

Audience publique du mercredi treize avril deux mille seize.

**Numéros 163401 et 164313 du rôle**

**Composition :**

Thierry HOSCHEIT, premier vice-président,

Vanessa WERCOLLIER, juge,

Lynn STELMES, juge délégué,

Linda POOS, greffier.

**I. 163401**

**E n t r e :**

la société anonyme de droit irlandais **SOC.1.) HOLDINGS** plc, établie et ayant son siège social au (...), Irlande, immatriculée auprès du registre des sociétés irlandais sous le numéro (...), représentée par son conseil d'administration (board of directors) actuellement en fonctions, ayant repris l'instance introduite par la société en commandite par actions **SOC.1.) SCA**, ayant eu son siège social à L-(...),

partie demanderesse aux termes d'un exploit de l'huissier de justice suppléant Luc KONSBRUCK de Luxembourg du 4 juillet 2014,

comparaissant par la société en commandite simple ALLEN & OVERY, établie à L- 1855 Luxembourg, 33, avenue J.F. Kennedy, représentée par son gérant, représentée aux fins de la

présente procédure par son mandataire spécial Maître Jean SCHAFFNER, avocat, demeurant à Luxembourg,

**e t :**

1. l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, représenté par le ministre d'Etat, ayant ses bureaux à L-1352 Luxembourg, 4, rue de la Congrégation, et pour autant que de besoin par le ministre des Finances, poursuites et diligences de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, prise en la personne de son directeur et pour autant que de besoin par le Receveur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines au bureau de la Recette Centrale à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

2. 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,

3. Le RECEVEUR DE l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, ayant ses bureaux à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

parties défenderesses aux termes du prédit exploit KONSBRUCK,

comparaissant par Maître Alain STEICHEN, avocat, demeurant à Luxembourg.

## **II. 164313**

**E n t r e :**

la société anonyme de droit irlandais **SOC.1.) HOLDINGS** plc, établie et ayant son siège social au (...), Irlande, immatriculée auprès du registre des sociétés irlandais sous le numéro (...), représentée par son conseil d'administration (board of directors) actuellement en fonctions, ayant repris l'instance introduite par la société en commandite par actions **SOC.1.) SCA**, ayant eu son siège social à L-(...),

partie demanderesse aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Geoffrey GALLE de Luxembourg du 8 juillet 2014,

comparaissant par Maître Donata GRASSO, 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 GALLE,

comparaissant par Maître Alain STEICHEN, avocat, demeurant à Luxembourg.

---

### **Le Tribunal :**

#### **1. Indications de procédure**

1/ Par exploit d'huissier du 4 juillet 2014, la société en commandite par actions **SOC.1.)** (ci-après la SCA **SOC.1.)**) fait donner assignation à l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines et à Monsieur le Receveur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines à comparaître devant le tribunal d'arrondissement de ce siège pour y voir déclarer nulle et non avenue pour violation des formes substantielles, sinon inopposable à son égard, la contrainte émise le 30 avril 2014 par la Recette Centrale de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, décernée par le délégué du Receveur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines et rendue exécutoire par le délégué du Directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, et en ordre subsidiaire voir dire ladite contrainte nulle et non avenue pour cause d'extinction, totale, sinon partielle, de la dette et voir déclarer totalement ou partiellement caduques les taxes sur la valeur ajoutée faisant l'objet de ladite contrainte.

Par acte de reprise d'instance notifié le 9 mars 2016, la société de droit irlandais **SOC.1.) HOLDINGS plc** (ci-après la société **SOC.1.) HOLDINGS plc**) déclare avoir absorbé par fusion la SCA **SOC.1.)** et reprendre l'instance en lieu et place.

Il y a lieu de lui en donner acte.

A la base du litige se trouve une contrainte émise au titre de la TVA réduite pour les exercices fiscaux 2009 à 2011. La société **SOC.1.) HOLDINGS plc** relève que la contrainte et son exécutoire n'ont pas été signés par le receveur respectivement par le directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, mais par des personnes qui se sont dites avoir reçu des délégations à l'effet de signer ces documents. Dans la mesure où aucun acte de délégation de signature par le receveur et le directeur au profit des deux signataires ne serait publié ou autrement accessible au contribuable, elle serait mise dans l'impossibilité de vérifier la régularité des signatures figurant sur la contrainte et son exécutoire et des pouvoirs des signataires. La contrainte serait ainsi affectée d'une irrégularité substantielle la rendant nulle, sinon du moins inopposable à son égard.

