

**Jugement civil 2019TALCH01/00161**

Audience publique du mercredi quinze mai deux mille dix-neuf.

**Numéro 151697 du rôle**

**Composition :**

Thierry HOSCHEIT, premier vice-président,  
Vanessa WERCOLLIER, premier juge,  
Séverine LETTNER, juge,  
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-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, DES DOMAINES ET DE LA TVA, 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<sup>er</sup> 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.

Vu le jugement N° 2018TALCH01/00207 du 13 juin 2018 par lequel le tribunal

- a 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**
- a 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**
- a révoqué 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.

A l'audience du 24 avril 2019, l'instruction a été clôturée et 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'AEDT.

Les deux parties sont d'accord pour dire, sur base de la jurisprudence de la CJUE (notamment CJUE 8 novembre 2012, C-511/10, aff. BL. ; CJUE 18 décembre 2008, C-488/07, aff. Ro.) et des circulaires émises par l'AEDT (circulaire N° 765 du 15 mai 2013 pour les assujettis mixtes et circulaire N° 765-1 du 11 juin 2018 pour les assujettis partiels) qu'il n'y a pas lieu d'appliquer un prorata de déduction forfaitaire, alors qu'un tel prorata risquerait de ne pas adéquatement tenir compte de la réalité économique, mais qu'il faut établir l'ampleur de la déduction admise sur base de l'affectation réelle des services acquis en amont par la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** sur la société **SOC.1') SAS** aux activités économiques déployées en aval par la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL**.

En vue de ce calcul, le tribunal rappelle avoir décidé en son jugement du 13 juin 2018 qu'il est établi que l'intégralité des services acquis en amont sur la société **SOC.1') SAS** ont bénéficié

en aval à d'autres sociétés du groupe au sein duquel la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** assure la fonction de société holding.

La société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** décrit actuellement comme suit les services fournis à ces différentes sociétés :

- a. **ENTITÉ.5.)**, autres **ENTITÉ.6.)**, **ENTITÉ.7.)** : Il s'agit de fonds immobiliers qui sont des filiales dans lesquelles la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** détient une participation minoritaire et intervient en tant que holding active.

La société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** fournit des prestations d'étude de projets, de mise en place de projets, d'acquisition des participations/immeubles, de suivi des participations/immeubles et de gestion impliquant le personnel de la société **SOC.1') SAS** dans des proportions importantes.

Les services sont facturés directement aux filiales. La société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** touche aussi des commissions de gestion.

- b. investissements regroupés sous **ENTITÉ.4.)** : **ENTITÉ.1.)**, (...) **SOC.1.)**, **ENTITÉ.2.)**, autres **ENTITÉ.4.) Management** : Il s'agit de projets gérés par des tiers. La société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** fournit des prestations d'étude de projets présentés par un tiers et un travail de suivi et de surveillance (préparation des rapports pour les conseils d'administration) impliquant essentiellement les dirigeants de la société **SOC.1') SAS**.

Les honoraires de gestion sont facturés aux coinvestisseurs.

- c. autres **SOC.1.)**, **ENTITÉ.8.)** : Il s'agit essentiellement d'un investissement tenu par la société anonyme **SOC.1') HOLDINGS** dans les immeubles abritant le marché aux puces de (...).

La société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** fournit des prestations d'étude de projets présentés par un tiers et surveille cet investissement qui ne génère pas de revenu donnant lieu à TVA

La société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** n'a facturé aucun service ni à un tiers ni à ses filiales.

Il est par ailleurs actuellement constant, contrairement à ce qui a pu être décrit dans les jugements antérieurs, que la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** exerce à côté de son activité de holding active (décrite ci-dessus sub a.) et son activité de conseil et de services à des tiers (décrite ci-dessus sub b.) soumises à TVA comme relevant d'une activité économique taxable, une activité de holding purement passive (soustraite au champ

d'application de la TVA) et une activité de financement au profit de ses filiales (exemptée de TVA).

