

Jugement civil n° 2022TALCH08/00008

Audience publique du mercredi, 12 janvier 2022.

Numéro du rôle : TAL-2019-09877

Composition :

Sandra ALVES ROUSSADO, vice-présidente,
Tessie LINSTER, premier juge,
Fakrul PATWARY, juge,
Guy BONIFAS, greffier.

ENTRE

la société à responsabilité limitée **SOC.1.) (...)** S.à.r.l., établie et ayant son siège social à L-(...), inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le n° B (...), représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions,

partie demanderesse aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Nadine dite Nanou TAPELLA d'Esch-sur-Alzette du 15 novembre 2019,

comparaissant par la société Loyens & Loeff Luxembourg S.à.r.l., représentée par Maître Véronique HOFFELD, avocat, demeurant à Luxembourg,

ET

- 1) l'ÉTAT DU GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG, représenté par son Ministre d'État actuellement en fonctions, ayant ses bureaux à L-1341 Luxembourg, 2, place de Clairefontaine, et pour autant que de besoin pris en la personne de Monsieur le Ministre des Finances actuellement en fonctions, Ministère des Finances, ayant ses bureaux à L-1352 Luxembourg, 3, rue de la Congrégation,
- 2) l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA, établie à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume, représentée par son directeur actuellement en fonctions, prise en la personne de son directeur actuellement en fonctions,

parties défenderesses aux fins du prédit exploit TAPELLA,

comparaissant par la société CLIFFORD CHANCE, représentée par Maître Albert MORO, avocat, demeurant à Luxembourg.

LE TRIBUNAL

1. Faits constants

Il est constant en cause que l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (ci-après « l'AEDT ») a émis le 16 novembre 2018 des bulletins de taxation d'office à l'égard de la société **SOC.1.) (...)** S.à.r.l. (ci-après « **SOC.1.)(...)** ») pour les années 2013 et 2014.

Le 7 février 2019, **SOC.1.)(...)** a introduit une réclamation à l'encontre de ces bulletins.

Par une décision du directeur de l'AEDT du 6 août 2019 et qui a été notifiée à **SOC.1.)(...)** le 16 août 2019, cette réclamation a été rejetée.

2. Objet du litige

Le litige tend à la réformation de la décision directoriale de l'AEDT du 6 août 2019 rejetant la réclamation de **SOC.1.)(...)** du 7 février 2019 contre les bulletins de taxation d'office des années 2013 et 2014.

3. Procédure

Par exploit de l'huissier de justice Nadine, dite Nanou, TAPPELLA de Luxembourg du 15 novembre 2019, **SOC.1.)(...)**, comparaisant par la société à responsabilité Loyens & Loeff Luxembourg S.à.r.l., représentée par Maître Véronique HOFFELD, avocat à la Cour, a fait donner assignation à l'État du Grand-Duché de Luxembourg et à l'AEDT représentée par son directeur actuellement en fonctions (ci-après, ensemble « les parties défenderesses ») à comparaître devant le tribunal d'arrondissement de ce siège.

La société en commandite simple Clifford Chance, représentée par son gérant actuellement en fonctions, à savoir la société à responsabilité limitée Clifford Chance GP, elle-même représentée par son gérant Maître Albert MORO, avocat à la Cour, s'est constituée pour les parties défenderesses en date du 29 novembre 2019.

L'instruction a été clôturée le 22 juillet 2021 et l'affaire a été renvoyée pour plaidoiries à l'audience du 20 octobre 2021 pour prise en délibéré selon les modalités déterminées par la loi modifiée du 19 décembre 2020 portant adaptation temporaire de certaines modalités procédurales en matière civile et commerciale.

Les mandataires ont été informés par bulletin du 12 octobre 2021 de la composition du Tribunal.

Par courrier du 13 octobre 2021, la société Loyens & Loeff Luxembourg, représentée par Maître Véronique HOFFELD, a sollicité à plaider oralement.

Maître Olivier COULON, en remplacement de Maître Véronique HOFFELD, et Maître Josselin BADOUC, en remplacement de Maître Albert MORO, ont été entendus en leurs plaidoiries lors de l'audience du 20 octobre 2021.

L'affaire a été prise en délibéré à l'audience du 20 octobre 2021 par le Président de chambre.

4. Prétentions et moyens des parties

Dans son assignation du 15 novembre 2019, **SOC.1.)(...)** demande de dire :

- que le Directeur de l'AEDT a manqué à son obligation de motivation et, par conséquent annuler la décision directoriale et, par la suite, réformer les bulletins litigieux,
- que, si la décision directoriale était valable en la forme, quant au fond,
 - principalement,
 - dire que **SOC.1.)(...)** a, à bon droit, déduit l'entièreté de la TVA encourue sur les coûts en surplus et la TVA sur les frais généraux sur base d'un prorata général reprenant toutes ses activités économiques, et par la suite réformer la décision directoriale,
 - subsidiairement,
 - dire que la TVA encourue sur les coûts en surplus est déductible au titre d'un prorata calculé en application de l'article 50 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée en prenant en compte l'entièreté des revenus de **SOC.1.)(...)**, et que la TVA sur les frais généraux est déductible au même titre, et par la suite réformer la décision directoriale,
 - en toute hypothèse, prononcer au bénéfice de **SOC.1.)(...)** la décharge des impositions supplémentaires de TVA en résultant,
- et, en tout état de cause, condamner les parties défenderesses à rembourser à **SOC.1.)(...)** la TVA indument collectée avec application des intérêts à compter de la date du paiement, le 17 octobre 2019, au taux d'intérêts moratoires de 7,2% par an, subsidiairement au taux légal.