Au fond, la société **SOC.1.) HOLDINGS plc** explique que la dette originaire de la SCA **SOC.1.)** du montant de 15.510.518,63€ au titre de prestations acquises sur des entreprises établies à l'étranger et résultant du système de l'autoliquidation au Luxembourg était éteinte concurrence du montant de 15.259.447,03€ par suite de l'annulation des factures en question par voie d'émission de notes de crédit.

Cette affaire est inscrite au rôle sous le numéro 163401.

A l'audience du 16 mars 2016, l'instruction a été clôturée.

2/ Par exploit d'huissier du 8 juillet 2014, la société en commandite par actions **SOC.1.)** (ci-après la SCA **SOC.1.)**) fait donner assignation à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines à comparaître devant le tribunal d'arrondissement de ce siège pour y voir déclarer nulle et non avenue la décision du directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines du 28 mars 2014 rejetant sa réclamation contre des bulletins de taxation du 28 octobre 2013 portant sur les années 2009 à 2011.

Par conclusions notifiées le 23 novembre 2015, la société de droit irlandais **SOC.1.) HOLDINGS plc** (ci-après la société **SOC.1.) HOLDINGS plc**) déclare avoir absorbé par fusion la SCA **SOC.1.)** et reprendre l'instance en lieu et place.

Il y a lieu de lui en donner acte.

La société **SOC.1.) HOLDINGS** plc demande l'annulation de l'imposition pour les années 2009 à 2011 dont a fait l'objet la SCA **SOC.1.)**

- en ce qui concerne un montant de 15.259.447,03€, pour cause d'extinction de la dette formant la base d'imposition par suite de l'émission de notes de crédit par les prestataires des services acquis
- en ce qui concerne un montant de 272.935,21€, pour être déductible comme se rapportant à une activité économique sujette à TVA dans son chef (principe de l'affectation directe)
- en ce qui concerne les montants de 15.259.447,03€ et de 272.935,21€, pour être déductibles au titre des frais généraux encourus pour ses activités économiques (l'assignation du 8 juillet 2014 ne soulevait ce moyen que pour le montant de 272.935,21€, mais dans ses conclusions subséquentes la partie demanderesse l'a étendu au montant de 15.259.447,03€).

Cette affaire est inscrite au rôle sous le numéro 164313.

A l'audience du 9 mars 2016, l'instruction a été clôturée.

3/ A l'audience du 16 mars 2016, le juge de la mise en état a été entendu en son rapport oral.

Maître Jean SCHAFFNER, représentant la société en commandite simple ALLEN & OVERY et Maître Donata GRASSO, avocat constitué, ont conclu pour la société **SOC.1.) HOLDINGS** plc.

Maître Thierry Pouliquen, avocat, en remplacement de Maître Alain STEICHEN, avocat constitué, a conclu pour l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines et Monsieur le Receveur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines.

4/ A la demande des parties et dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, il y a lieu de joindre les deux affaires pour y statuer par une seule ordonnance.

## **2. La validité de la contrainte**

### *a. La signature pour compte du directeur*

L'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines et le Receveur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines admettent que la contrainte du 30 avril 2014 n'a pas été rendue exécutoire par le directeur, mais expliquent que l'article 85 de la loi TVA donne la possibilité au directeur de déléguer son pouvoir à un agent de son administration, que tel a été le cas au profit du signataire de la contrainte et que cette délégation avait été publiée au Mémorial.

Cet argumentaire n'a pas été contesté par la société **SOC.1.) HOLDINGS** plc. Son bien-fondé est par ailleurs établi par les pièces versées au dossier.

*b. La signature pour compte du receveur*

L'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines et le Receveur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines admettent que la contrainte du 30 avril 2014 n'a pas été signée par le receveur de la recette centrale, mais expliquent qu'elle a été signée par l'adjoint du receveur, et que la faculté de remplacement temporaire du receveur par son adjoint en cas d'absence ou d'indisponibilité relèverait d'une pratique courante et normale du fonctionnement de l'administration, sans qu'il ne soit besoin d'une publication particulière ni d'une délégation de pouvoir au profit de l'adjoint ni de la nomination de cet adjoint. La nomination du signataire aux fonctions d'adjoint du receveur aurait par ailleurs été régulière et aurait fait l'objet d'une publication appropriée par voie de note interne du 11 novembre 2013 et sur le site internet de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines. Le pouvoir de représentation dudit adjoint serait encore établi du fait que sa fonction ait été déclarée comme poste à responsabilités particulières dans la carrière du rédacteur. En rendant la contrainte exécutoire, le directeur aurait encore approuvé le remplacement du receveur par son adjoint. Ledit délégué aurait partant valablement signé la contrainte en tant que remplaçant du receveur.

