pas faire valoir un droit à déduction de la TVA décaissée en amont au Luxembourg sur la TVA encaissée en aval à l'étranger. Seraient à comprendre dans cette catégorie les services liés à la location rapide des surfaces libres, à la négociation et le règlement en temps voulu des revenus de loyer, les services purement techniques (tel que les services en rapport avec la location des surfaces) et les services d'ordre technique (tel que l'entretien des surfaces louées).

La société **SOC.1.)** conteste l'appréciation faite par l'AED de la nature des services acquis et refacturés par ses soins. Elle donne à considérer d'abord que ces prestations n'ont pas pour objet les immeubles eux-mêmes, mais que la société **SOC.1'.**) SAS agit en tant que mandataire des propriétaires des immeubles pour accomplir certaines tâches de gestion en relation avec la gestion de ces immeubles sans pour autant être directement liés aux immeubles concernés. La

société **SOC.1.)** conteste encore l'approche de l'AED consistant à subdiviser tous ces services en des services séparés, alors qu'il s'agirait d'une prestation globale et unique demandée par les propriétaires des immeubles. Cette prestation globale n'aurait pas pour objet les immeubles eux-mêmes (ce qui serait le cas échéant à apprécier par rapport à la prestation principale de l'opération unique) et serait partant sans rattachement direct à un immeuble. Dans ce cadre, elle fait encore valoir que l'approche préconisée par l'AED, consistant à subdiviser les différents services pour affecter à chacun d'eux un lieu d'exécution individualisé, serait contraire au principe de proportionnalité qui obligerait les autorités fiscales à gérer le système de la TVA de telle façon à ce qu'il n'impose pas des charges disproportionnées aux assujettis.

Le tribunal retient sur base des relations contractuelles entre d'une part la société **SOC.1.)** et la société **SOC.1'.) SAS**, et d'autre part la société **SOC.1.)** et les sociétés d'investissement et immobilières que les prestations dont question dans le présent dossier portent sur un ensemble complexe de services. D'après la description qui en est donnée par la société **SOC.1.)**, et qui est confirmée par la lecture des documents contractuels, il s'agit des services suivants :

- Conseils en investissements
 - identifier et prendre contact avec des investisseurs potentiels afin d'amener ces investisseurs à investir dans les clients ou dans leurs investissements
 - conseiller les clients sur les projets d'acquisition ou de cession d'investissements conformément à leur stratégie d'investissement et aux instructions reçues des organes de décisions des clients
 - le cas échéant, prendre toute mesure nécessaire pour de telles acquisitions ou cessions, y compris la négociation des acquisitions ou cessions, l'identification et la mise en place de sources appropriées de financement bancaire, dans le respect des instructions données par les organes de décisions des clients
- Conseils en gestion
 - participer à la gestion administrative des sociétés et des affaires dans lesquels les parties concernées investissent directement ou indirectement
 - recommander aux parties concernées les gestionnaires appropriés pour chaque investissement, instruire et superviser les gestionnaires immobiliers nommés par les parties concernées et en recevoir régulièrement leurs rapports d'activité

- initier, négocier et régler en temps voulu les revenus de loyers et les renouvellements de baux, conformément aux objectifs fixés par les organes de gestion lors des décisions d'investissement et tels que modifiés par les différentes décisions budgétaires de ces mêmes organes de décisions
 - assurer la location rapide des surfaces libres, conformément aux objectifs fixés par les organes de gestion lors des décisions d'investissement et tels que modifiés par leurs différents décisions budgétaires
 - organiser une valorisation indépendante des investissements aux frais des parties concernées afin de certifier leur valeur de marché, conformément aux règles comptables, et aux requêtes des auditeurs mandatés par les organes de direction des clients
- Divers autres services administratifs et de comptabilité.

Un tel ensemble complexe doit être traité comme une unité fonctionnelle en ce qu'il est soumis en son intégralité au même régime juridique. Ce régime juridique est fonction de l'élément principal de l'ensemble des prestations.