SOC.1.)(...) demande par ailleurs de voir condamner les parties défenderesses à lui payer une indemnité de procédure de 15.000.- euros et aux frais et dépens de l'instance.

À propos de l'obligation de motivation de l'AEDT, **SOC.1.)(...)** fait valoir que la loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse (ci-après, la « PANC » et la « loi sur la PANC ») serait applicable en matière de TVA, sauf si la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée prévoirait des protections au moins équivalentes. Ceci résulterait de la jurisprudence de la Cour de cassation. Les principes de *lex specialis* et de *lex posterior* ne pourraient pas s'appliquer en la matière.

La loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée ne contiendrait pas des garanties équivalentes à la PANC à l'égard des décisions du directeur de l'AEDT. La PANC devrait donc s'appliquer en la matière.

Le droit de l'Union européenne imposerait aussi la motivation des actes administratifs en matière de TVA.

Ces obligations de motivation n'auraient pas été respectées par le directeur de l'AEDT.

SOC.1.)(...) aurait considéré dans sa réclamation du 7 février 2019 que la TVA encourue sur ses frais généraux aurait dû être déductible sur base d'un prorata général parce qu'il se serait agi de frais liés à toutes ses activités économiques, incluant ses activités de financement et ses activités de support et de gestion.

Le directeur de l'AEDT n'aurait pas abordé ce point dans sa décision se bornant à traiter uniquement la question de la déductibilité de la TVA encourue sur les coûts en surplus. Ce dernier aurait ainsi considéré que la TVA encourue en amont sur les frais généraux ne serait déductible qu'au titre d'un prorata sectoriel déterminé par rapport au seul chiffre d'affaires généré par l'activité d'octroi de prêts. Il se serait aussi mépris sur l'application des articles 50 et 51 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, ce qui aurait été peu favorable à la compréhension de sa décision, même s'il aurait été indiqué par l'AEDT qu'elle procéderait au calcul du droit à déduction sur base d'un prorata spécial. **SOC.1.)(...)** ignorerait cependant toujours pourquoi le directeur de l'AEDT aurait consacré par sa décision le calcul d'un prorata spécial.

Pour ces raisons, **SOC.1.)(...)** ne serait pas en mesure de répondre aux arguments qu'aurait dû apporter le directeur de l'AEDT en raison de l'absence d'une motivation suffisante de la décision du directeur de l'AEDT.

À propos du droit à déduction, **SOC.1.)(...)** conclut qu'il serait clair que :

- la TVA encourue sur des coûts liés à une activité ouvrant droit à déduction serait déductible,
- la TVA encourue sur des coûts liés à l'ensemble des activités économiques serait déductible, ces coûts étant des frais généraux. La déduction serait alors faite sur la base d'un prorata général, d'un prorata spécial ou d'une affectation réelle,
- le droit à déduction prendrait naissance dès le moment où la TVA serait due,
- le droit à déduction existerait sans qu'il faille avoir égard au montant du chiffre d'affaires, qui pourrait même être inexistant,
- la TVA encourue sur des coûts non reflétés dans le prix des prestations d'un assujetti n'en resterait pas moins déductible.

À propos du lien entre l'émission d'une facture et le droit à déduction, **SOC.1.)(...)** fait valoir qu'il serait inexistant.

Selon **SOC.1.)(...)**, le directeur de l'AEDT aurait considéré que les coûts liés à son activité de gestion et de support ne seraient pas déductibles dans la mesure où ils

excèderaient le montant du chiffre d'affaires généré par cette activité. Or, selon **SOC.1.)(...)** ces « coûts en surplus » entretiendraient un lien direct avec son activité de gestion et de support.

Ces coûts seraient pour la plupart constitués de services acquis auprès d'autres sociétés du groupe. **SOC.1.)(...)** coordonnerait, générerait et ferait à terme bénéficier les sociétés mises en place dans le cadre de projets des services ainsi acquis. D'autres fournisseurs interviendraient également dans ce schéma, notamment des cabinets d'avocats et des banques. En raison de la nature particulière des projets, il pourrait cependant arriver qu'un certain délai s'écoule entre le moment où ces coûts seraient encourus et la prestation effective de services par cette dernière.

Ces coûts auraient pour vocation de générer du chiffre d'affaires ouvrant droit à déduction, en généreraient dans le futur ou seraient encourus avec l'intention de générer un chiffre d'affaires ouvrant droit à déduction. Or l'AEDT maintiendrait que ces coûts ne présenteraient pas de lien direct et immédiat avec l'activité de gestion et de support de **SOC.1.)(...)** et que la TVA générée serait donc non déductible.

SOC.1.)(...) fait valoir que la situation de fait serait exactement la même pendant les années 2013 et 2014, d'une part, et 2015, d'autre part, mais que le traitement par l'AEDT ne serait pas le même, sans raison compréhensible.

