

Texte pseudonymisé

Avertissement: Ce document pseudonymisé a une valeur purement informative. Le document original seul fait foi.

Jugement Civil (Ile chambre)
2024TALCH03/00079

Audience publique du mardi, trente avril deux mille vingt-quatre

Numéro du rôle : TAL-2021-10568

Composition :

Christian SCHEER, vice-président,
Marc PUNDEL, premier juge,
Anne SCHREINER, juge-déléguée,
Danielle FRIEDEN, greffier.

ENTRE :

la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) Sàrl, déclarée en état de faillite par jugement du tribunal d'arrondissement de Luxembourg du 23 juillet 2021, numéro de rôle 2021TALVCOM/00034, faillite F-2021-00725-L, ayant été établie et ayant eu son siège social à L-ADRESSE1.), inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro NUMERO1.), représentée par son curateur Maître Yann BADEN, avocat, demeurant à L- 6187 Gonderange, Z.A. Gehaansraich,

demanderesse aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Nadine dite Nanou TAPELLA d'Esch-sur-Alzette du 19 novembre 2021,

comparant par Maître Annie ELFASSI, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg, assistée de Maître Antonio Merino PANIZO, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg,

ET :

1. l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA, représentée par son Directeur actuellement en fonctions, ayant ses bureaux à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

2. L'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, représentée par Ministre d'Etat actuellement en fonctions, et pour autant que de besoin pris en la personne de Monsieur le Ministre des Finances actuellement en fonctions, ayant ses bureaux à L-1341 Luxembourg, 2, Place de Clairefontaine,

défendeurs aux fins du prédit exploit de l'huissier de justice Nadine dite Nanou TAPELLA,

comparant par la société en commandite simple BONN STEICHEN & PARTNERS, établie et ayant son siège social à L-3364 Leudelange, 11, rue du Château d'Eau, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B 211933, représentée par son gérant actuellement en fonctions à savoir la société à responsabilité limitée BSP Sàrl, établie et ayant son siège social à L-3364 Leudelange, 11, rue du Château d'Eau, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B 211880, elle-même représentée aux fins de la présente procédure par Maître Alain STEICHEN, avocat à la Cour, assisté de Maître Pol MELLINA, avocat à la Cour.

LE TRIBUNAL :

Vu l'ordonnance de clôture du 22 décembre 2023.

Les mandataires des parties ont été informés par bulletin du 4 janvier 2024 de la fixation de l'audience des plaidoiries du mardi 26 mars 2024.

Vu l'article 226 du nouveau code de procédure civile.

Le mandataire de la partie demanderesse a sollicité de plaider l'affaire oralement à l'audience du 26 mars 2024.

Entendu la société SOCIETE1.) par l'organe de Maître Annie ELFASSI, avocat, assistée de Maître Merino PANIZO, avocat.

Entendu l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA et l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG par l'organe de Maître Pol MELLINA, avocat, représentant la société BONN STEICHEN & PARTNERS.

L'affaire a été prise en délibéré à l'audience du 26 mars 2024.

Par exploit d'huissier de justice du 19 novembre 2021, la société à responsabilité limitée SOCIETE1.), déclarée en état de faillite par jugement du tribunal d'arrondissement de Luxembourg du 23 juillet 2021, représentée par son curateur Maître Yann BADEN (ci-après la société SOCIETE1.)), a fait donner assignation à l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG (ci-après l'ETAT) et à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA (ci-après l'AEDT) à comparaître devant le tribunal de ce siège.

Elle demande à voir réformer, sinon annuler, la décision directoriale du 9 août 2021, notifiée le 19 août 2021 et partant à se voir décharger du surplus d'imposition relatif aux années 2018 et 2019.

Subsidiairement, elle demande à voire soumettre une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne : « *Une société exerçant une activité principale consistant à octroyer des licences de droits de propriété intellectuelle, puis des activités de financement et de détention de participations à titre accessoire, peut-elle se prévaloir de l'article 174, 2., b) de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 lorsqu'une partie négligeable de biens et services soumis à TVA sont utilisés pour lesdites activités accessoires ?* ».

Elle réclame encore une indemnité de procédure sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile de 5.000.- euros et demande à voir condamner l'ETAT et l'AEDT à tous les frais et dépens de l'instance, avec distraction au profit de Maître Annie ELFASSI, qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.

L'ETAT et l'AEDT demandent à voir débouter la société SOCIETE1.) de toutes ses demandes.

Ils sollicitent à leur tour une indemnité de procédure de 3.000.- euros et la condamnation de la société SOCIETE1.) aux frais et dépens de l'instance avec distraction au profit de la société en commandite simple BONN STEICHEN & PARTNERS, représentée aux fins de la présente procédure par son gérant, Maître Alain STEICHEN, qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.