Ces parties soutiennent en ordre subsidiaire que le signataire de la contrainte se serait régulièrement vu accorder une délégation de signature par la note de service interne du 11 novembre 2013 et que la preuve de pareille délégation de signature n'est soumise à aucune formalité de publication particulière. Elles relèvent là encore que le visa du directeur sur la contrainte emporterait contrôle par celui-ci de la régularité formelle de la contrainte, y compris du pouvoir de son signataire.

La société **SOC.1.) HOLDINGS** plc oppose à ces arguments que ni la désignation de l'adjoint du receveur ni une éventuelle délégation de signature à son profit n'auraient reçu une quelconque publicité externe à l'administration rendant la situation opposable aux tiers. Elle dénie encore que la fonction d'adjoint puisse donner le pouvoir de remplacer temporairement le titulaire de la fonction en cas d'absence ou d'indisponibilité de celui-ci.

Sans qu'il ne soit besoin d'examiner en droit l'intégralité de l'argumentation développée par les parties défenderesses en rapport avec la désignation d'un adjoint au receveur et la possibilité *de jure* pour celui-ci d'agir ponctuellement en lieu et place du receveur en cas d'absence ou d'indisponibilité temporaire de ce dernier, il suffit de constater qu'il n'est pas établi par les pièces du dossier que le receveur était effectivement absent ou indisponible au jour de la signature de la contrainte le 30 avril 2014. La preuve de la prémisse factuelle se trouvant à la base du raisonnement des parties défenderesses n'étant pas établie, il n'y a pas lieu de vérifier en droit si leur argumentation est justifiée.

En ce qui concerne la question de la délégation permanente, il faut faire la distinction entre l'existence de la délégation de pouvoir et sa publication.

En ce qui concerne la preuve de son existence, qui est nécessairement consubstantielle à la validité de l'acte en ce qu'un acte signé par une personne sans pouvoir est inexistant, et par analogie avec un arrêt de la Cour de cassation du 18 avril 2013 (N° 28/13), on peut retenir que la délégation prévue par l'article 85 de la loi TVA ne fait pas l'objet d'une réglementation spéciale. Cette délégation n'est dès lors pas soumise à un quelconque formalisme. Pour rapporter la preuve de la délégation, il n'est donc pas nécessaire qu'on produise une délégation signée et datée. Il suffit de prouver qu'il y a eu délégation à une date déterminée. Dans cet arrêt, la Cour de cassation a ensuite retenu que dans cette espèce, la preuve de la délégation résultait de sa publication au Mémorial pour décider que l'administration des contributions directes avait établi la réalité de la délégation invoquée.

Dans la présente espèce, seule est démontrée la nomination du signataire de la contrainte du 30 avril 2014 aux fonctions d'adjoint du receveur. Toutefois, la preuve de l'existence d'une délégation permanente au profit de l'adjoint du receveur ne peut pas être déduite, en l'absence de précisions légales ou réglementaires sur les pouvoirs d'un tel adjoint, du seul fait de sa nomination.

Les parties défenderesses ne font pour le surplus état d'aucun acte ou document dont il résulterait que le receveur aurait accordé délégation de signature permanente au signataire de la contrainte du 30 avril 2014

Il en résulte que la contrainte est viciée en ce qu'elle est signée par une personne au sujet de laquelle il n'est pas démontré qu'elle avait pouvoir pour signer. Ce vice n'est pas purgé par le visa apposé par le directeur sur la contrainte, dès lors que ce visa à lui seul ne remplace pas la délégation de signature et qu'il faut pouvoir soumettre le contrôle du directeur à la sanction judiciaire.

La société **SOC.1.) HOLDINGS** plc est partant fondée à soutenir la nullité de la contrainte du 30 avril 2014.

### **3. Fond**

De l'accord des parties, il y a lieu de ne tenir compte dans le cadre du contrôle du bien-fondé de l'imposition dont a fait l'objet la SCA **SOC.1.)** que des seules conclusions échangées dans le cadre du rôle N° 164313.

Le recours porte sur une décision du directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines du 28 mars 2014, notifiée le 8 avril 2014, portant rejet de la réclamation contre trois bulletins de taxation d'office pour les années 2009, 2010 et 2011 du 28 octobre 2013.

Le recours a été introduit dans les forme et délai prévus par l'article 76, paragraphe 3, alinéas 1 et 2 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée et est partant recevable.

