

Jugement civil 2018TALCH01/00207

Audience publique du mercredi treize juin deux mille dix-huit.

Numéro 151697 du rôle

Composition :

Thierry HOSCHEIT, premier vice-président,
Séverine LETTNER, juge,
Stéphane SANTER, juge délégué,
Luc WEBER, 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-sur-Alzette du 1er février 2013,

comparaissant par la société anonyme ELVINGER HOSS PRUSSEN, inscrite au barreau de Luxembourg, établie et ayant son siège social à L-1340 Luxembourg, 2, Place Winston Churchill, représentée aux fins de la présente procédure 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 l'organe de la société en commandite simple ALLEN&OVERY, établie et ayant son siège social à L-1855 Luxembourg, 33, avenue J.F. Kennedy, inscrite à la liste V au barreau de Luxembourg, représentée aux fins de la présente procédure par Maître Jean SCHAFFNER, avocat, demeurant à Luxembourg.

Le Tribunal:

Vu le jugement N° 163/2016 du 1^{er} juin 2016 par lequel le tribunal

- a dit la demande de la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** recevable
- a dit irrecevable la contestation de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines tenant à la régularité des factures
- a donné acte à la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** qu'elle augmente la demande en remboursement à concurrence du montant de 82.701,11 euros
- a 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
- a 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
- a 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
- a dit que les prestations fournies par la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** sont localisées au Luxembourg
- a, avant tout autre progrès en cause, nommé expert M. Alphonse KUGELER 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**.*

Vu le rapport d'expertise Alphonse KUGELER du 30 mars 2017.

A l'audience du 25 avril 2018, l'instruction a été clôturée.

A l'audience du 16 mai 2018, le juge rapporteur a été entendu en son rapport oral.

Maître Yves PRUSSEN, avocat représentant la société ELVINGER HOSS PRUSSEN, a conclu pour la société la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL**.

Maître Julie CARBIENER, avocat représentant la société ALLEN&OVERY, a conclu pour l'AED.

Sur le droit à déduction

L'AED conteste la portée du rapport KUGELER sous deux rapports.

Elle soutient d'une part que l'expert aurait fait usage d'une terminologie tirée du domaine de la comptabilité. Elle en déduit notamment que lorsque l'expert parle de « *activité économique* » ou de « *frais généraux* », il faudrait entendre ces termes dans leur portée comptable et non pas dans la portée qu'ils ont dans le domaine de la TVA.

Elle relève d'autre part que l'expert se serait limité à examiner en amont les relations entre la société **SOC.1'.) SAS** et la société **SOC.1.)** pour constater que les revenus de la société **SOC.1'.) SAS** correspondent aux charges de la société **SOC.1.)**, mais qu'il aurait omis d'examiner en aval les relations entre la société **SOC.1.)** et ses clients afin de vérifier la question pertinente de savoir si les prestations acquises par la société **SOC.1.)** en amont sur la société **SOC.1'.) SAS** ont servi à prester des services soumis à TVA en aval.

La société **SOC.1.)** n'aborde pas en détail ces deux reproches, mais il faut néanmoins comprendre ses écritures comme concluant à leur rejet. A cet égard, elle fait valoir qu'il résulterait du rapport d'expertise que l'intégralité de l'activité économique de la société **SOC.1'.) SAS** aurait été dédiée à l'activité de la société **SOC.1.)**, et que la seule question qui se poserait serait celle du prorata à appliquer pour faire la part des choses entre l'activité économique de la société **SOC.1.)** soumise à TVA et l'activité de la société **SOC.1.)** soustraite au champ d'application de la TVA.