SOC.1.)(...) serait la holding faitière et opérationnelle d'un groupe et encourrait de nombreux coûts dans le cadre du développement des activités du groupe et ces coûts seraient liés à son activité de gestion et de support de telle manière que le lien direct nié par l'AEDT existerait.

L'AEDT se retrancherait derrière sa position en dépit de tous les éléments de preuve apportés par **SOC.1.)(...)**. Pour cette raison, **SOC.1.)(...)** soumettrait au tribunal certains éléments supplémentaires relatifs à l'année 2013 et serait prête à faire de même à propos de l'année 2014 sur demande du tribunal.

SOC.1.)(...) soutient qu'eu égard à l'approche adoptée par l'AEDT pour l'année 2015, cette dernière confirmerait que **SOC.1.)(...)** aurait apporté suffisamment d'éléments pour étayer l'existence d'un lien direct pour les années 2013 et 2014.

La position de l'AEDT serait illogique, parce que les coûts en surplus seraient de même nature que les autres coûts ayant généré un revenu, la seule différence étant qu'ils n'auraient pas généré de revenu, voire de chiffre d'affaires. Or ce critère serait illégal. En effet, un montant minimal de chiffre d'affaires ne serait pas une condition de l'exercice du droit à déduction. De même, le droit à déduction ne serait pas limité aux seules charges ayant généré un revenu, cette approche étant, tout au plus, limitée aux activités de refacturation. Or, l'activité de **SOC.1.)(...)** serait plus complexe qu'une simple refacturation, ce qui serait confirmé par l'audit de l'AEDT relatif à l'année 2015.

SOC.1.)(...) aurait d'ailleurs démontré son intention de générer du chiffre d'affaires ouvrant droit à déduction.

Elle conteste aussi la référence de l'AEDT à la nécessité de la facturation et à l'article 63, §3, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée. Son activité ne serait pas une simple activité de refacturation, mais elle générerait aussi l'allocation des coûts aux différentes entités concernées et agirait ainsi comme holding centralisatrice. En vertu des différents accords signés par **SOC.1.)(...)**, elle serait tenue de fournir des services à ses clients. La CJUE aurait d'ailleurs très largement défini les activités traduisant une immixtion d'une société holding dans la gestion de ses filiales, et aurait retenu qu'il s'agirait de toute activité économique. Une facture ne devrait être émise que lorsqu'une prestation aurait été effectuée. Mais tel ne serait pas le cas lorsque le prestataire recevrait les factures de ses propres fournisseurs.

De même, subordonner l'exercice du droit à déduction à l'émission d'une facture dans un certain laps de temps serait illégal.

Enfin, le calcul du prorata calculé par l'AEDT serait incorrect, en ce qu'elle n'aurait tenu compte que des revenus générés par l'activité d'octroi de prêts et non pas du chiffre d'affaires généré par l'activité de gestion et de support.

Subsidiairement, **SOC.1.)(...)** fait valoir que la TVA sur les coûts en surplus devrait être déductible sur base d'un prorata.

En effet, même s'il n'existait pas de lien direct avec l'activité de gestion et de support, il s'agirait au moins de frais généraux de **SOC.1.)(...)**.

En effet, l'AEDT aurait admis la déduction au titre du prorata général de la TVA encourue sur les coûts en surplus pour l'année 2015, et la même solution devrait s'appliquer pour les années 2013 et 2014.

De même, les coûts en surplus seraient en lien direct avec une activité ouvrant droit à déduction, et la TVA en amont serait entièrement déductible. L'application d'un prorata général serait ainsi déjà une limitation du droit à déduction.

Aussi, même s'ils n'étaient pas en lien direct avec l'activité de support et de gestion, ils seraient des frais généraux de l'assujetti.

Par ailleurs, la CJUE aurait confirmé que les revenus générés par une activité de refacturation pourraient être pris en compte dans le cadre du calcul d'un prorata. La décision directoriale ne respecterait pas cette jurisprudence.

Enfin, **SOC.1.)(...)** n'aurait pas une activité de refacturation.

En dernier lieu, **SOC.1.)(...)** demande le remboursement des 4.212.648,61.- euros payés le 17 octobre 2019 au titre de la contrainte émise par l'AEDT avec des intérêts moratoires au taux de 7,2% sinon au taux légal.

Les **parties défenderesses** demandent de constater que la procédure administrative non contentieuse n'est pas applicable en matière de TVA et que la décision directoriale est correctement et suffisamment motivée et de déclarer qu'elle est valable en la forme.

Les parties défenderesses demandent de constater qu'il n'existe pas de lien direct et immédiat entre l'activité de refacturation de **SOC.1.)(...)** et les dépenses qu'elle n'a pas refacturé, que seuls les coûts refacturés ouvrent un droit à déduction de la TVA d'amont et que **SOC.1.)(...)** ne remplit donc pas les conditions pour bénéficier d'un droit à déduction de la TVA d'amont en relation avec les coûts non refacturés.