Position des parties

1. La société SOCIETE1.)

La partie demanderesse expose que dans son procès-verbal du 15 septembre 2020 l'AEDT aurait considéré que la TVA supportée en amont par la partie demanderesse sur les dépenses facturées par des prestataires établis dans d'autres Etats membres de l'Union européenne (Allemagne, Espagne, France et Royaume-Uni) ainsi que dans des Etats tiers (États-Unis) n'était pas déductible en raison du fait que les activités de la société SOCIETE1.) consistent à octroyer des licences de droits de propriété intellectuelle ainsi que des prêts rémunérés, et non pas en la fourniture de services de distribution.

Sur ce, l'AEDT aurait émis en date du 29 octobre 2020 des bulletins de taxation d'office pour les années 2018 et 2019.

En date du 12 février 2021, la société SOCIETE1.) aurait alors introduit une réclamation auprès de l'AEDT contestant lesdits bulletins de taxation d'office.

Par le biais d'une décision du 9 août 2021, réputée notifiée le 19 août 2021, le Directeur de l'AEDT aurait rejeté la réclamation de la société SOCIETE1.) comme non fondée.

Ce qui importerait pour que la TVA en amont encourue par un assujetti soit déductible, serait l'existence d'un lien direct et immédiat entre les opérations effectuées en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction. En outre, le droit à déduction serait admis même en l'absence de lien direct et immédiat entre les opérations en amont et les opérations en aval, lorsque les coûts et services faisant partie des frais généraux de l'assujetti présenteraient un lien direct et immédiat avec l'activité économique exercée par l'assujetti dans son ensemble.

L'activité économique principale de la société SOCIETE1.) aurait résidé dans l'octroi de licences de droits de propriété intellectuelle, c'est-à-dire la fourniture de prestations de services taxables dont le lieu de prestation serait réputé localisé en dehors du Luxembourg conformément aux articles 17, 1., b) et 17, 2., 8°, a) de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la LTVA).

Si de tels services avaient été effectués à des preneurs luxembourgeois, ils auraient donc été soumis à la TVA luxembourgeoise au taux standard de 17%. Dès lors, conformément à l'article 49, 2., b) de la LTVA, la société SOCIETE1.) aurait été autorisée à déduire la TVA en amont ayant grevé les dépenses supportées en relation avec cette activité.

Afin de préserver et de développer la valeur de la marque et dès lors de soutenir le flux de revenus, elle aurait sous-traité certaines fonctions à la société de droit allemand

SOCIETE2.) qui aurait rempli deux fonctions principales au profit de la marque PRODUIT1.) : (i) elle aurait développé la valeur de la marque en exerçant des fonctions marketing et (ii) elle aurait préservé cette valeur de la marque en prenant soin de détruire les vêtements anciens, pratique standard dans l'industrie de la mode. Ces fonctions auraient été reprises par un contrat de marketing signé entre les deux sociétés.

Les services de marketing rendus par la société SOCIETE2.) (consistant principalement à organiser des vitrines de grandes marques, à faire de la publicité et à préparer du matériel marketing pour le compte de la partie demanderesse) auraient contribué au développement de la valeur de la marque et à l'augmentation des ventes de produits sous licence.

De même, les campagnes publicitaires et la promotion sur les réseaux sociaux organisées par la SOCIETE2.) auraient eu une portée mondiale qui affecte la visibilité de la marque et impacterait directement la valeur des marques détenues par la société demanderesse et la vente de produits.

Ce développement et le maintien de la valeur de la marque auraient été essentiels pour la partie demanderesse afin de pouvoir concéder sous licence les marques et les droits de propriété intellectuelle associés à la marque.

Etant donné que l'octroi de licences de marques serait, du point de vue de la TVA luxembourgeoise, une activité imposable ouvrant droit à déduction de la TVA en amont, la société SOCIETE1.) devrait intégralement récupérer la TVA en amont supportée sur les services reçus de la société2.).

Elle aurait également fait appel à des tiers pour la préservation et le développement de la valeur de la marque PRODUIT1.). A titre d'exemple, certains prestataires établis aux Etats-Unis l'auraient assisté en relation avec l'organisation de défilés de mode, offrant des services de conception et production, des services en matière de relations publiques et en fournissant les services de différents mannequins. Tous ces services auraient à nouveau contribué à préserver et développer la valeur de la marque PRODUIT1.) et dès lors également à soutenir les revenus de la partie demanderesse provenant de la concession des droits de propriété intellectuels associés aux marques PRODUIT1.) et PRODUITS2.), dont elle aurait été le propriétaire unique et exclusif.