**1/** Dans le cadre de la détermination de l'étendue du droit à déduction de la TVA acquittée en amont sur les prestations acquises sur la société **SOC.1'.)** SAS, la première question à trancher dans le cadre d'un contrôle de l'affectation réelle est celle de savoir si toutes les prestations acquises en amont sur la société **SOC.1'.)** SAS sont en lien direct et immédiat avec les activités économiques taxables déployées par la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** en aval, ou si au contraire tout ou partie des prestations acquises en amont sur la société **SOC.1'.)** SAS ne sont en lien avec aucune activité économique en aval ou sont en lien avec une activité en aval soustraite au champ d'application de la TVA ou exemptée de la TVA.

**1a/** Sur ce point, la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** expose n'avoir utilisé aucune ressource humaine, matérielle ou financière affectée de TVA afin de générer des revenus en dividendes (activité de holding pure) ou d'intérêts (activité de financement). Ces activités auraient été gérées par son propre personnel, sans qu'elle n'ait eu recours à cet effet aux services de la société **SOC.1'.)** SAS. La question d'un lien direct et immédiat entre l'acquisition en amont d'une prestation soumise à TVA et le déploiement en aval d'une activité économique relevant du champ d'application de la TVA ne se poserait donc pas.

Ces revenus ne seraient pas non plus à inclure dans le chiffre d'affaires requis pour opérer le calcul du droit à déduction, notamment au regard du fait que le revenu d'intérêts ne serait que purement accessoire au surplus de son chiffre d'affaires.

**1b/** L'AEDT expose sur ce point que la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** percevrait d'importants montants en intérêts, de sorte qu'il s'agirait d'une activité autonome exemptée en raison de sa nature de la TVA. La société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** ne démontrerait pas que les prestations acquises sur la société **SOC.1'.)** SAS ne seraient pas en lien avec cette activité. Il en résulterait que la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** ne pourrait pas faire valoir un droit à déduction intégral de la TVA grevant les prestations acquises sur la société **SOC.1'.)** SAS, dès lors que celles-ci seraient du moins pour partie en lien avec l'activité de financement.

L'AEDT développe de même que la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** ne démontrerait pas que les prestations acquises en amont sur la société **SOC.1'.)** SAS ne seraient pas du moins pour partie en lien avec l'activité soustraite au champ d'application de la TVA

de la détention de participations engendrant des revenus de dividendes. De ce fait encore, le droit à déduction ne pourrait pas jouer pour l'intégralité de la TVA grevant les services acquis sur la société **SOC.1'.) SAS**.

**1c/** La société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** a correctement exposé les règles gouvernant la preuve en matière de TVA en soulignant qu'il ne saurait être exigé une preuve absolue de la part de l'assujéti concernant le fonctionnement de son entreprise et l'affectation de chaque dépense aux différentes activités génératrices de revenus et/ou de chiffre d'affaire. La complexité de l'organisation entrepreneuriale rend d'ailleurs impossible cette preuve absolue. Il lui suffit d'exposer et de décrire les éléments pertinents de façon crédible et d'expliquer l'affectation des ressources sur base de critères transparents et objectivement justifiables. L'administration peut certes renverser la présomption de véracité qui découle d'une telle présentation, mais il lui incombe alors la charge afférente en alléguant des moyens de preuve propres à mettre en doute le caractère complet, sincère et exact des déclarations de l'assujéti.

En l'espèce, la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** a décrit avec précision le modèle de fonctionnement adopté par elle et le groupe de sociétés auquel elle appartient, pour expliquer qu'elle a filialisé l'essentiel des services de support fournis aux sociétés dans lesquelles elle détient des participations à une autre société, la société **SOC.1'.) SAS**, dont elle est actionnaire à 100%. Le rapport d'expertise KUGELER confirme encore pour autant que de besoin que la société **SOC.1'.) SAS** ne fournit des services que pour compte de la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL**, et que ces services sont fournis pour les besoins de différentes sociétés dans lesquelles la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** détient des participations. La société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** a encore expliqué de façon économiquement justifiable les raisons de la différence de facturation, en ce que la société **SOC.1'.) SAS** facture ses services sur base d'une facturation « cost + », i.e. la rémunération du coût réel majoré d'une plus-value, en raison du fait qu'elle est une société de prestation de services sans intérêt propre dans les activités des bénéficiaires ultimes des services prestés, et que la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** refacture ces services à ses filiales sur base de la valeur des actifs immobiliers sous-jacents tenus par ces sociétés en raison du caractère d'investissement et spéculatif des participations détenues par la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** dans ces sociétés. Il résulte enfin des éléments du dossier que la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** emploie du personnel propre qui lui permet d'assurer directement les différentes tâches tenant à des activités non soumises à TVA, tel que

la perception de dividendes dans les sociétés à l'égard desquelles elle ne joue que le rôle de holding pure ou la perception d'intérêts sur les financements accordés à ses filiales.