Les parties défenderesses demandent, en outre, de constater que la méthodologie utilisée pour le calcul du prorata de déduction de la TVA d'amont est appropriée et que le prorata de déduction ne saurait inclure l'activité de refacturation d'un assujetti au regard de la nature particulière de cette activité et que la TVA sur les frais non refacturés et les frais généraux ne saurait bénéficier d'un droit à déduction partiel supérieur à celui retenu dans les bulletins. Elle demande aussi de constater qu'elle a effectué ses investigations dans un délai raisonnable.

De même, les parties défenderesses demandent le rejet de la demande de **SOC.1.)(...)** visant à réformer la décision directoriale ainsi que celle visant à prononcer la décharge des impositions supplémentaires en résultant, et sa demande en vue d'obtenir le paiement d'intérêts moratoires à partir du 17 octobre 2019.

Les parties défenderesses demandent par ailleurs de déclarer non fondée la demande de **SOC.1.)(...)** en allocation d'une indemnité de procédure, de condamner **SOC.1.)(...)** à lui payer une indemnité de procédure de 15.000.- euros et aux frais et dépens de l'instance avec distraction au profit de l'avocat concluant affirmant en avoir fait l'avance.

À propos de la non application de la PANC en matière de TVA, les parties défenderesses font valoir que l'article 76 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée contiendrait des garanties au moins équivalentes à la PANC pour l'administré.

À titre subsidiaire, les parties défenderesses soutiennent qu'il serait possible de retenir que la PANC ne relève que de la compétence des juridictions administratives, de sorte qu'elle ne pourrait pas s'appliquer en matière de TVA. De même, la loi du 1^{er} décembre 1978 relative à la PANC à caractère général serait antérieure à la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée qui serait de nature spéciale. Aussi, le règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'État et des communes, même postérieur à la loi sur la TVA serait hiérarchiquement inférieur à cette loi.

Il ressortirait de la lecture de la décision directoriale que celle-ci serait de toute manière suffisamment motivée, en ce qu'elle expliquerait de manière approfondie l'absence de lien direct et immédiat entre les services acquis et les opérations imposables en aval.

Il ne serait pas nécessaire de revenir sur l'obligation de motivation découlant du droit européen dans la mesure où le litige ne porterait pas sur une telle obligation générale, qui serait de toute manière satisfaite en l'espèce.

Même si la décision directoriale n'aurait pas été suffisamment motivée, la sanction ne serait non pas l'annulation de la décision, mais uniquement le fait que les délais ne commenceraient pas à courir, la motivation de la décision pouvant encore intervenir en cours d'instance.

Selon les parties défenderesses, **SOC.1.)(...)** n'aurait pas démontré l'existence d'un lien direct et immédiat entre les services acquis et les opérations imposables en aval.

Il appartiendrait à l'assujetti de démontrer par le biais d'éléments objectifs que les frais grevés de TVA d'amont qu'il entend déduire seraient effectivement en rapport avec une activité économique rentrant dans le champ d'application de la TVA.

Les parties défenderesses admettent que les explications fournies par **SOC.1.)(...)** seraient pertinentes, mais insuffisamment étayées par des éléments de fait concrets, **SOC.1.)(...)** se contentant d'affirmations générales.

Les éléments livrés par **SOC.1.)(...)** en cours de procédure ne permettraient pas de réconcilier les dépenses identifiées avec des projets précis, et seule cette réconciliation aurait permis à l'AEDT d'exercer un contrôle effectif sur le droit à déduction de **SOC.1.)(...)**. Certains de ces éléments viendraient d'ailleurs semer le trouble, **SOC.1.)(...)** confondant quantité et qualité des informations apportées.

SOC.1.)(...) ne parviendrait pas à démontrer en quoi les coûts pour lesquels la déduction de la TVA avait été refusée seraient liés à un projet particulier pour lequel des recettes futures seraient envisagées ou n'auraient pas pu être refacturées immédiatement en raison de certaines contraintes internes ou externes.

Le contrat de service intragroupe serait trop vague pour permettre la réconciliation nécessaire.

Les frais généraux pourraient donner lieu à l'ouverture d'un droit à déduction, même en l'absence d'un chiffre d'affaires taxable pour autant que l'assujetti apporterait la preuve d'un lien direct et immédiat entre les dépenses identifiées et une activité économique projetée. Or, **SOC.1.)(...)** ne rapporterait pas une telle preuve. La seule intention de générer une activité taxable ne suffirait pas pour bénéficier d'un droit à déduction.

L'émission d'une facture s'inscrirait comme un indice dans la réflexion de l'existence du lien direct et immédiat. En effet, si l'activité de l'assujetti est la refacturation, l'absence d'émission d'une facture viendrait nécessairement limiter son droit à déduction. Ceci serait d'autant plus important que **SOC.1.)(...)** opérerait au sein d'un groupe de sociétés dans le cadre duquel il serait particulièrement important de pouvoir retracer les opérations et les rôles des différents acteurs.

Quant au prorata de déduction, l'AEDT ne ferait pas référence au prorata général de l'article 50 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, mais au prorata spécial de l'article 51 de cette même loi.