La Cour de justice de l'Union européenne (ci-après la CJUE) aurait dit pour droit, à plusieurs reprises, que les assujettis sont généralement libres de choisir les structures organisationnelles et les modalités transactionnelles qu'ils estiment les plus appropriées pour leurs activités économiques et aux fins de limiter leurs charges fiscales.

En plus de ses services d'octroi de licence, la partie demanderesse aurait également fourni des services de financement à d'autres entités du groupe SOCIETE 1.) et SOCIETE2.). L'excédent de trésorerie aurait été optimisé grâce à cette activité de financement envers des entités du groupe qui, autrement auraient dû faire appel à des entités financières tierces.

Cependant, les ressources (humaines et techniques), soumises à TVA, utilisées afin de réaliser cette activité ayant été extrêmement limitées, l'activité de financement exercée par la partie demanderesse devrait être considérée comme accessoire au sens de l'article 2 b) du règlement du 21 décembre 1979 relatif au prorata de déduction et ne devrait pas avoir d'incidence sur le calcul de son prorata de déduction en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

La société SOCIETE1.) n'aurait pas nécessité ces revenus financiers pour mener à bien son activité de licence de droits de propriété intellectuelle. Par conséquent, cette activité de financement ne saurait être considérée comme une activité exercée de façon indépendante.

S'agissant de la conversion de créances commerciales en prêts portant intérêts à un taux fixe, l'activité de financement n'aurait par ailleurs pas non plus rempli le caractère de permanence.

Dès lors, l'activité de financement ne devrait pas avoir d'incidence sur le calcul du prorata de déduction.

Les parties défenderesses citeraient la circulaire 765-1 émise par l'AEDT le 11 juin 2018.

Une circulaire émise par l'AEDT ne lierait en principe ni le contribuable, ni le juge. Par ailleurs, une circulaire ne constituerait jamais une norme juridique. Ayant le caractère de « *légale* », une circulaire fiscale pourrait néanmoins être invoquée devant les bureaux d'imposition pour requérir son respect.

La circulaire 765-1 (définissant les assujettis partiels comme ceux qui exercent en même temps une activité économique et une activité non-économique) serait plus courte dans son étendue que la circulaire 765, entre autres, car un renvoi serait opéré à celle-ci en ce qui concerne la détermination de la taxe en amont non déductible grevant les biens et services utilisés pour effectuer des opérations qui constituent une activité non-économique.

En effet, la circulaire 765 préciserait que les assujettis « (...) adopteront, pour tout poste de frais, la clef de répartition la plus apte à donner un résultat probant. Citons, en guise d'exemples, l'affectation de postes de frais en fonction de l'effectif employé et affecté à une activité donnée, de la surface immobilière utilisée, de la transaction réalisée ou encore sur base de prorata sectoriels ».

Par ailleurs, la circulaire 765 tiendrait à préciser que « *la méthode du prorata général de déduction repris à l'article 50 de la loi TVA n'est dès lors à retenir que pour la seule attribution de la taxe grevant des frais généraux résiduels non attribuables autrement* ».

Il serait donc clair que l'AEDT souhaite que les assujettis dits « *partiels* » trouvent eux aussi, dans la mesure du possible, une clé de répartition qui reflète au mieux la réalité économique pour exercer leur droit à déduction. Il en pourrait être déduit que l'AEDT ne souhaite pas *de facto* limiter le droit à déduction des assujettis dits « *partiels* », mais

plutôt clarifier la méthodologie préférée pour que ces derniers puissent exercer leur droit à déduction.

Subsidiairement, elle demande à voir soumettre, par application de l'article 19, paragraphe 3, sous b), du traité sur l'Union européenne et de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, à la CJUE, la question préjudicielle suivante:

« Une société exerçant une activité principale consistant à octroyer des licences de droits de propriété intellectuelle, puis des activités de financement et de détention de participations à titre accessoire, peut-elle se prévaloir de l'article 174, 2., b) de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 lorsqu'une partie négligeable de biens et services soumis à TVA sont utilisés pour lesdites activités accessoires ? ».

2. L'ETAT et l'AEDT

Les défendeurs exposent qu'au cours des exercices 2018 et 2019, la société SOCIETE1.) aurait exercé trois activités distinctes : (i) une activité – non-économique – de détention de participations, ainsi que des activités – économiques – (ii) d'octroi de licences de droits de propriété intellectuelle et (iii) d'octroi de prêts intragroupes.

Les comptes annuels relatifs à l'exercice 2018 publiés auprès du Registre de Commerce et des Sociétés de Luxembourg reflèteraient cette triple activité et montreraient ainsi un bilan, dont les actifs se décomposeraient de participations pour une valeur comptable de 132.249.239,88 euros (représentant environ 50,03% de la valeur totale à l'actif), de prêts à des entreprises liées d'une valeur comptable de 44.221.544,08 euros (représentant environ 16,73% de la valeur totale à l'actif) et de droits de propriété intellectuelle pour une valeur comptable de 16.216.117,28 euros (représentant environ 6,13% de la valeur totale à l'actif). Les autres actifs seraient essentiellement des créances à court terme et des liquidités.