Le reproche tenant à l'attribution d'une signification comptable aux termes employés, au lieu d'une signification tenant à l'application de la législation sur la TVA, ne saurait être retenu. Aucun élément propre au rapport d'expertise n'indique que l'expert ait entendu se référer à une portée strictement comptable des termes qu'il utilise. Le tribunal estime encore peu probable, eu égard à l'objet du litige, eu égard aux développements contenus dans le jugement du 1^{er} juin 2016 ayant procédé à la nomination de l'expert (dont ce denier a amplement pris connaissance tel qu'il résulte de son rapport), eu égard aux discussions qui ont été menées entre parties au cours des opérations d'expertise et eu égard à la qualité de la partie défenderesse qu'il ait pu échapper à la vigilance de l'expert que le problème à traiter portait sur une question de TVA. Il faut donc admettre que, pleinement conscient des enjeux du litige, l'expert a pris soin d'adopter un vocabulaire approprié et de lui attribuer une portée pertinente pour la solution du litige, sans embrouiller inutilement la compréhension de ses travaux par des enjeux de définition de la portée des termes employés.

Dans ce cadre, il n'est pas inintéressant de noter à ce stade des développements qu'à la page 35 de son rapport, l'expert distingue dans le chef de la société **SOC.1.)** deux catégories d'activités économiques, à savoir l'activité de « *gestion de holding* » et l'activité de « *services aux clients* ». Il ne saurait en être déduit que les frais se rapportant à l'activité de « *gestion de holding* » ne pourraient pas être portés en déduction comme se rapportant à une activité de holding pure, dès lors qu'il n'est pas soutenu ni surtout démontré que l'expert y viserait une activité de holding pure. Il est au contraire constant en cause que la société **SOC.1.)** est une holding active qui à ce titre peut entrer par principe dans le bénéfice de la déduction de la TVA acquittée en amont.

C'est encore à tort que l'AED soutient que le rapport KUGELER ne pourrait pas servir à établir le lien entre les coûts supportés par la société **SOC.1.)** en amont et les revenus générés par son activité économique en aval en raison de l'abstraction que l'expert aurait faite dans son analyse de la situation en aval. Il est certes exact que l'expert indique que « *l'analyse de la 'situation de l'aval' de SOC.1.) vers ses clients n'est pas mentionné dans la mission telle que décrite dans le jugement et ne fait donc pas partie de l'expertise* », mais il retient néanmoins que dans la mesure où les situations en amont et en aval « *semblent étroitement liés dans le texte et l'argumentation du jugement, il m'a semblé opportun de traiter cette question brièvement et à titre accessoire dans un chapitre spécial* » (page 33) pour ensuite mettre en évidence le différentiel important entre les frais encourus par la société **SOC.1.)** en amont et les revenus

perçus en aval. Cette restriction apparente ne doit toutefois pas faire perdre de vue les points essentiels retenus par l'expert en ce que

- la société **SOC.1.)** exerce une activité économique de prestation de services à d'autres sociétés du groupe **SOC.1.)** comprenant les services aux investisseurs, l'assistance aux filiales et les études de projets nouveaux (page 24, dernier alinéa)
- la société **SOC.1.)** n'accomplit pas directement cette activité économique, mais l'a confiée en exclusivité à la société **SOC.1'.) SAS** dans le cadre de la convention de septembre 2002 (page 24, alinéas 1 et 2)
- la société **SOC.1.)** respecte cette clause d'exclusivité et ne confie les prestations en question qu'à la seule société **SOC.1'.) SAS**
- la société **SOC.1'.) SAS** a pour seule activité génératrice de revenus (à part un revenu minimal tiré de la location de locaux) l'exécution de la convention de septembre 2002 au profit de la société **SOC.1.)** (page 17, dernier alinéa ; page 20, 1^{er} alinéa ; page 23, avant-dernier alinéa ; page 27, avant-dernier alinéa et page 28, 2^e alinéa)
- les services prestés par la société **SOC.1'.) SAS** à la société **SOC.1.)** se rapportent directement et même exclusivement à l'activité économique « *Services aux clients* » de la société **SOC.1.)**, comprenant les services aux investisseurs, l'assistance aux filiales et les études de projets nouveaux (page 39, 1^{er} alinéa ; page 41, 3^e alinéa ; page 41, dernier alinéa).