L'AEDT n'a mis en cause ces explication par aucune argumentation ou explication circonstanciée, si ce n'est la disproportion entre la TVA décaissée par la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** en amont et la TVA encaissée par elle en aval, argument dont la pertinence a toutefois été rejetée par le jugement du 1<sup>er</sup> juin 2016.

Il résulte de ce qui précède qu'il n'y a pas en l'espèce de preuve d'un lien quelconque entre les prestations acquises en amont au titre desquelles le droit à déduction est réclamé et les activités et revenus de perception de dividendes et d'intérêts se situant en aval. Il devient dès lors inutile de toiser tant la question de l'ampleur réelle des intérêts perçus que la question de savoir si l'activité de perception d'intérêts, eu égard à son ampleur, doit être qualifiée d'activité économique relevant du champ d'application de la TVA. Dans le cadre d'un mécanisme de déduction reposant sur l'affectation réelle, il suffit de constater qu'il n'y a pas de lien entre ces activités pour exclure toute incidence de ces dividendes et intérêts sur le mécanisme de déduction.

**2/** Dès lors qu'il est ainsi acquis que le droit à déduction de la TVA acquittée en amont ne peut être tenu en échec en raison de l'existence d'un lien entre les prestations ainsi acquises et les activités de participation et de financement, respectivement soustraites et exemptées de la TVA, la seconde question qui se pose est celle de savoir si les prestations acquises sur la société **SOC.1') SAS** en amont sont intégralement en lien direct et immédiat avec une activité économique déployée par la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** en aval, ou si elles sont en tout ou en partie en lien avec une activité n'ouvrant pour un autre motif pas droit à déduction.

**2a/** Sur ce point, la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** fait valoir qu'elle peut intégralement déduire la TVA affectant les services d'études de projets, de mise en place de projets, d'acquisition des participations/immeubles, de suivi des participations/immeubles et de gestion refacturés à ses filiales (point a. ci-dessus) et la TVA affectant les services d'études de projets présentés par des tiers et les travaux de suivi et de surveillance facturés à ses coinvestisseurs, alors même qu'elle détiendrait également une part d'investissement dans ses sociétés bénéficiaires des prestations (point b. ci-dessus). Elle admet ne pas être en droit de porter en déduction la TVA affectant les études de projets et les travaux de suivi et de surveillance en relation avec les volets **ENTITÉ.8.)** et autres **SOC.1.)** pour lesquelles elle

n'effectue pas de refacturation en aval (point c. ci-dessus), qui représenteraient 6% des prestations facturées par la société **SOC.1'.) SAS** en 2004, respectivement 9% de ces prestations facturées en 2005. Ces pourcentages auraient été établis par les soins de la société **SOC.1'.) SAS** sur base du temps consacré aux différentes prestations par les différentes catégories de personnels et les taux horaires affectés à ces différentes catégories de personnels, sans que cette ventilation argumentée et reposant sur des critères objectifs et vérifiables n'ait fait l'objet d'une contestation circonstanciée de la part de l'AEDT. Il y aurait partant lieu de s'y tenir.

**2b/** En ce qui concerne l'activité de holding active (point a. ci-dessus), l'AEDT soutient sur base d'un arrêt de la CJUE (5 juillet 2018, C-320/17, aff. M.) qu'une holding active ne serait en droit de déduire l'intégralité de la TVA acquittée en amont qu'à condition de prester des services à l'intégralité de ses filiales. Dans la mesure où la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** ne remplirait pas cette condition, alors qu'elle détiendrait des participations dans des sociétés ne bénéficiant pas de ses services et prestations, le droit à déduction intégrale devrait lui être refusé.