- a. Le montant de 15.259.447,03€ : l'annulation des factures par voie de notes de crédit

Le tribunal tient dans un premier stade à préciser les chiffres qui sont en cause tels qu'ils résultent des bulletins de taxation d'office émis par l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines en date du 28 octobre 2013 [le tribunal attire l'attention des parties sur le fait que dans la farde de 19 pièces Me Grasso, les feuillets concernant le bulletin 2010 (réf. document 297C 6D52 DDC7 EE01) et le bulletin 2011 (réf. document 2C7C 6D52 DDC7 EE01) se trouvent mélangés] :



	TVA collectée	TVA payée en amont dont la déduction			Excédent de TVA à payer
	en aval	est demandée	est refusée	est acceptée	
	1	2 (= 3 + 4)	3	4 (= 2 – 3)	5 (= 1 – 4)
2009	5.093.451,97	5.123.989,77	5.123.989,77	0	5.093.451,97 <sup>1</sup>
2010	5.389.125,87	5.401.794,86	5.307.907,89	93.886,97	5.295.238,90
2011	5.201.280,98	5.216.601,51	5.159.011,90	57.589,61	5.143.691,37
Total			15.590.909,58		15.532.382,24

Il résulte de la lecture de ces bulletins que c'est à tort que la société **SOC.1.) HOLDINGS** plc fait valoir dans son assignation du 8 juillet 2014 que l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines « a rejeté le droit à déduction pour les années 2009, 2010 et 2011 à hauteur respectivement de 5.093.451,97 EUR, de 5.295.238,90 EUR et de 5.143.691,37 EUR (soit un total de 15.532.382,24 EUR) » alors que ces montants représentent le total de la dette de la société **SOC.1.) HOLDINGS** plc après régularisation. Les montants dont la déduction est refusée sont ceux repris ci-dessus dans la colonne N° 3. Cette erreur ne prête toutefois pas à conséquence sur le principe des débats. Elle ne peut en avoir que sur le calcul de la dette fiscale.

Il est constant en cause que la SCA **SOC.1.)** est un assujetti partiel à la TVA, en ce qu'elle exerce à la fois une activité économique relevant du champ d'application de la TVA (refacturation et financement s'exerçant principalement sinon exclusivement au sein du groupe **SOC.1.)**) et une activité non économique ne relevant pas du champ d'application de la TVA (prises de participations). Dans le cadre de ses activités, la SCA **SOC.1.)** acquiert des biens et services a) sur des fournisseurs établis au Luxembourg, qui facturent ces biens et services, en y incluant la TVA comprise que la SCA **SOC.1.)** fait ensuite entrer dans ses déclarations de TVA comme étant de la TVA déductible, et b) sur des fournisseurs établis hors du Luxembourg, qui facturent ces biens et services hors TVA et au sujet desquels la SCA **SOC.1.)** applique le système de l'autoliquidation engendrant une dette de TVA envers l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines qu'elle intègre ensuite dans ses déclarations de TVA en tant que TVA déductible.

---

<sup>1</sup> Le tribunal note que pour l'année 2009, la contrainte du 30 avril 2014 indique le montant de 5.071.551,19€, sans que l'origine de la différence ne résulte directement des éléments du dossier ni n'est expliquée par les parties.

Dans le cadre d'un contrôle pour les années 2009 à 2011, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines a

- en ce qui concerne l'année 2009, intégré dans la base taxable un certain nombre de factures émanant de prestataires situés hors du Luxembourg que la SCA **SOC.1.)** n'avait pas incluses dans ses déclarations de TVA alors que la SCA **SOC.1.)** avait estimé que sous l'empire de la législation en vigueur en 2009, ces prestations étaient localisées dans le pays d'établissement du prestataire à l'étranger
- en ce qui concerne les années 2009 à 2011 refusé le droit à déduction pour la majeure partie des factures émanant de prestataires situés hors du Luxembourg, ne retenant que les montants repris ci-dessus dans la colonne N° 4.

Dans le cadre des opérations de vérification, la SCA **SOC.1.)** avait annoncé son intention, au cas où le refus à déduction de ces factures devait être confirmé, de réorganiser le flux des coûts au sein du groupe **SOC.1.)** pour reporter la charge des factures concernées sur les entreprises qui en étaient en fin de compte les consommateurs finaux. C'est ainsi qu'après la décision du directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines du 28 mars 2014 portant rejet de la réclamation de la SCA **SOC.1.)** contre les bulletins de taxation que la société de droit néerlandais **SOC.1.) BV**, qui avait facturé des prestations à la SCA **SOC.1.)**, a émis en date du 13 juin 2014 des notes de crédit pour un total de 101.729.646,84€ hors TVA et procédé au remboursement du montant en question. La TVA autoliquidée au titre de ces factures pour un taux de 15% se chiffre à 15.259.447,03€.