Le tribunal en déduit qu'il est établi par le rapport d'expertise que les prestations acquises par la société **SOC.1.)** auprès de la société **SOC.1'.) SAS** en amont sont en leur intégralité en lien direct et immédiat avec sa propre activité économique en aval et que par voie de conséquence la TVA encaissée en aval sur les prestations facturées par la société **SOC.1.)** à ses clients peut être portée en déduction de la TVA payée en amont sur les prestations acquises sur la société **SOC.1'.) SAS**. L'analyse dans le cadre de la question du droit à déduction doit en effet porter sur le contenu des prestations acquises et fournies (est-ce que les unes correspondent aux autres ?) et non pas sur la correspondance financière entre les dépenses en amont et les rentrées en aval. Or, le rapport KUGELER permet de retenir la réalité de la correspondance entre prestations acquises et prestations fournies par la société **SOC.1.)**.

Seule reste ouverte dans ce cadre la question de savoir si le chiffre d'affaires généré par la société **SOC.1.)** en aval ressort pour son intégralité de son activité économique taxable, auquel cas il y a lieu à déduction intégrale, ou si ce chiffre d'affaires se trouve pour partie en lien avec une activité soustraite au champ d'application de la TVA, auquel cas il y a lieu à application

d'un prorata de déduction dont il faudra fixer la quotité. Au préalable, il convient toutefois de traiter le moyen tiré de l'abus de droit qui, à le supposer justifié, formerait obstacle au droit à déduction.

Sur l'abus de droit

L'AED soutient que la structuration mise en place par la société **SOC.1.)** et plus généralement le groupe **SOC.1.)** serait constitutive d'un abus de droit dont l'objectif serait de tirer indûment profit de la législation sur la TVA. Elle soutient que les services fournis par la société **SOC.1'.)** SAS feraient l'objet d'un flux complexe et sinueux de refacturations en chaîne dans un groupe de sociétés qui créerait artificiellement un droit à déduction pour les sociétés luxembourgeoises, en l'espèce la société **SOC.1.)**, qui n'aurait pas pu se prévaloir d'un tel droit à déduction dans une situation classique. Dans ce cadre, l'AED relève encore que l'activité du groupe porterait sur des transactions immobilières soustraites au champ d'application de la TVA, et que le mécanisme mis en place ne permettrait plus de déterminer les services prestés, conduisant à une allégation d'un droit à déduction inexistant. Cet abus serait concrètement démontré par la méthode de facturation mise en place, où la société **SOC.1'.)** SAS facture ses services à la société **SOC.1.)** sur un système de « *cost plus* » (i.e. valeur des services augmentée d'un taux déterminé, en l'espèce de 10%), tandis que la société **SOC.1.)** refacture à ses propres clients les services acquis sur la société **SOC.1'.)** SAS en fonction de la valeur des actifs immobiliers sous-jacents détenus par ces clients (l'expert KUGELER fait encore état d'un forfait en phase de lancement des activités de certaines sociétés), conduisant en l'espèce sur les deux années en cause dans le présent litige à une importante divergence dans le sens d'une sous-facturation, engendrant un important excédent de TVA payé en amont sujet à restitution. L'AED estime que la société **SOC.1.)**, ne disposant pas de personnel propre, devrait refacturer à l'identique les prestations acquises de nature à se trouver dans une situation de neutralité au regard de la TVA.

L'AED soutient encore que la méthode de facturation choisie ne permettrait pas de déterminer si le coût des prestations effectuées a été répercuté sur les consommateurs des services.

Le modèle de facturation adopté au sein du groupe aurait pour effet que la société **SOC.1.)** opérerait en constant déficit, ce qui ne serait pas conforme à une bonne gouvernance et aux principes élémentaires de gestion d'une société commerciale, et notamment au principe de

pleine concurrence. Ce déficit n'aurait pas été conjoncturel au cours des deux années sous examens, mais serait structurel.