L'AEDT conteste ensuite que les prestations acquises sur la société **SOC.1'.) SAS** seraient en lien direct et immédiat avec les activités taxables de la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL**, de sorte que l'existence du droit à déduction ne serait pas établi.

**2c/** L'AEDT fait une fausse interprétation de l'arrêt de la CJUE du 5 juillet 2018 (C-320/17, aff. M.) qui énonce en son point 37 que *« Toutefois, 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 de la finalité et de l'économie de la directive TVA 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, ce qu'il appartient aux juridictions nationales de vérifier (arrêt du 16 juillet 2015, La. + Mi. et Ma., C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, point 33) »*. Cette solution ne signifie pas qu'en cas de frais supportés par une société holding tant pour les sociétés dans la gestion desquelles elle ne participe pas (holding pure) que pour des sociétés



dans la gestion desquelles elle participe (holding active), elle n'est en droit de n'opérer aucune déduction de TVA. Cet arrêt signifie par contre que dans ce cas de figure, le droit à déduction est limité à hauteur des frais supportés en tant que holding active en fonction de critères de ventilation à définir, dont le plus évident est celui de l'affectation effective et conduit à rechercher quels frais sont en rapport avec l'une et l'autre activité de la société. Il importe dès lors de rechercher dans quelle mesure la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** a supporté des frais dans le cadre de son activité de holding pure, à l'égard desquels elle ne peut pas invoquer de droit à déduction, et dans quelle mesure elle a supporté des frais dans le cadre de son activité de holding active, à l'égard desquels elle peut invoquer le droit à déduction.

Or, les services acquis sur la société **SOC.1') SAS** constituent en leur intégralité des services dénotant une intervention active dans la gestion des sociétés au profit desquelles ils sont fournis et qualifiant la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** à tous égards de holding active. L'intégralité des coûts affectant ces acquisitions sont partant éligibles à l'opération de déduction.

Toutefois l'intégralité de ces coûts ne peut entrer en déduction, dès lors que l'intégralité des services acquis ne sont en lien direct et immédiat avec une activité économique en aval générant un chiffre d'affaires. Il résulte des explications fournies par la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** elle-même que 6% des prestations acquises en 2004 et 9% des prestations acquises en 2005 n'ont pas fait l'objet d'une refacturation en aval. Le droit à déduction doit partant être refusé à concurrence de ces taux.

**3/** La compétence du tribunal est cantonnée à l'annulation de l'imposition intervenue, sans qu'il ne puisse lui-même procéder à la liquidation de la TVA due. De ce fait et alors que par ailleurs la situation du contribuable doit être considérée dans sa globalité, le tribunal ne saurait à ce stade ordonner une quelconque restitution de montants qui auraient été indûment payés. Il convient de renvoyer le dossier devant l'administration aux fins d'émission de nouveaux bulletins de taxation.

**4/** La société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** a demandé en cours de procédure à se voir allouer une indemnité de procédure de 100.000.- euros.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA a demandé en cours de procédure à se voir allouer une indemnité de procédure de 10.000.- euros.

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

En application de ces principes, la demande de la partie succombant, l'AEDT, doit être rejetée.

La société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** pour sa part ne justifie pas de l'iniquité qui lui permettrait de bénéficier de l'article 240 du Nouveau Code de Procédure Civile.

### **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<sup>er</sup> juin 2016 et du jugement N° 2018TALCH01/00207 du 13 juin 2018,

annule la décision du directeur de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA du 22 octobre 2012,

dit que la société anonyme **SOC.1.) INTERNATIONAL** est en droit de déduire la TVA supportée en amont sur les acquisitions faites sur la société **SOC.1'.) SAS**

- à concurrence de 94% pour l'année 2004
- à concurrence de 91% pour l'année 2005

renvoie le dossier devant l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA aux fins d'émission de nouveaux bulletins d'imposition pour les années 2004 et 2005,

déboute les deux parties de leurs demandes basées sur l'article 240 du Nouveau Code de Procédure Civile,

condamne l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA aux frais et dépens.