La société **SOC.1.) HOLDINGS plc** fait valoir que par suite de l'annulation des factures pour un total de 101.729.646,84€ hors TVA, la base imposable au titre de la TVA se trouve réduite dans son chef du montant correspondant, de sorte que le montant de TVA initialement autoliquidé pour un total de 15.259.447,03€ ne serait pas dû. Elle en conclut qu'en fonction de la base imposable subsistante, seule une dette fiscale théorique de (15.532.382,24 - 15.259.447,03 =) 272.935,21€ subsisterait [ce montant ne serait cependant pas non plus dû pour les motifs dont il sera question ci-après]. Les bulletins de taxation des 28 octobre 2013 seraient partant à annuler.

La société **SOC.1.) HOLDINGS plc** explique que la SCA **SOC.1.)** n'a à aucun moment bénéficié d'une quelconque prestation incluse dans les factures qui ont été annulées. Elle aurait seulement remboursé à la société de droit néerlandais **SOC.1.) BV**, qui agirait en tant qu'agent de facturation intra-groupe, des services prestés au profit d'autres sociétés du groupe **SOC.1.)**,

notamment à une société de droit irlandais **SOC.1.) GLOBAL SERVICES LIMITED**. Elle relève qu'en matière de TVA, il faudrait s'attacher à la réalité économique des activités et que celle-ci impliquait clairement aux termes des accords entre parties, à savoir un contrat intitulé *Reimbursements Deed* de septembre 2009, que la SCA **SOC.1.)** devait rembourser le coût des prestations visées à la société **SOC.1.) BV**, sans qu'il n'ait été dit à un moment quelconque qu'elle serait preneur des prestations en question. Il en résulterait que le lieu de localisation des services n'aurait jamais été le Luxembourg et que en fin de compte ces factures auraient dès le départ dû être exclues du système d'autoliquidation, raison pour laquelle il y aurait eu émission des notes de crédit à partir du moment où la position de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines était devenue claire. Dans la lignée de cet argumentaire, elle soutient que l'annulation des factures par voie d'émission de notes de crédit réduit corrélativement la base imposable, ce qui devrait conduire à une rectification à la baisse des bulletins de taxation.

L'AED conteste ce raisonnement en soutenant que les factures adressées à la SCA **SOC.1.)** correspondaient dès le départ à une prestation couvrant une activité économique. Ainsi, une société **SOC.1.) plc** aurait acquis pour son compte dans le cadre et pour les besoins de sa cotation à la bourse de New York un certain nombre de services dont le coût a été ensuite refacturé à la SCA **SOC.1.)** en tant que société de tête du groupe qui profitait indirectement des prestations fournies à la société **SOC.1.) plc** en lui assurant un accès aux marchés de capitaux en raison de la cotation en bourse de la société **SOC.1.) plc**. La refacturation à la SCA **SOC.1.)** aurait donc bien constitué une opération économique à part entière soumise à taxation au titre de la TVA au Luxembourg. Elle se réfère à l'appui de son argumentation au contrat intitulé *Reimbursements Deed* de septembre 2009.

Le contrat intitulé *Reimbursements Deed* de septembre 2009 a été conclu entre la société de droit irlandais **SOC.1.) plc**, la SCA **SOC.1.)** et la société du droit des îles Bermudes **SOC.1.) Ltd**. Il en résulte que la société **SOC.1.) Ltd** avait été remplacée comme société tête du groupe par la société **SOC.1.) plc** et que dorénavant, la SCA **SOC.1.)** devait rembourser à la société **SOC.1.) plc** un certain nombre de coûts qu'elle remboursait auparavant à la société **SOC.1.) Ltd**. La position commune adoptée par les parties dans la présente instance revient à dire que les factures émises par la société **SOC.1.) BV** sur la SCA **SOC.1.)** actuellement en discussion correspondent à ces coûts, mais elles sont en désaccord sur la portée de cette facturation. La société **SOC.1.) HOLDINGS plc** soutient en substance que la société **SOC.1.) BV** aurait purement et simplement refacturé à la SCA **SOC.1.)** sans contrepartie les coûts supportés par la société **SOC.1.) plc**, tandis que l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines estime

que la prise en charge par la SCA **SOC.1.)** de ces coûts aurait eu pour contrepartie l'accès par la SCA **SOC.1.)** aux marchés de capitaux et que donc il y aurait une activité économique en contrepartie de ces factures.