En droit, l'AED fait plaider sur base d'un arrêt rendu par la CJUE (22 novembre 2017, aff. C-251/16, Cu.) que l'abus en matière fiscale serait caractérisé non seulement lorsque les opérations en cause ont pour seul objectif l'obtention d'un avantage fiscal, mais encore lorsque l'obtention de l'avantage fiscal en est le but essentiel.

La société **SOC.1.)** oppose à ces arguments que par principe, chaque entreprise est libre d'organiser son modèle économique à sa guise, sans qu'il ne puisse lui en être fait le reproche. Elle souligne encore que chaque entreprise est tenue d'appliquer aux prix de transfert dans le système de facturation au sein d'un groupe d'entreprises le principe de pleine concurrence, signifiant qu'elle doit appliquer un mécanisme tel que le ferait toute autre entreprise dans ses relations avec des entreprises ne faisant pas partie du même groupe. La société **SOC.1.)** SAS respecterait ce principe dans ses relations avec la société **SOC.1.)** en facturant, en tant que simple prestataire de services, sur base d'un système « *cost plus* », et la société **SOC.1.)** respecterait ce principe dans ses relations avec ses clients en facturant, en tant que holding de gestion détenant des participations et supportant un risque financier, sur base de la valeur des actifs détenus par ces clients. La société **SOC.1.)** ne respecterait plus ce principe si elle devait être amenée à facturer des montants plus élevés à ses clients. Il appartiendrait à l'AED de démontrer que dans les circonstances données, ces modes de facturation ne seraient pas appropriés, respectivement ne correspondraient pas aux usages du marché, respectivement n'auraient été mis en place que dans le seul but de procurer des avantages fiscaux.

Il n'y aurait encore rien d'anormal à ce qu'une entreprise accuse sur une activité un déficit. Une telle situation serait tout à fait normale en phase de lancement de l'activité et se résorberait normalement au fil du temps par l'évolution de l'activité (la société **SOC.1.)** admet que dans son cas, la situation ne s'est pas résorbée pour son activité de gestion pour compte de tiers et que cette activité a été abandonnée plusieurs années plus tard). La société **SOC.1.)** relève encore qu'il faudrait voir sa situation dans son ensemble, en conjuguant toutes ses activités, i.e. son activité de gestion pour compte de tiers et son activité de holding active, pour constater que son activité était bénéficiaire en son ensemble. Finalement, la société **SOC.1.)** souligne qu'il faudrait apprécier ses résultats au regard de l'avantage que son activité apporte à l'ensemble du groupe **SOC.1.)**, et partant constater que son activité déficitaire avait été profitable au

groupe. L'ensemble de ces arguments devrait amener à exclure toute notion d'abus dans son chef.

La société **SOC.1.)** s'oppose encore à la position défendue par l'AED en soutenant que celle-ci exigerait un degré de preuve beaucoup trop détaillé quant au lien entre l'activité particulière d'un employé de la société **SOC.1.)**, respectivement de la société **SOC.1') SAS**, et l'activité économique de la société **SOC.1.)**. Un tel degré de preuve serait incompatible avec les principes gouvernant la matière fiscale, et notamment le *Zumutbarkeitsprinzip* (article 171 de la *Abgabenordnung*).

La notion de l'abus de droit en matière de TVA a été affirmée par la CJUE dans un arrêt du 21 février 2006 (aff. C-255-02, Ha., aux points 68 à 70) :

« 68 ... selon une jurisprudence constante, les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes communautaires (voir, notamment, arrêts du 12 mai 1998, Ke. e.a., C-367/96, Rec. p. I-2843, point 20; du 23 mars 2000, Di., C-373/97, Rec. p. I-1705, point 33, et du 3 mars 2005, F., C-32/03, Rec. p. I-1599, point 32).