En raison de la particularité de l'activité de **SOC.1.)(...)**, et en raison de l'absence de chiffre d'affaires quant à l'activité de refacturation, l'AEDT aurait dû appliquer non pas un prorata général, mais un prorata spécial. En effet, dans le cadre de l'activité de refacturation, les coûts qui n'auraient pas pu être alloués à cette activité de manière directe ne sauraient l'être de manière détournée par un prorata applicable aux frais généraux. L'AEDT aurait donc correctement fait usage d'un prorata spécial comme clé de répartition aux fins du calcul du prorata de déduction de la TVA en amont, en prenant uniquement en compte l'activité de financement, sachant que les dépenses litigieuses n'auraient pas pu être considérées comme ayant été intégrées aux éléments constitutifs des biens et services fournis en aval s'agissant de l'activité de refacturation/coordination.

À propos de la prise en compte des éléments relatifs à l'exercice 2015, les parties défenderesses font valoir que les situations ne seraient pas comparables en raison du changement de l'activité de **SOC.1.)(...)**. En 2013 et 2014, elle aurait, en vertu de sa propre description de son activité, pratiqué la refacturation, ce qui n'aurait plus été le cas en 2015 où elle aurait pratiqué la prestation de services de gestion et de support. Il en résulterait aussi l'application de la méthodologie du prorata général pour 2015.

Les parties défenderesses demandent de rejeter la demande de **SOC.1.)(...)** en vue de l'obtention du paiement d'intérêts moratoires à partir du 17 octobre 2019. En effet, les intérêts moratoires auraient pour finalité de réparer le préjudice causé au créancier par le retard que met le débiteur d'une somme d'argent à s'exécuter. Or, en l'espèce, les parties défenderesses n'auraient pas encore été reconnues débitrices d'une somme d'argent envers **SOC.1.)(...)**, de telle manière qu'aucun intérêt de retard ne serait dû. De même, si jamais des intérêts moratoires seraient dus, le taux ne pourrait être que le taux légal et non le taux de 7,2% fixé à l'article 85 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

5. Motifs de la décision

5.1. Quant à l'exigence de motivation de la décision directoriale

SOC.1.)(...) souhaite voir reconnaître l'invalidité de la décision directoriale au regard de l'exigence de motivation imposée à la fois par les règles du droit luxembourgeois découlant de la PANC et du droit européen.

Les parties défenderesses considèrent que la PANC n'est pas applicable en matière de TVA, que le litige ne porterait pas sur l'obligation de motivation au sens du droit européen et que la décision directoriale serait de toute manière suffisamment motivée.

L'article 1^{er}, alinéa 1, de la loi sur la PANC dispose: « *Le Grand-Duc est habilité à édicter un corps de règles générales destinées à réglementer la procédure administrative non contentieuse.* »

Suivant l'article 4 de cette loi: « *Les règles établies par le règlement grand-ducal visé à l'article premier s'appliquent à toutes les décisions administratives individuelles pour lesquelles un texte particulier n'organise pas une procédure spéciale présentant au moins des garanties équivalentes pour l'administré.* »

L'article 5 de la même loi a la teneur suivante: « *La présente loi et ses règlements d'exécution ne s'appliquent pas à la matière des contributions directes.* »

L'article 6 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations de l'État et des communes (le « règlement sur la PANC ») est conçu comme suit : « *Toute décision administrative doit baser sur des motifs légaux. La décision doit formellement indiquer les motifs par l'énoncé au moins sommaire de la cause juridique qui lui sert de fondement et des circonstances de fait à sa base, lorsqu'elle:*

- *refuse de faire droit à la demande de l'intéressé;*
- *révoque ou modifie une décision antérieure, sauf si elle intervient à la demande de l'intéressé et qu'elle y fait droit;*
- *intervient sur recours gracieux, hiérarchique ou de tutelle;*
- *intervient après procédure consultative, lorsqu'elle diffère de l'avis émis par l'organisme consultatif ou lorsqu'elle accorde une dérogation à une règle générale.*

Dans les cas où la motivation expresse n'est pas imposée, l'administré concerné par la décision a le droit d'exiger la communication des motifs.

L'obligation de motiver n'est pas imposée lorsque des raisons de sécurité extérieure ou intérieure de l'État s'y opposent ou lorsque l'indication des motifs risque de compromettre le respect de l'intimité de la vie privée d'autres personnes. »

La loi du 1^{er} décembre 1978 sur la procédure administrative non contentieuse constitue la loi générale qui assure les garanties minimales de tout administré, sauf en matière de contributions directes.

Au cas où une loi spéciale prévoit des règles particulières relatives aux garanties de l'administré, ces dispositions spéciales s'appliquent, si elles présentent des garanties équivalentes ou plus importantes à l'administré que celles que lui confère la loi générale de 1978.

Les règles de la loi générale s'appliquent au cas où la loi spéciale, en vigueur au moment de l'entrée en vigueur de la loi générale, réserve des garanties moins importantes.

Cependant, une loi spéciale postérieure à la loi générale de 1978 peut introduire des règles spéciales qui accordent même moins de garanties. En effet, le législateur peut toujours modifier une loi, soit dans son intégralité, soit dans un domaine particulier.

La loi du 12 février 1979 sur la TVA est postérieure à la loi générale du 1^{er} décembre 1978, publiée au Mémorial le 27 décembre 1978.