Quant à l'activité de financement, en particulier, les notes aux comptes annuels relatifs à l'exercice 2018 indiqueraient que la société demanderesse se serait engagée dans une activité de gestion financière active et que la valeur nominale des prêts accordés se serait élevée à 82.795.311,52 euros.

Les comptes annuels relatifs à l'exercice 2019 (et relatifs aux exercices subséquents) n'auraient pas (encore) été publiés en 2023, malgré l'obligation légale existant en ce sens en vertu de l'article 75 de la loi du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises.

En date des 28 novembre 2019 et 27 mars 2020, la société SOCIETE1.) aurait déposé ses déclarations annuelles de TVA respectivement pour les exercices 2018 et 2019 dans lesquelles l'ensemble de la taxe en amont encourue aurait été déclarée comme déductible.

Après vérification des déclarations litigieuses, le bureau d'imposition Luxembourg 3 aurait procédé en date du 29 octobre 2020 à une taxation d'office pour les années 2018 et 2019 alors que l'assujettie n'aurait pas été en mesure de démontrer le caractère direct et immédiat des frais en relation avec l'organisation de défilés de

mode, l'engagement de mannequins, la destruction de vêtements non vendus, l'assistance technique et la location d'équipements nécessaires à l'organisation de défilés, ainsi que des prétendus frais généraux en relation avec des prestataires luxembourgeois.

Par décision du 9 août 2021, le Directeur de l'AEDT aurait rejeté la réclamation du 12 février 2021.

Pour que la TVA soit déductible, les opérations effectuées en amont devraient présenter un lien direct et immédiat avec une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction. En outre, le droit à déduction grevant l'acquisition de biens ou de services en amont présupposerait que les dépenses effectuées pour acquérir ceux-ci fassent partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées en aval ouvrant droit à déduction.

Un droit à déduction serait 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 et services en cause feraient partie des frais généraux de ce dernier et entretiendraient un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti.

Dans l'un ou l'autre cas, l'existence d'un tel lien direct et immédiat (avec une opération en aval ou avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti) présupposerait que le coût des biens ou des prestations en amont soit incorporé respectivement dans le prix des opérations particulières en aval ou dans le prix des biens ou des services fournis par l'assujetti dans le cadre de ses activités économiques.

Il n'existerait en tout état de cause aucune présomption de déductibilité de la TVA en amont.

La CJUE comme les juridictions luxembourgeoises retiendraient de façon constante qu'il incombe à celui qui demande la déduction de la TVA, à savoir l'assujetti, d'établir que les conditions prévues pour en bénéficier sont remplies.

En l'espèce, le caractère « *partiel* » de l'assujettissement à la TVA de la partie demanderesse proviendrait du fait qu'elle aurait effectué à la fois des activités non-économiques n'entrant pas dans le champ d'application de la TVA (à savoir la détention de participations) et des activités économiques entrant dans le champ d'application de la TVA (à savoir l'octroi de prêts intragroupes et l'octroi de droits de licence sur les droits de propriété intellectuelle détenus).

Ensuite, étant donné que l'activité économique de la société demanderesse ouvrirait en partie droit à déduction (l'activité d'octroi de droits de licence, qui, dans la mesure où elle entre dans le champ territorial de la TVA luxembourgeoise, est soumise à TVA) et n'ouvrirait en partie pas droit à déduction (l'activité d'octroi de crédits, qui, dans la mesure où elle entre dans le champ territorial de la TVA luxembourgeoise, n'est pas soumise à TVA), elle serait à qualifier d'assujetti « *mixte* ».

Partant, la société SOCIETE1.) serait autorisée à déduire intégralement la taxe sur les opérations en amont, uniquement si elle était en mesure de démontrer l'existence d'un

lien direct et immédiat entre, d'une part, l'activité d'octroi de droits de licence de propriété intellectuelle, ouvrant elle-seule droit à déduction, et, d'autre part, lesdites opérations en amont.

La TVA subie sur frais généraux – pour autant qu'ils se rattachent à l'activité économique de la société SOCIETE1.) dans son ensemble – serait déductible selon l'application du prorata général de déduction prévu à l'article 50 de la LTVA, à savoir à concurrence de la portion du chiffre d'affaires ouvrant droit à déduction par rapport au chiffre d'affaires total, dérivé des activités économiques de la société, pour l'exercice en question.