69 En effet, l'application de la réglementation communautaire ne saurait être étendue jusqu'à couvrir les pratiques abusives d'opérateurs économiques, c'est-à-dire les opérations qui ne sont pas réalisées dans le cadre de transactions commerciales normales, mais seulement dans le but de bénéficier abusivement des avantages prévus par le droit communautaire (voir, en ce sens, notamment arrêts du 11 octobre 1977, Cr., 125/76, Rec. p. 1593, point 21 ; du 3 mars 1993, Ge., C-8/92, Rec. p. I-779, point 21, et Em., précité, point 51).

70 Ce principe d'interdiction de pratiques abusives s'applique également au domaine de la TVA. »

Dans un arrêt postérieur, la CJUE a confirmé que l'interdiction de commettre des abus constitue un principe général du droit de l'Union européenne, existant sans transposition spécifique en droit national (22 novembre 2017, aff. C-251/16, Cu.) :

« 31 Le principe d'interdiction de pratiques abusives, tel qu'appliqué au domaine de la TVA par la jurisprudence issue de l'arrêt Ha., présente, ainsi, le caractère général qui est, par nature, inhérent aux principes généraux du droit de l'Union (voir, par analogie, arrêt du 15 octobre 2009, Au. e.a., C-101/08, EU:C:2009:626, point 50).

32 *Il y a encore lieu d'ajouter que, selon la jurisprudence de la Cour, le refus d'un droit ou d'un avantage en raison de faits abusifs ou frauduleux n'est que la simple conséquence de la constatation selon laquelle, en cas de fraude ou d'abus de droit, les conditions objectives requises aux fins de l'obtention de l'avantage recherché ne sont, en réalité, pas satisfaites et que, dès lors, un tel refus ne nécessite pas de base légale spécifique (voir, en sens, arrêts du 14 décembre 2000, Em., C-110/99, EU:C:2000:695, point 56 ; Ha., point 93 et du 4 juin 2009, Po., C-158/08, EU:C:2009:349, point 28).*

33 *Partant, le principe d'interdiction de pratiques abusives peut être opposé à un assujetti pour lui refuser le bénéfice, notamment, du droit à exonération de la TVA, même en l'absence de dispositions du droit national prévoyant un tel refus (voir, en ce sens, arrêt du 18 décembre 2014, Scho. e.a., C-131/13, C-163/13 et C-164/13, EU:C:2014:2455, point 62). »*

L'arrêt Ha. a ensuite soumis l'abus de droit à la démonstration de deux conditions :

- considérant N° 74 : les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la sixième directive et de la législation nationale transposant cette directive, doivent avoir pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par ces dispositions.

La CJUE donne ensuite aux N° 78 à 80 des indications pour guider les juridictions nationales dans leur appréciation :

« 78 A cet égard, en ce qui concerne l'objectif du régime des déductions de la sixième directive, il convient de rappeler que celui-ci 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 garantit, par conséquent, la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (voir, notamment, arrêts du 22 février 2001, Ab., C-408/98, Rec. p. I-1361, point 24, et Zi., précité, point 38).

79 *En effet, selon une jurisprudence constante, les articles 2 de la première directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JO 1967, 71, p. 1301, ci-après la « première directive »), et 17, paragraphes 2, 3 et 5, de la sixième directive*

doivent être interprétés en ce sens que, en principe, 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 nécessaire pour qu'un droit à déduction de la TVA payée en amont soit reconnu à l'assujetti et pour déterminer l'étendue d'un tel droit (arrêts du 8 juin 2000, Mi., C-98/98, Rec. p. I-4177, point 24 ; Ab., précité, point 26, et du 27 septembre 2001, Ci., C-16/00, Rec. p. I-6663, point 29).