Le tribunal partage l'analyse de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines. Au point G du préambule (« Background ») du contrat de septembre 2009, il est dit que les parties reconnaissent que leurs arrangements ont pour objectif de maintenir la parité économique entre les actions de la SCA **SOC.1.)** et les actions de la société **SOC.1.)** plc dans le cadre du rôle de la société **SOC.1.)** plc de pourvoir la SCA **SOC.1.)** avec un accès indirect aux marchés de capitaux. S'il est ainsi exact que les prestations originaires acquises par la société **SOC.1.)** plc n'ont pas été prestées ni à la SCA **SOC.1.)** ni au Luxembourg, il faut toutefois noter qu'un autre service, à savoir l'accès aux marchés de capitaux, a été fourni, ou du moins était projeté, au profit de la SCA **SOC.1.)** et au Luxembourg. Il en résulte que ces prestations sont soumises à la TVA au Luxembourg.

Il faut encore retenir avec l'AED que la SCA **SOC.1.)** a elle-même contribué à confirmer cette réalité économique en procédant à l'autoliquidation des factures concernées au moment des déclarations initiales et en maintenant ce système avec seulement une légère variation à la baisse lors du dépôt de déclarations rectificatives en 2010. Elle ne peut pas valablement par la suite, au vu du refus de l'AED d'admettre la déductibilité de ces factures, faire valoir l'inverse en faisant procéder au sein du groupe à l'annulation des factures en question par voie d'émission de notes de crédit.

La conclusion que les services ont été prestés au Luxembourg n'est pas mise en cause par le contrat intitulé *Reimbursements Deed* du 27 août 2014 conclu entre la société de droit irlandais **SOC.1.)** plc, la société de droit néerlandais **SOC.1.)** PARTICIPATIONS BV, la SCA **SOC.1.)** et la société de droit irlandais **SOC.1.)** GLOBAL SERVICES LIMITED. Il s'agit d'un accord entre ces parties portant sur la facturation, le remboursement et la refacturation de certains coûts, sans que ce contrat ne se prononce sur les motifs de ces opérations purement financières. Il ne retrace aucune justification ou réalité économique derrière ces opérations, contrairement au contrat de septembre 2009 qui se référait à l'aménagement d'un accès aux marchés de capitaux au profit de la SCA **SOC.1.)**. Ce contrat du 27 août 2014 n'est pas de nature à mettre en cause la réalité économique qui sous-tendait le contrat de septembre 2009.

Dans la mesure où la société **SOC.1.)** HOLDINGS plc fait encore valoir que l'intégralité des montants qui ont été facturés à la SCA **SOC.1.)** devraient être soustraits à l'imposition au

Luxembourg sur base de l'article 30 de la loi TVA, il faut retenir avec l'AED que les conditions de cette disposition légale ne sont pas remplies, dès lors que la réalité économique telle qu'elle résulte des éléments du dossier ne revient pas à ce que la SCA **SOC.1.)** aurait payé ces factures au nom et pour compte d'une autre entité. Elle les a payées pour son propre compte pour en tirer un avantage propre.

Il résulte de ce qui précède que l'intégralité des factures en cause correspond à des prestations effectuées au Luxembourg au siège de la SCA **SOC.1.)** et que la TVA y afférente doit faire l'objet d'une autoliquidation par cette dernière.

En l'état de ces conclusions, il n'est pas nécessaire d'examiner le moyen de l'AED tendant à voir qualifier l'émission des notes de crédit du 13 juin 2014 en opération frauduleuse dans le chef de la SCA **SOC.1.)** pour voir écarter leurs effets et voir dire que la taxation doit être maintenue au Luxembourg.

Dans le même ordre d'idées, il n'y a pas lieu d'examiner le moyen de l'AED tenant à l'absence de comptabilisation des notes de crédit du 13 juin 2014 dans les comptes des années 2009 à 2011 pour voir écarter leurs effets et voir dire que la taxation doit être maintenue au Luxembourg.

b. Le montant de 272.935,21€ : le lien avec l'activité économique de la SCA **SOC.1.)**

La société **SOC.1.) HOLDINGS plc** soutient que les factures qui se trouvent à la base de ce montant de TVA, et qui n'ont pas fait l'objet de notes de crédit, correspondent à des biens et services acquis par la SCA **SOC.1.)** au titre de ses activités économiques soumises à TVA, à savoir l'activité de refacturation et l'activité de financement d'une société affiliée localisée en Suisse. C'est à tort que l'AED lui aurait refusé le droit de déduire cette TVA payée en amont de celle collectée en aval. Ce refus serait basé sur le raisonnement faux que la TVA déductible serait supérieure à la TVA collectée et se trouverait de ce fait en relation avec l'activité non économique de la SCA **SOC.1.)** non soumise à TVA, ce qui exclurait le droit à déduction. L'administration aurait ainsi fait une fausse application du principe de l'affectation directe, alors que le droit à déduction ne serait pas conditionné par la réalisation effective d'un chiffre d'affaires impliquant la genèse de prestations soumises à TVA au titre de l'activité économique soumise à TVA.