Du point de vue des parties défenderesses, l'objectif principal des prestations de marketing effectuées par la société de droit allemand SOCIETE2.) aurait résidé dans l'augmentation des ventes des produits et ainsi, l'augmentation du chiffre d'affaires de la société SOCIETE2.), en charge de la distribution des produits commercialisés sous la marque PRODUIT1.). La partie demanderesse ne contesterait pas en indiquant même dans son assignation que les services contribuent à l'augmentation des ventes de produits sous licence.

Le marketing et la communication se ferait – aux yeux des parties défenderesses – avant tout sur des produits et non pas sur une marque de manière abstraite comme le laisserait suggérer l'argumentation adverse. La même chose vaudrait pour la destruction des produits invendus : elle profiterait avant tout à la société qui détient et gère les stocks desdits produits, à savoir la société SOCIETE2.).

Ainsi, pour pouvoir conclure à un lien direct et immédiat des prestations de services litigieuses facturées à la partie demanderesse avec le chiffre d'affaires taxable tiré par cette dernière des redevances sur droits de propriété intellectuelle, il faudrait – conformément aux régies de la charge de la preuve applicables en matière de droit à déduction de la TVA en amont – qu'elle détaille clairement la nature et la portée exacte des services de marketing rendus et qu'elle les délimite plus précisément par rapport à d'éventuels services de marketing portant sur des produits plutôt que sur la marque PRODUIT1.) de façon générale. De telles explications n'auraient pas été données.

Il est renvoyé au fait que les prestations de marketing et de destruction des invendus, facturées à la société SOCIETE1.), seraient basées sur un contrat de marketing conclu en 2018, tandis que le contrat de licence aurait été conclu en 2010 limitant les obligations de la partie demanderesse à la seule préservation juridique de la marque.

Ces stipulations contractuelles confirmeraient que les dépenses refacturées par la société SOCIETE2.) en vertu du contrat de marketing sont celles qui lui incombent et se trouvent en lien direct et immédiat avec son activité de distributeur, le lien entre ces dépenses et la partie demanderesse – propriétaire passif de propriété intellectuelle – n'étant qu'indirect.

Le même raisonnement s'appliquerait également aux prestations de services de marketing, de promotion et de communication, rendues par des prestataires tiers.

Si la partie demanderesse a néanmoins subi dans les faits les dépenses en question, cela ne pourrait qu'être en sa qualité d'actionnaire unique de la société SOCIETE2.)

dans un objectif de valoriser sa participation. Or, l'activité de détention de participations n'ouvrirait pas droit à déduction de la taxe en amont sur les prestations facturées par la société SOCIETET2.).

Indépendamment du caractère accessoire ou non de l'activité de prêt, le Directeur de l'AEDT aurait confirmé le refus de déduction de certains frais généraux déclarés par la société demanderesse, alors que ces dépenses pourraient faire l'objet d'une allocation précise à une activité exonérée ou hors champ de la société (par le biais de la méthode dite de « *l'affectation réelle* » prévue à l'article 51 de la LTVA). La question du caractère accessoire ou non de l'activité d'octroi de prêt deviendrait ainsi superflue, la méthode du pro rata n'étant que subsidiaire au cas où il serait impossible de procéder à l'affectation réelle.

Il y aurait lieu à confirmation pure et simple de la décision directoriale entreprise.

Motifs de la décision

1. Quant à la recevabilité à l'égard de l'ETAT

S'agissant d'une question d'ordre public, il y a lieu de toiser avant tout autre progrès en cause la question de la recevabilité du recours à l'égard de l'ETAT.

L'article 76 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée dans sa version applicable à l'année 2013 prévoit que le recours « *doit être signifié à l'Administration de l'enregistrement et des domaines en la personne de son directeur* ».

Sur base de cette disposition légale, la jurisprudence décide de façon constante que l'administration de l'enregistrement et des domaines n'a pas de personnalité juridique, de sorte que les actions en justice concernant cette administration doivent en principe être intentées par ou contre l'Etat. Cette solution connaît cependant une exception dans les cas où la loi lui a donné délégation d'intenter les actions en justice ou d'y défendre, cas dans lesquels elles sont valablement introduites par ou contre l'administration seule (Cass. N° 9/2010 du 18 février 2010 N° 2708 du registre et N° 25/2011 du 7 avril 2011 N° 2853 du registre).

Il découle du libellé du prédit article 76 paragraphe 3 que dans la matière faisant l'objet du litige (un recours en matière de TVA), l'assignation doit obligatoirement être dirigée contre l'administration et que c'est seule cette dernière qui peut être défenderesse à l'action.