80 Or, permettre à des assujettis de déduire la totalité de la TVA payée en amont alors que, dans le cadre de leurs transactions commerciales normales, aucune opération conforme aux dispositions du régime des déductions de la sixième directive ou de la législation nationale le transposant ne leur aurait permis de déduire ladite TVA, ou ne leur aurait permis d'en déduire qu'une partie, serait contraire au principe de neutralité fiscale et, partant, contraire à l'objectif dudit régime. »

- considérant 75 : il doit résulter d'un ensemble d'éléments objectifs que le but essentiel des opérations en cause est l'obtention d'un avantage fiscal. L'interdiction de pratiques abusives n'est pas pertinente lorsque les opérations en cause sont susceptibles d'avoir une justification autre que la simple obtention d'avantages fiscaux.

La CJUE donne ensuite au considérant N° 81 des indications pour guider les juridictions nationales dans leur appréciation :

« Quant au second élément, selon lequel les opérations en cause doivent avoir pour but essentiel l'obtention d'un avantage fiscal, il y a lieu de rappeler qu'il incombe à la juridiction nationale d'établir le contenu et la signification réels des opérations en cause. Ce faisant, elle peut prendre en considération le caractère purement artificiel de ces opérations ainsi que les liens de nature juridique, économique et/ou personnelle entre les opérateurs impliqués dans le plan de réduction de la charge fiscale (voir, en ce sens, arrêt Em., précité, point 58). »

L'arrêt de la CJUE du 22 novembre 2017 (aff. C-251/16, Cu.) a encore précisé aux considérants N° 55 à 57 quelles opérations doivent être considérées pour caractériser l'abus reproché :

« 55 Il découle de l'article 2 de la sixième directive que chaque prestation doit normalement être considérée comme distincte et indépendante (arrêts du 21 février 2008, Pa., C-425/06, EU:C:2008:108, point 50 et jurisprudence citée, ainsi que du 27 septembre 2012, Fi., C-392/11, EU:C:2012:597, point 14).

56 Lorsque la Cour est amenée à préciser l'examen nécessaire pour déterminer le but essentiel des opérations en cause, elle ne prend en considération que l'objectif de la ou des opérations dont il y a lieu d'apprécier le caractère abusif et non celui des prestations qui, du fait de ces premières opérations, remplissent formellement les conditions pour l'obtention d'un avantage fiscal (voir, notamment, arrêts du 22 décembre 2010, *W.*, C-103/09, EU:C:2010:804, points 10 à 15 et 31, et du 17 décembre 2015, *We.*, C-419/14, EU:C:2015:832, points 20 et 43 à 45).

57 Il ressort également de la jurisprudence de la Cour que l'application du principe d'interdiction de pratiques abusives conduit seulement à écarter les opérations constitutives d'une telle pratique, tandis que les prestations qui n'en sont pas constitutives doivent faire l'objet d'une application des dispositions pertinentes en matière de TVA (arrêt *Ha.*, points 94 à 97). Ce traitement distinct des opérations constitutives d'une pratique abusive implique d'apprécier leur objectif également de manière distincte. »

En l'espèce, les développements de l'AED doivent être compris comme arguant du caractère abusif de la pratique à deux niveaux. Elle fait valoir d'une part que le mode de facturation appliqué par la société **SOC.1.)** à ses propres clients basé sur la valeur des actifs détenus par ces derniers serait abusif en ce qu'il aboutirait à une sous-facturation, entraînant de façon structurelle des entrées de TVA en aval largement inférieures à la TVA décaissée en amont et ouvrant de la sorte indûment droit à la restitution de l'excédent de TVA payée en amont. Elle fait valoir d'autre part que le mode d'organisation du groupe **SOC.1.)** serait abusif en ce qu'il conduirait à un flux de facturations et refacturations menant de façon artificielle à un droit à restitution de l'excédent de TVA payé en amont dans le chef de la société établie au Luxembourg.

Il y a d'emblée lieu d'écarter l'argumentation prenant appui sur l'organisation du groupe **SOC.1.)** pris dans sa globalité, dans la mesure où d'une part il est de principe que « *l'assujetti a le droit de choisir la structure de son activité de manière à limiter sa dette fiscale* » (arrêt *Ha.*, considérant N° 73, *in fine*) et où d'autre part le caractère abusif d'une pratique se vérifie par rapport à une opération prise isolément (arrêt *Cu.*, considérants N° 55 et ss, *op. cit.*).