Le règlement grand-ducal du 8 juin 1979 sur la procédure administrative non contentieuse est certes postérieur à la loi du 12 février 1979. Il ne constitue cependant qu'une norme édictée en vertu d'une loi antérieure à la loi sur la TVA. Les règles inscrites à la loi sur la TVA ne peuvent pas être modifiées par un règlement grand-ducal postérieur, norme inférieure à la loi, et édictée en exécution d'une loi antérieure.

Même si le règlement grand-ducal du 8 juin 1979 sur la procédure administrative non contentieuse a été édicté par l'exécutif sur base d'une loi d'habilitation, il ne constitue qu'une norme émanant du pouvoir exécutif et n'a pas un statut équivalant à une loi. Ce règlement grand-ducal, édicté par le pouvoir exécutif, n'a pas modifié la loi sur la TVA du 12 février 1979 (sur le caractère inférieur à la loi du règlement grand-ducal pris sur base d'une loi d'habilitation v. : Cour constitutionnelle, 3 janvier 2003, Mémorial A 2003, p. 90 ; Cour constitutionnelle, 21 novembre 2003, Mémorial A 2003, p. 3384).

Le tribunal renvoie à ce propos à un arrêt de la Cour de cassation du 1^{er} juin 2017 duquel il résulte que « *la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, qui est postérieure à la loi du 1^{er} décembre 1978, précitée [la loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse], et au règlement grand-ducal d'exécution du 8 juin 1979, régleme en son article 76, dont les paragraphes 2, 3 et 4, pertinents en l'espèce, sont reproduits à l'arrêt attaqué, la procédure à suivre en matière de taxation d'office, en énonçant des règles spéciales relatives à la motivation et à la notification des bulletins afférents par l'administration, aux délais et aux voies de recours, ainsi qu'aux instructions afférentes que les bulletins doivent contenir à l'intention de l'assujetti, règles qui comportent pour l'administré des garanties au moins équivalentes à celles visées à l'article 4, précité, de la loi du 1^{er} décembre 1978, de sorte que les dispositions supplétives du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'État et des communes ne s'appliquent pas à la matière régie par l'article 76 de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée* ».

Cet arrêt vient confirmer une jurisprudence dominante des cours et tribunaux luxembourgeois qui renaient de manière constante que la procédure administrative non contentieuse (PANC) n'est pas applicable en matière de TVA (notamment Cour d'appel, 9 mars 2016, n° 44/16 – VII – CIV, n° 41706 du rôle).

Le même article 76, en ce qu'il traite en son paragraphe 3 de la décision du directeur de l'AEDT rendue sur réclamation, ne comporte aucune exigence de motivation.

Dans la mesure toutefois où la réclamation du contribuable doit, aux termes de la même disposition légale, être « *dûment motivée* », il faut, d'après une jurisprudence constante, que la réponse du directeur réponde pour le moins aux contestations soulevées par le contribuable pour que cette réponse satisfasse aux obligations de

motivation qui s'imposent tout naturellement à toute décision (Trib. Luxembourg, 22 mars 2017, n° 175398 du rôle, 14 juin 2017, n° 175030 du rôle).

L'agencement des paragraphes 2 et 3 de l'article 76 de la loi TVA permet encore de retenir que l'opération de rectification ou de taxation d'office avec les voies de recours y associées forment un tout indissociable : le bulletin de rectification ou de taxation doit indiquer les motifs sommaires de la décision de l'AEDT, la réclamation dûment motivée ne peut logiquement porter que sur les motifs sommaires portés à la connaissance du contribuable, la réponse du directeur doit porter sur les arguments énoncés dans la réclamation. Cet agencement emporte des conséquences sur la possibilité de faire évoluer le débat au cours de la procédure administrative et ensuite contentieuse.

C'est partant à tort que **SOC.1.)(...)** fait plaider l'applicabilité à la matière de la TVA et plus particulièrement aux recours mis en place par l'article 76 de la loi TVA de la loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse et de son règlement grand-ducal d'exécution du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'État et des communes.

Dans la mesure où le droit luxembourgeois impose au directeur de l'AEDT une obligation de motiver ses décisions, il n'y a pas lieu de s'étendre sur les développements de **SOC.1.)(...)** à propos de l'existence d'une obligation de motivation découlant du droit européen.

Concernant l'existence d'une motivation dans la décision directoriale du 8 septembre 2017, il y a lieu d'opérer une distinction à propos des points soulevés dans la réclamation de **SOC.1.)(...)** du 7 février 2019.

Il appert de la lecture de ladite décision directoriale qu'elle est motivée par référence aux éléments de fait et de droit du différend en ce qui concerne la question de la déduction intégrale des « *frais étrangers non refacturés* » (qualifiés de « *Coûts en surplus* » par **SOC.1.)(...)**). Sur ce point, la décision comporte donc une motivation.

La question de savoir si cette motivation est juridiquement correcte relève du contrôle au fond.

Or, pour ce qui est de la question soulevée dans la réclamation relative aux frais généraux encourus par **SOC.1.)(...)** au cours des années 2013 et 2014 ne bénéficiant pas d'une affectation directe en vue de la reconsidération de sa proposition de calcul du prorata de droit à déduction, il appert de la lecture de ladite décision directoriale que celle-ci ne contient pas une motivation répondant au point soulevé. La critique de **SOC.1.)(...)** relative à l'absence de motivation de la décision d'appliquer un prorata spécial est donc fondée.