Diriger le recours contre les décisions du directeur de l'AEDT en donnant directement assignation à ladite administration ne constitue partant pas une simple faculté au profit de l'assujetti, mais une obligation légale. La sécurité juridique requiert à ce que le texte de loi soit appliqué dans les termes que le législateur lui a donnés. L'utilisation par la loi de la formulation que « *l'exploit portant assignation doit être signifié à l'Administration de l'enregistrement et des domaines en la personne de son directeur* » ne peut être comprise autrement qu'en ce que le défendeur à l'action est ladite administration. Le non-respect de cette obligation affecte la validité de l'exploit d'assignation.

Par voie de conséquence, le recours est à déclarer irrecevable dans la mesure où elle a été formée à l'encontre de l'Etat. (Tribunal d'arrondissement de Luxembourg 29 avril 2015, N° 159775 du rôle ; Tribunal d'arrondissement de Luxembourg 1^{er} juillet 2015, N° 162716 du rôle ; Cour d'appel 17 juillet 2015, N° 40885 du rôle).

Le recours est à déclarer recevable pour le surplus en ce qu'il a été interjeté dans les forme et délai de la loi.

2. Quant au fond

L'article 48, paragraphe 1 de la LTVA pose le principe général, selon lequel l'assujetti est autorisé de déduire la taxe en amont qui lui est facturée ou dont il est redevable dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de son entreprise et sous réserve des dispositions des articles 49 à 54 de la même loi.

L'article 49, paragraphe 1^{er} de la LTVA dispose qu'aucun droit à déduction n'existe quand les biens et services acquis sont utilisés pour effectuer des opérations (i) exonérées ou (ii) ne rentrant pas dans le champ d'application de la TVA luxembourgeoise.

Par voie d'exception, l'article 49, paragraphe 2, b) de la LTVA poursuit que dans le second cas de figure, un droit à déduction est néanmoins accordé à l'assujetti sur les biens et les services utilisés pour les besoins des opérations qui sont effectuées à l'étranger (et partant hors du champ d'application de la TVA luxembourgeoise), à condition que lesdites opérations ouvriraient droit à déduction si elles étaient effectuées à l'intérieur du pays.

L'assujetti doit dès lors démontrer que les deux conditions matérielles relatives au droit à déduction de la TVA en amont, à savoir (i) que les acquisitions de biens et services (frais généraux y compris) dont la TVA en amont est demandée en déduction ont un lien direct et immédiat avec une ou plusieurs opérations économiques spécifiques en aval relevant du champ d'application de la TVA et ouvrant droit à déduction, respectivement avec l'activité économique relevant du champ d'application de la TVA et ouvrant droit à déduction, dans son ensemble, et (ii) l'incorporation du coût des biens et services en amont dans le prix des opérations économiques en aval qui relèvent du champ d'application de la TVA et qui ouvrent droit à déduction.

La jurisprudence de la CJUE (arrêt Enkler C-230/94 et Koplania C-280/12) est constante en ce qu'il incombe à celui qui demande la déduction de la TVA d'établir que les conditions pour en bénéficier sont remplies. Il appartient donc à l'assujetti d'établir que les frais qu'il entend déduire sont en rapport avec une activité économique sujette à taxation, soit parce que ces frais présentent un lien direct et immédiat avec un élément du chiffre d'affaires ouvrant droit à déduction, soit parce qu'ils font partie des frais généraux de l'assujetti qui possède, par ailleurs, un droit à déduction.

Dans l'hypothèse où les biens et services, rattachables aux activités économiques de l'assujetti, y sont utilisés à la fois pour l'exercice d'activités ouvrant droit à déduction et des activités n'ouvrant pas droit à déduction (le cas de figure de l'assujetti dit « *mixte* »), il résulte de l'article 50 de la LTVA que la déduction n'est admise uniquement pour

la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant relatif aux opérations ouvrant droit à déduction. C'est la méthode dite du prorata général de déduction.

Alternativement, la LTVA prévoit l'allocation de la TVA en amont entre opérations économiques ouvrant droit à déduction et opérations économiques n'ouvrant pas droit à déduction par la méthode de l'affectation réelle ou encore par la méthode des proratas spéciaux (article 51 de la LTVA).

Dans l'hypothèse où des biens et services sont utilisés à la fois pour l'exercice d'activités économiques et d'activités non-économiques (c'est-à-dire en présence d'un assujetti « *partiel* »), la détermination des critères de ventilation des montants de TVA payés en amont entre activités économiques d'une part et activités non-économiques d'autre part, relève du pouvoir d'appréciation des Etats-membres,

En effet, pour ces assujettis, la CJUE a jugé dans son arrêt du 6 septembre 2012 (affaire n° C-496/11, Portugal Telecom) que les méthodes de déduction et de ventilation ne devaient pas obéir à l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive 77/388, qui sont transposés en droit national dans les articles 50 et 51 de la LTVA, mais que ces méthodes sont définies par l'Etat-membre en tenant compte de la finalité et de l'économie de la sixième directive 77/388 et en prévoyant par conséquent un mode de calcul reflétant objectivement la part d'imputation réelle des dépenses en amont à chacune de ces deux activités. (TAL, 1^{ère}, 22 novembre 2017, n° 177382 du rôle)

De par ses activités, à savoir la détention de participations, l'octroi de prêts intragroupes et l'octroi d'un droit de licence sur droits de propriété intellectuelle, la société SOCIETE1.) est à qualifier à la fois d'un assujetti dit « *partiel* » et d'un assujetti dit « *mixte* ».