Reste dès lors à vérifier si le mode de facturation appliqué par la société **SOC.1.)** à ses propres clients basé sur la valeur des actifs détenus par ces derniers est constitutif d'un abus au sens de la jurisprudence de la CJUE.

En ce qui concerne la première condition dégagée par l'arrêt Ha., il est constant que l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la sixième directive et de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée transposant cette directive a pour résultat l'obtention dans le chef de la société **SOC.1.)** d'un avantage fiscal sous la forme de la restitution de l'excédent de TVA payé en amont. La question qui se pose est celle de savoir si cet avantage fiscal est contraire à l'objectif poursuivi par les dispositions de la sixième directive et par la loi TVA. Or, pour l'appréciation de cette question, les indications fournies par la CJUE pour guider les juridictions nationales dans leur appréciation ne se réfèrent pas au simple constat d'un différentiel, si important soit-il, entre la TVA décaissée en amont et la TVA encaissée en aval. Ces indications prennent au contraire soin de rappeler le principe essentiel à la base du système des déductions, tenant à la nécessité d'un lien direct et immédiat entre les opérations en amont et les opérations en aval. Or, il a été retenu ci-dessus qu'un tel lien existe entre les prestations acquises par la société **SOC.1.)** en amont auprès de la société **SOC.1'.)** SAS et les prestations facturées par la société **SOC.1.)** en aval à ses clients. En présence du constat de ce lien, l'existence d'un différentiel le cas échéant important entre les deux montants n'est pas de nature à caractériser la première condition.

Il y a encore lieu d'écarter les arguments tirés par l'AED du caractère économiquement non viable du modèle économique choisi par la société **SOC.1.)**, du non-respect du principe de pleine concurrence et de l'inadéquation des modalités de fixation des prix de transfert au sein du groupe de sociétés **SOC.1.)** dans la mesure où ces arguments sont avancés pour mettre en cause le mode de facturation appliqué par la société **SOC.1.)**. Ces considérations sont en effet étrangères à l'objectif poursuivi par les dispositions de la sixième directive et la loi TVA et ne sont pas de nature à impacter sur la réalisation de ces objectifs tels que décrits ci-dessus.

Il faut partant retenir que la première condition énoncée dans la jurisprudence de la CJUE n'est pas remplie et que le comportement de la société **SOC.1.)** ne constitue partant pas un abus.

Sur le prorata de déduction

Il est constant en cause que la société **SOC.1.)** 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). A ce titre, elle tombe sous le coup de l'article 50 de la loi TVA, expressément invoqué par elle, dont le paragraphe 1^{er} dispose que :

« 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. »

La société **SOC.1.)** affirme que le texte de mise en application visé par cette disposition légale n'aurait pas été adopté. Abstraction de ce que la société **SOC.1.)** se réfère erronément à l'adoption d'un arrêté grand-ducal, alors que l'article 50 précité renvoie à l'adoption d'un règlement grand-ducal, c'est à tort que la société **SOC.1.)** affirme qu'un tel texte d'exécution de l'article 50 n'aurait jamais été adopté, dès lors que tel est bien le cas par le biais du règlement grand-ducal du 21 décembre 1979 relatif au prorata de déduction en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

Ce règlement grand-ducal décrit le prorata visé à l'article 50 de la loi TVA comme résultant de la multiplication par cent d'une fraction comportant

- au numérateur : le montant du chiffre d'affaires annuel hors taxe relatif aux opérations ouvrant droit à déduction (à l'article 48, paragraphe 1 et à l'article 49, paragraphe 2 de la loi du 12 février 1979)
- au dénominateur : le montant du chiffre d'affaires annuel hors taxe figurant au numérateur, majoré de celui relatif aux opérations n'ouvrant pas droit à déduction (conformément à l'article 49 de la loi du 12 février 1979).