L'AED conteste que son refus de reconnaître le droit à déduction procède d'une simple comparaison des chiffres d'affaires réalisés au titre des activités respectives. Elle soutient avoir procédé à une application conforme du principe de l'affectation directe en recherchant quelles factures pouvaient être mises en relation directe avec l'activité économique soumise à TVA. Le refus d'admettre la déduction des factures visées procèderait uniquement du défaut de preuve de leur relation avec une activité taxable.

Le litige concerne des prestations fournies par un prestataire établi en dehors du Luxembourg auxquelles s'applique le système de l'autoliquidation : le prestataire facture ses prestations hors TVA, et le preneur luxembourgeois déclare et paie la TVA au Luxembourg au lieu de la payer au prestataire. La question qui se pose est celle de savoir si la SCA **SOC.1.)** peut mettre en compte cette TVA autoliquidée en amont pour la déduire de la TVA encaissée en aval.

La première question à résoudre est celle de la qualité de la SCA **SOC.1.)** (assujetti ou assujetti partiel) et des conséquences qui en découlent en termes de déductibilité de la TVA. A cet égard, le mécanisme de la TVA opère la distinction entre les activités économiques soumises à la TVA (tels que des services fournis à des filiales) 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, Portugal T.).

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), et que l'immixtion d'un holding dans la gestion des sociétés dans lesquelles il a pris des participations constitue une activité économique(considérant 34).

Le même arrêt opère ensuite la distinction 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 audit article 17, paragraphe 5

- 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 a été retenu ci-dessus que la SCA **SOC.1.)** est à qualifier d'assujetti partiel, en ce qu'elle exerçait une activité non économique et une activité économique. La détermination des méthodes et des critères de ventilation des montants de la TVA payée en amont entre activités économiques et activités non économiques au sens de la sixième directive relève dès lors du pouvoir d'appréciation des États membres qui, dans l'exercice de ce pouvoir, doivent tenir compte de la finalité et de l'économie de cette 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 (CJUE, arrêt Portugal T. précité, considérant ; CJUE, 13 mars 2008, S., C-437/06, considérants 33 et 39).

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, ce lien direct détermine l'étendue du droit à déduction.

Le tribunal retient que ce mode de calcul n'est pas contesté en soi par la société **SOC.1.) HOLDINGS plc** et répond en son essence aux exigences posées par la jurisprudence de la CJUE. L'AED est partant fondée à y avoir recours.

Dans le cadre de la mise en œuvre de ce mode de calcul, il appartient à la société **SOC.1.) HOLDINGS plc** d'apporter les éléments de preuve nécessaires pour établir le droit à déduction. En sa qualité d'assujetti partiel, il lui appartient de faire la part des choses et de démontrer quelles dépenses peuvent entrer dans le bénéfice de la déduction.

Dans le cadre de cette appréciation, l'AED ne peut pas exiger la preuve de la réalisation d'un chiffre d'affaire en rapport avec l'activité économique et corrélativement il ne suffit pas de constater l'absence de chiffre d'affaire en rapport avec l'activité économique pour refuser le droit à déduction. Et force est de relever que l'AED ne conclut pas en ce sens. Elle admet au contraire la possibilité d'entrer dans le bénéfice de la déduction au titre de prestations acquises en vue d'une activité qui n'a pas généré de chiffre d'affaires. Mais elle soutient que la société **SOC.1.) HOLDINGS plc** resterait en défaut de rapporter la preuve que la SCA **SOC.1.)** avait acquis des biens et service qui pouvaient être mis en relation avec son activité économique soumise à TVA.

Le tribunal partage cette appréciation. Ni la nature des biens et services acquis pour un montant engendrant la TVA à concurrence de 272.935,21€, ni leur affectation directe à l'activité économique de la SCA **SOC.1.)** ne résultent des éléments du dossier. La société **SOC.1.) HOLDINGS plc** ne peut partant voir inclure ce montant dans la TVA déductible.