La loi sur la TVA ne dit pas expressément quelle est la conséquence de l'inobservation de la prescription de motivation. La prescription étant prévue dans le but d'améliorer les droits de l'administré face à l'administration, la prescription ne peut pas rester sans sanction.

Il résulte d'une jurisprudence des juridictions administratives constante en la matière que « *la sanction de l'obligation de motiver une décision administrative consiste dans la suspension des délais de recours et que celle-ci reste a priori valable, l'administration pouvant produire ou compléter les motifs postérieurement et même pour la première fois à la phase contentieuse* » (Cour administrative, 29 octobre 2009, n° 25.738C du rôle, et en dernier lieu Cour administrative, 13 octobre 2020, n° 44.570C du rôle et Trib. adm., 9 novembre 2021, n° 43.921 du rôle).

La décision directoriale insuffisamment motivée au regard de l'article 76, paragraphe 3, de la loi sur la TVA n'encourt donc, contrairement aux conclusions de **SOC.1.)(...)**, pas l'annulation de ce chef. L'inobservation de l'exigence légale de motivation a pour conséquence que les délais de recours n'ont pas commencé à courir (Trib. Luxembourg, 17 avril 2008, n° 105973 du rôle).

La demande en annulation de la décision directoriale critiquée pour motivation insuffisante n'est donc pas fondée.

5.2. Quant au droit à déduction

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

Le mécanisme de la TVA opère la distinction entre les activités économiques soumises à la TVA (tels que des services fournis à des filiales), les activités économiques exemptées de TVA (tels que les services de financement) et les activités non économiques non soumises à la TVA (tel que la détention de participations dans des filiales).

Dans ce cadre, la CJUE décide 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 Telecom).

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 (n° 32), mais que l'immixtion d'un holding dans la gestion des sociétés dans lesquelles il a pris des participations constitue une activité économique (n° 34) (dans le même sens CJUE C-108/14 et C-109/14, L. + M.).

D'après les explications non contestées par l'AEDT, **SOC.1.)(...)** avait pendant les années 2013 et 2014 trois types d'activités :

- une activité de détention de participation,
- une activité d'octroi de financements tant à des entités européennes qu'à des entités non européennes,
- une activité de prestation de services, en partie sous-traitée à d'autres bureaux de **SOC.1.**), constituée notamment d'une collecte de certains coûts en vue d'une refacturation immédiate ou ultérieure, services qualifiés ultérieurement de services de centralisation/coordination.

Il n'est pas contesté que **SOC.1.)(...)** exerce des activités :

- dans le champ d'application de la TVA lui octroyant le droit à déduire la TVA facturée en amont
- dans le champ d'application de la TVA ne lui octroyant pas de droit à déduire la TVA facturée en amont
- hors du champ d'application de la TVA ne lui octroyant pas de droit à déduire la TVA facturée en amont.

SOC.1.)(...) est ainsi à la fois un assujetti partiel (cumulant activités hors et dans le champ d'application de la TVA) et un assujetti mixte (cumulant activités économiques exemptées et taxées).

5.2.2. Le cadre légal

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

« Article 48

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

a) la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti redevable de la taxe à l'intérieur du pays ;

[...]

2. Le droit à déduction prévu au paragraphe 1er prend naissance au moment où la taxe devient exigible conformément aux dispositions du chapitre III.

[...]

Article 49

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

[2. ...]

Article 50

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

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

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

Article 51

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

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

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

5.2.3. Quant à la demande de SOC.1.)(...) en vue de la déduction de la TVA encourue sur les « frais étrangers non refacturés » (qualifiés de « Coûts en surplus » par SOC.1.)(...))

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

SOC.1.)(...) fait valoir qu'elle a déterminé son droit à déduction comme suit :

- « *d'abord, par allocation directe des coûts en lien direct avec ses activités de détention de participation. La TVA générée par ces coûts a été considérée comme non-déductible;*
- *ensuite, par allocation directe des coûts en lien direct avec ses activités de services de gestion et de support. La TVA générée par ces coûts a été entièrement déduite – en ce inclus celle générée par les Coûts en surplus;*
- *enfin, par calcul d'un prorata général permettant de déduire la TVA encourue sur les coûts liés tant à l'activité de financement qu'à celle de gestion et de support. »*

Dans sa décision du 6 août 2019, le directeur de l'AEDT distingue en ce qui concerne le deuxième poste repris ci-dessus entre les « *frais étrangers refacturés* » et les « *frais étrangers non refacturés* » (qualifiés de « *Coûts en surplus* » par **SOC.1.)(...)**).

Pour ce qui est des « *frais étrangers refacturés* », le directeur de l'AEDT admet la déduction de la TVA selon les modalités précisées dans la décision du 6 août 2019.

Pour ce qui est des « *frais étrangers non refacturés* » (qualifiés de « *Coûts en surplus* » par **SOC.1.)(...)**), le directeur de l'AEDT considère que **SOC.1.)(...)** prétend qu'ils constitueraient « *des frais généraux en relation directe avec l'activité de refacturation / de centralisation / coordination* ».