Sur base de la prémisse fautive de l'inexistence du règlement d'exécution visé à l'article 50, la société **SOC.1.)** consacre de longs développements au calcul du prorata de déduction sur base d'une ventilation de la TVA décaissée en fonction de l'utilisation des services acquis d'une part pour les besoins de filiales de la société **SOC.1.)** pour lesquelles la société **SOC.1.)** SAS prestait des services de gestion et d'autre part pour les besoins des opérations d'investissement

pour compte propre de la société **SOC.1.)** et pour compte de tiers, en ventilant à ce stade en fonction du taux de participation.

Dans ce cadre, la société **SOC.1.)** prend appui sur des tableaux confectionnés par ses soins, joints au rapport KUGELER, dans lesquels elle a estimé le temps de travail consacré au cours des années 2004 et 2005 par chacun des employés de la société **SOC.1'.) SAS** aux prestations fournies aux différentes entités. Le résumé de ces deux tableaux se présente comme suit :

	2004	2005
ENTITÉ.1.)	8%	7%
(...) SOC.1.)	4%	3%
ENTITÉ.2.)	1%	//
ENTITÉ.3.)	/	1%
other ENTITÉ.4.) Management	4%	4%
ENTITÉ.5.)	63%	49%
autre ENTITÉ.6.)	14%	17%
ENTITÉ.7.)	/	11%
ENTITÉ.8.)	/	3%
other SOC.1.)	6%	6%

La société **SOC.1.)** procède ensuite à des calculs plus ou moins détaillés par rapport aux entités « **ENTITÉ.4.)** », « **ENTITÉ.8.)** », « other **SOC.1.)** », « **ENTITÉ.5.) ENTITÉ.7.)** » et « autres fonds », sans qu'il ne s'en dégage avec évidence si toutes les entités énumérées dans les tableaux sont concernés par ces calculs et sans que le raisonnement mené pour chacune des entités visées ne s'en dégage avec une clarté certaine.

L'AED n'apporte pas de contestations circonstanciées par rapport à ces chiffres, raisonnements et calculs, mais se limite à faire valoir que ceux-ci ne permettraient pas de constater l'existence d'un lien direct et immédiat entre les prestations fournies par la société **SOC.1'.) SAS** à la société **SOC.1.)** et les prestations fournies par la société **SOC.1.)** à ses clients, respectivement les frais généraux de la société **SOC.1.)**.

Ces développements de l'AED ont été écartés dans le cadre des développements consacrés à la question de principe du droit à déduction sur base du constat qu'il est établi que toutes les prestations fournies par la société **SOC.1'.) SAS** sont en lien avec les activités économiques

de la société **SOC.1.**). Ces développements sont sans incidence sur la question du calcul du prorata de déduction.

Force est dès lors en l'état actuel de constater que les parties n'ont pas utilement instruit le volet du calcul du prorata de déduction en l'application des articles 50 à 52 de la loi TVA et du règlement grand-ducal du 21 décembre 1979 relatif au prorata de déduction en matière de taxe sur la valeur ajoutée. Il y a lieu de rouvrir les débats sur ce point.

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

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

statuant à la suite du jugement N° 163/2016 du 1^{er} juin 2016,

dit non fondé le moyen de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines tiré de l'abus de droit dans le chef de la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL**,

dit que, sous réserve du calcul du prorata, la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** est autorisée à porter en déduction l'intégralité de la TVA acquittée sur les prestations acquises sur la société **SOC.1'.) SAS**,

révoque l'ordonnance de clôture pour permettre aux parties de conclure sur l'application des articles 50 à 52 de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée et du règlement grand-ducal du 21 décembre 1979 relatif au prorata de déduction en matière de taxe sur la valeur ajoutée,

renvoie le dossier à cet effet devant le magistrat chargé de la mise en état,

réserve les frais et les droits des parties.