Le caractère « *partiel* » de l'assujettissement à la TVA provient du fait qu'elle effectue à la fois des activités non-économiques n'entrant pas dans le champ d'application de la TVA (la détention de participations) et des activités économiques entrant dans le champ d'application de la TVA (l'octroi de prêts intragroupes et l'octroi de droits de licence sur les droits de propriété intellectuelle détenus).

Etant donné que son activité économique ouvre en partie droit à déduction (l'activité d'octroi de droits de licence, qui, dans la mesure où elle entre dans le champ territorial de la TVA luxembourgeoise, est soumise à TVA) et n'ouvre en partie pas droit à déduction (l'activité d'octroi de crédits, qui, dans la mesure où elle entre dans le champ territorial de la TVA luxembourgeoise, n'est pas soumise à TVA), elle est à qualifier d'assujetti « *mixte* ».

Si une augmentation du chiffre d'affaires de la société de droit allemand SOCIETE2.) (suite à un volume de ventes plus important) augmentera certes également les redevances perçues par la société demanderesse (qui sont fonction du chiffre d'affaires), le tribunal rejoint toutefois l'AEDT et l'ETAT, en ce que le lien entre les prestations de services destinées à accroître généralement le chiffre d'affaires et les redevances est tout au plus indirect.

Tout éventuel effet sur les recettes de la partie demanderesse en raison d'une préservation de l'exclusivité de la marque n'est nécessairement qu'indirect.

A cet égard, force est de constater que les prestations de marketing et de destruction des invendus, facturées à la partie demanderesse, sont basées sur un contrat, conclu en fin d'année 2018 avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2018 alors que le contrat de licence, qui génère les recettes ouvrant droit à déduction de la taxe en amont dans le chef de la partie demanderesse, a été conclu en 2010 avec effet rétroactif au 1^{er} novembre 2009, soit 9 ans avant la date effective du contrat de marketing.

Or, sous le contrat de licence, la société SOCIETE2.) en tant que « *Company within the SOCIETE1.) SOCIETE2.) Group responsible for the coordination and organization of the manufacture and distribution of products labelled with the Trademarks PRODUIT1.)* » (préambule du contrat de licence) est libre de fixer le prix des produits de la marque, de commercialiser les produits sous licence et d'utiliser la marque dans la publicité, tandis que les obligations de la partie demanderesse sont limitées à celles d'un propriétaire passif, qui se doit principalement de s'assurer de la préservation juridique de la marque (clause XIV du contrat de licence).

La société SOCIETE1.) n'agit qu'en tant que propriétaire passif de la marque PRODUIT1.), sous le contrat de licence, tandis que la société SOCIETE2.) est en charge de l'activité de distribution et de marketing des produits commercialisés sous la marque PRODUIT1.). Ainsi, les frais en relation avec l'organisation de défilés de mode, l'engagement de mannequins, l'assistance technique et la location d'équipements nécessaires à l'organisation de défilés, sont bien en relation directe et immédiate avec l'activité de la société SOCIETE2.) et avec le chiffre d'affaires des ventes des produits distribués par celle-ci : le lien avec les redevances perçues (ou à percevoir) par la société SOCIETE1.) n'est qu'indirect.

Même à admettre que la partie demanderesse ait néanmoins subi dans les faits les dépenses en question, cela ne peut qu'être en sa qualité d'actionnaire de la société SOCIETE2.). Etant donné que l'activité de détention de participations est une activité économique n'ouvrant pas droit à déduction, la taxe en amont sur les prestations facturées par la société SOCIETE2.) ne peut en tout état de cause pas être déduite.

La partie demanderesse estime ensuite que son activité d'octroi de prêts serait à qualifier d'activité accessoire en vertu de l'article 2 du règlement grand-ducal du 21 décembre 1979 relatif au prorata de déduction lu en combinaison avec l'article 50 de la LTVA et partant déductible à 100%.

Il y a tout d'abord lieu de rappeler les termes de l'article 50 de la LTVA :

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

Le prorata de déduction prévu à l'alinéa qui précède est déterminé sur une base annuelle pour l'ensemble des opérations effectuées par l'assujetti. Il est fixé en

pourcentage selon des modalités de calcul à établir par règlement grand-ducal et arrondi à l'unité supérieure.