*c. Les montants de 15.259.447,03€ et de 272.935,21€ : la déductibilité au titre des frais généraux encourus pour les activités économiques*

Au cas où il devait être retenu que l'intégralité des montants de TVA décaissés en amont étaient à retenir dans les déclarations fiscales de la SCA **SOC.1.)**, la société **SOC.1.) HOLDINGS plc** soutient que ce serait à tort que l'AED refuserait d'en admettre la déductibilité comme se rapportant seulement à l'activité non économique de holding de la SCA **SOC.1.)**. Elle soutient qu'il s'agirait de frais généraux encourus pour l'intégralité des activités, économiques et non économiques, de la SCA **SOC.1.)**, mais que l'activité non économique de holding n'engendrerait qu'un faible coût en termes de frais généraux. L'AED retiendrait toutefois des acquisitions de biens et services à concurrence de respectivement 33.956.346,47€, 35.301.592,67€ et 34.291.275,80€ pour les années 2009 à 2011 au titre des frais généraux de la SCA **SOC.1.)**, ce qui serait manifestement excessif pour les frais généraux encourus par une activité de pure holding. Ces coûts seraient à imputer largement sinon intégralement sur l'activité économique de la SCA **SOC.1.)** et la TVA correspondante devrait partant être considérée comme étant déductible.

L'AED admet que la TVA liée aux frais généraux exposés en amont au titre des frais généraux puisse être déductible de la TVA collectée en aval. Elle soutient toutefois que tel ne puisse être



le cas que s'il est établi que ces coûts sont intégrés dans le prix des biens et services qui sont fournis en aval. Elle ne pourrait pas admettre que tel serait en l'espèce le cas dans le chef de la SCA **SOC.1.**), puisqu'elle n'indiquait qu'un chiffre d'affaires en aval découlant de son activité économique limité par comparaison avec les coûts allégués de frais généraux exposés en amont. Il en résulterait la preuve que les coûts de frais généraux ne seraient pas intégrés dans le prix des biens et services livrés en aval, de sorte que le droit à déduction ne serait pas ouvert.

Dans un arrêt du 29 octobre 2009 (C-29/08AB SKF), la CJUE énonce au considérant 58 que « 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 ».

Si cette solution ouvre la possibilité de déduire la TVA encourue sur les frais généraux, ce droit n'est pas absolu, mais il est soumis à conditions. L'extrait reproduit énonce la condition essentielle lorsqu'il est dit que le lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti ouvrant droit à déduction requiert que les « frais généraux ... sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des biens ou des services qu'il [l'assujetti] fournit ».

Au considérant 60, la CJUE précise le régime en disant que « 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 ».

En l'espèce, la société **SOC.1.) HOLDINGS plc** ne démontre pas que les frais généraux invoqués par elle sont incorporés dans les services que la SCA **SOC.1.)** facturait en aval. C'est à bon droit que l'AED invoque la disproportion entre les montants des biens et services acquis

et le faible chiffre d'affaires déclaré par la SCA **SOC.1.)** au titre de ses activités économiques pour rendre invraisemblable pareille incorporation. Par ce raisonnement, il n'est pas fait application d'une règle illégale « du butoir » qui limiterait le droit à déduction au montant de TVA encaissée en aval, mais d'une approche s'attachant à la réalité économique de l'affectation des coûts.

*d. Conclusion*

Il résulte de ce qui précède que la demande de la société **SOC.1.) HOLDINGS plc** en annulation de la décision du directeur de l'AED du 28 mars 2014 doit être rejetée en son intégralité.

**4. Indemnité de procédure**

La société **SOC.1.) HOLDINGS plc** demande à se voir allouer une indemnité de procédure de 3.000€. Eu égard à l'issue du litige, cette demande doit être rejetée.

L'AED demande à se voir allouer une indemnité de procédure de 3.0000€. Cette demande est fondée pour le montant de 3.000€, alors qu'il serait inéquitable de laisser à charge de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines les frais exposés pour assurer sa défense contre un recours injustifié.

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

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

ordonne la jonction des affaires inscrites au rôle sous les numéros 163401 et 164313,

dit les demandes recevables,

donne acte à la société **SOC.1.) HOLDINGS plc** qu'elle reprend les instances introduites par la SCA **SOC.1.)**,

dit la demande introduite suivant exploit du 4 juillet 2014 fondée, partant annule la contrainte émise à l'encontre de la SCA **SOC.1.)** par la Recette Centrale de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines en date du 30 avril 2014,

dit la demande introduite suivant exploit du 8 juillet 2014 non fondée, partant en déboute,

condamne la société **SOC.1.) HOLDINGS** plc à payer à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines une indemnité de procédure de 3.000€,

condamne l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines et à Monsieur le Receveur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines aux frais et dépens de l'instance introduite suivant exploit du 4 juillet 2014, avec distraction au profit de la s.e.c.s. Allen & Overy, représentée par Maître Anne Lambé, avocat concluant qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.

condamne la société **SOC.1.) HOLDINGS** plc aux frais et dépens de l'instance introduite suivant exploit du 8 juillet 2014.