A cet égard, le tribunal retient d'abord que l'AED ne soutient pas que les prestations directes sur les immeubles constitueraient un part prédominante ou même seulement importante des prestations fournies et que l'AED ne fournit pas non plus d'évaluation de la part de telles prestations dans l'ensemble. Le tribunal constate au contraire que l'ensemble complexe de services fournis par la société **SOC.1.)** à travers la société **SOC.1'.)** SAS est en rapport avec les besoins de la gestion d'immeubles et de complexes immobiliers fournis aux propriétaires de ces immeubles. Il ne s'agit pas de prestations effectuées sur les immeubles. Si une intervention sur un immeuble est requise, la mission de la société **SOC.1'.)** SAS ne revient en principe pas à intervenir personnellement, mais à agir au nom et pour compte du propriétaire afin de confier un marché approprié à un prestataire externe. Et si par exception une intervention directe de la société **SOC.1'.)** SAS sur un immeuble était requise, elle resterait l'exception qui ne permettrait pas d'inverser le régime général applicable aux prestations fournies.

Il en résulte que c'est à tort que l'AED entend voir localiser le lieu de taxation des services prestés aux lieux de situation des immeubles.

L'abus de droit

En l'état de ces développements, il y a lieu de réserver le moyen de l'AED tiré du caractère abusif de la structuration fiscale de la société **SOC.1.)** et qui autoriserait l'AED à exclure le droit à déduction.

Sur les indemnités de procédure

La société **SOC.1.)** demande à se voir allouer une indemnité de procédure de 100.000€.

L'AED demande à se voir allouer une indemnité de procédure de 10.000€.

Ces demandes sont à réserver en l'état actuel.

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

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

dit la demande de la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** recevable,

dit irrecevable la contestation de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines tenant à la régularité des factures,

donne acte à la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** qu'elle augmente la demande en remboursement à concurrence du montant de 82.701,11€,

dit que la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** effectue à la fois des opérations économiques soumises à TVA et des opérations non économiques non soumises à TVA,

dit que la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** est en droit de faire valoir la déduction de la TVA décaissée en amont en proportion des frais qui sont inhérents à l'activité économique déployée en aval,

dit que pour les besoins du calcul du droit à déduction, il faut vérifier l'affectation directe entre les coûts supportés en amont et les prestations fournies en aval,

dit que les prestations fournies par la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** sont localisées au Luxembourg,

avant tout autre progrès en cause, nomme expert

Alphonse KUGELER, 41A, rue de Mamer, L-8280 Kehlen

avec la mission

*de décrire les services prestés par la société **SOC.1.) SAS** en qualité de sous-traitant de la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL***

*de vérifier si et dans quelle mesure les services facturés par la société **SOC.1.) SAS** se rapportent*

- *directement à l'activité économique déployée par la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL**, comprenant les services aux investisseurs, l'assistance aux filiales et les études de projets nouveaux*
- *aux frais généraux encourus par la la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** pour les besoins de son activité économique*

*de dire dans quelle mesure la société **SOC.1.) SAS** facture des prestations qui ne sont pas affectées à l'activité économique de la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL***

charge le premier vice-président Thierry HOSCHEIT du contrôle de cette mesure d'instruction,

dit que l'expert devra en toutes circonstances observer le caractère contradictoire des opérations d'expertise et informer le magistrat chargé du contrôle des difficultés qu'il pourrait rencontrer,

dit qu'en cas de refus, d'empêchement ou de retard de l'expert commis il sera procédé à son remplacement par ordonnance du juge chargé du contrôle,

ordonne à la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** de payer le montant de 1500.- euros à l'expert ou de le consigner auprès de la caisse des consignations au plus tard le 30 juin 2016, sous peine de poursuite de l'instance selon les dispositions de l'article 468 du Nouveau Code de Procédure Civile,

dit que si les honoraires et frais de l'expert devaient dépasser le montant de la provision versée ou consignée, il devra avertir le magistrat chargé du contrôle et ne continuer ses opérations qu'après fixation d'une provision supplémentaire par ordonnance de ce dernier,

dit que l'expert déposera son rapport au greffe du tribunal le 31 octobre 2016 au plus tard,

dit que, le cas échéant, l'expert demandera au magistrat chargé du contrôle un report de la date de dépôt en indiquant sommairement les motifs qui empêchent le dépôt dans le délai prévu,

dit qu'en cas d'empêchement du juge chargé du contrôle, il sera procédé à son remplacement par ordonnance du magistrat le plus ancien en rang de la première chambre du tribunal d'arrondissement de Luxembourg,

réserve le moyen de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines tiré de l'abus de droit,

réserve les demandes des parties basées sur l'article 240 du Nouveau Code de Procédure Civile,

réserve les frais et dépens.