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

L'article 51 poursuit notamment que « Par dérogation aux dispositions de l'article 50, l'administration peut autoriser l'assujetti, sur sa demande et sous les conditions qu'elle fixera, à opérer la déduction suivant l'affectation réelle de tout ou partie des biens et des services utilisés. (...) »

En l'espèce, le Directeur de l'AEDT a motivé le refus de déduction de par le fait que ces dépenses peuvent faire l'objet d'une allocation précise à une activité exonérée ou non de la partie demanderesse. La question du caractère accessoire ou non de l'activité d'octroi de prêt ne se pose dès lors pas étant donné que la méthode du prorata (article 50, paragraphe 2 de la LTVA) n'est d'application qu'à titre subsidiaire lorsqu'une affectation réelle n'est pas possible.

Parmi les dépenses de la partie demanderesse, déclarées en tant que « *frais généraux* » mais qui sont toutefois attribuables à une activité précise, l'on trouve notamment les prestations de services facturées par SOCIETE3.) pour l'établissement de comptes consolidés (contrairement aux comptes annuels que toute société commerciale doit publier) de la société SOCIETE1.). Or, l'article 1711-1 de la loi du 15 août 1915 sur les sociétés commerciales, crée l'obligation d'établir des comptes consolidés en cas d'activité de participation, ce qui est justement le cas de la partie demanderesse. Le lien direct et immédiat avec l'activité de détention de participations est donc établi et ainsi la qualification de frais généraux à écarter.

Il en va de même concernant la documentation juridique préparée par l'étude D.LAW relatif au « *cash pooling* » (soit la trésorerie). Les conseils juridiques en question sont donc en relation directe avec l'activité d'octroi de prêts de la partie demanderesse. Cette activité étant exonérée (dans la mesure où le lieu est réputé se situer au Luxembourg), aucun droit à déduction n'est ouvert à l'assujetti.

La référence au règlement grand-ducal du 21 décembre 1979 relatif au prorata de déduction n'est pas pertinente, les parties au litige étant d'accord que les prestations de l'étude D.LAW sont en lien direct et immédiat avec l'activité de financement de la partie demanderesse. En effet, cette dernière est d'avis qu'il s'agirait simplement d'octroyer les excédents de trésorerie, obtenus grâce aux redevances, sous forme de prêts à d'autres sociétés du groupe SOCIETE1.) SOCIETE2.) pour optimiser le financement du groupe.

Il y a dès lors affectation réelle au sens de l'article 51 de la LTVA et le prorata (général) de déduction (tout comme le règlement grand-ducal précisant le calcul de celui-ci) ne trouve pas à s'appliquer.

La question préjudicielle au sujet de l'interprétation de l'article 174 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe

sur la valeur ajoutée concernant également le calcul du prorata de déduction devient ainsi sans pertinence pour la résolution du litige.

Au vu de l'ensemble de ce qui précède, la décision directoriale entreprise est donc à confirmer.

3. Demandes accessoires

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).

Au vu de l'issue de l'instance, la société SOCIETE1.) est à débouter de sa demande en allocation d'une indemnité de procédure sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile.

A défaut par l'ETAT et l'AEDT de justifier en quoi il serait inéquitable de laisser à leur charge une partie des frais exposés par elle et non compris dans les dépens, leur demande introduite sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile est également à déclarer non fondée.

Aux termes des articles 238 et 242 du nouveau code de procédure civile, toute partie qui succombera sera condamnée aux dépens et les avocats à la Cour pourront, dans les instances où leur ministère est obligatoire, demander la distraction des dépens à leur profit.

Il échet partant de condamner la société SOCIETE1.), représentée par son curateur, aux frais et dépens de l'instance avec distraction au profit de la société en commandite simple BONN STEICHEN & PARTNERS, représentée aux fins de la présente procédure par Maître Alain STEICHEN, qui la demande et affirme en avoir fait l'avance.

PAR CES MOTIFS

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

dit irrecevable la demande en réformation de la décision directoriale entreprise du 9 août 2021 en tant que dirigée contre l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG,

la dit recevable pour le surplus,

rejette la demande à voir soumettre une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne,

dit le recours non fondé,

partant confirme la décision directoriale entreprise du 9 août 2021,

déboute la société à responsabilité limitée SOCIETE1.) de sa demande en allocation d'une indemnité de procédure,

déboute l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG et l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA de leur demande en allocation d'une indemnité de procédure,

condamne la société à responsabilité limitée SOCIETE1.), représentée par son curateur, aux frais et dépens de l'instance, avec distraction au profit de la société en commandite simple BONN STEICHEN & PARTNERS, représentée aux fins de la présente procédure par Maître Alain STEICHEN, qui la demande et affirme en avoir fait l'avance.