Le directeur de l'AEDT refuse la déduction de la TVA pour les « *frais étrangers non refacturés* », parce qu'il « *constate qu'un chiffre d'affaires concernant l'activité de refacturation / de centralisation / coordination à l'encontre des filiales du groupe en tant que contre-valeur de certains des frais engagés, condition sine qua non pour pouvoir faire valoir le droit à déduction sur ceux-ci, [ferait] tout simplement défaut* » et parce qu'il résulterait « *de l'ensemble du dossier qu'il n'[aurait] pas été établi que lesdits coûts [feraient] partie des frais généraux en tant qu'éléments constitutifs du prix des services à l'activité de gestion* ».

La discussion entre parties ne porte pas primordialement sur les principes applicables à la déduction de la TVA en amont qui résultent clairement de la jurisprudence de la CJUE.

La discussion entre les parties porte surtout sur la question de savoir (i) quelle est l'activité de **SOC.1.)(...)**, (ii) si les « *frais étrangers non refacturés* » sont entièrement déductibles et (iii) si ces frais peuvent être considérés comme relevant des « *frais généraux* ».

5.2.3.1. *Quant à l'activité de SOC.1.)(...) pendant les années 2013 et 2014*

Selon l'AEDT il appartient à l'assujetti d'établir, *in concreto*, par le biais d'éléments objectifs que les frais grevés de TVA en amont qu'il entend déduire sont effectivement en rapport avec une activité économique rentrant dans le champ d'application de la TVA. Or, d'après l'AEDT, **SOC.1.)(...)** resterait en défaut d'établir une telle preuve.

Selon la décision directoriale du 6 août 2019, « [les] *moyens tels que développés dans [la] lettre de réclamation sont pertinents quant aux principes applicables en la matière* ». Cependant, « *la seule affirmation d'actes préparatoires est insuffisante à défaut d'éléments objectifs confirmant l'intention déclarée* ».

En effet, il résulte clairement de la jurisprudence constante de la CJUE qu'« *il incombe à celui qui demande la déduction de la TVA d'établir que les conditions pour en bénéficier sont remplies et, notamment, qu'il accomplit les critères d'un assujetti* » (CJCE, 14 février 1985, *D.A. R. et E.A. R.-V.*, affaire 268/83). De même, les textes européens ne s'opposent pas « *à ce que l'administration fiscale exige que l'intention déclarée de commencer des activités économiques donnant lieu à des opérations taxées soit confirmée par des éléments objectifs* » (CJCE, 29 février 1996, *I. (I.)*, affaire C-110/94; 21 mars 2000, *G. SL e.a.*, affaires jointes C-110/98 à C-147/98; 8 juin 2000, *B.*, affaire C-400/98 ; CJUE, 2 novembre 2020, *I. SRL*, affaire C-734/19).

Si **SOC.1.)(...)** fait état de frais préparatoires, il lui appartient alors de « *démontrer que ce [qu'elle] affirme être un acte préparatoire à une activité économique future " prépare " véritablement à cette activité* » (conclusions de l'avocat général Sir G. SLYNN présentées le 15 novembre 1984 dans l'affaire 268/83 - *D.A. R. et E.A. R.-V.*).

L'AEDT n'a donc pas à se satisfaire de l'intention déclarée de **SOC.1.)(...)** et peut exiger la preuve concrète du lien direct et immédiat entre les frais exposés en amont et une opération en aval. Selon l'AEDT, « *une simple affirmation ne saurait valoir démonstration* ».

Il appartient à l'assujetti de démontrer que les conditions légales sont remplies dans son chef pour pouvoir se prévaloir du droit à déduction de la TVA exposée en amont.

Il appartient donc à **SOC.1.)(...)** de démontrer que les « *frais étrangers non refacturés* » (qualifiés de « *Coûts en surplus* » par **SOC.1.)(...)**) présentent un lien direct et immédiat avec une opération en aval.

Dans cette perspective, il appartient à **SOC.1.)(...)** de démontrer quelle a été concrètement son activité pendant les années 2013 et 2014.

En l'espèce, **SOC.1.)(...)** prétend apporter un certain nombre d'éléments d'appréciation. En particulier, la société **SOC.1.)(...)** produit certains tableaux relatifs à l'année 2013, tout en précisant qu'elle ne produira un niveau de détails similaire pour l'année 2014 que sur demande de ce tribunal.

Selon l'AEDT, ces éléments ne seraient pas suffisants pour établir la réalité du lien direct et immédiat nécessaire pour asseoir la déductibilité de la TVA en amont.

D'une part, **SOC.1.)(...)** produit les éléments matériels apportés dans le cadre de l'audit de l'AEDT sur l'année 2015 (pièce 17 de la farde de Loyens & Loeff), afin de montrer que sur la base de ces éléments l'AEDT aurait retenu que les « *frais étrangers non refacturés* » (qualifiés de « *Coûts en surplus* » par **SOC.1.)(...)**) étaient des frais

généraux présentant un lien direct et immédiat avec l'ensemble de son activité économique, ce qui résulterait de la pièce 18 de la farde de Loyens & Loeff. **SOC.1.)(...)** pose alors la question de savoir pourquoi les mêmes éléments matériels ne seraient pas concluants pour les années 2013 et 2014.

L'AEDT affirme dans ses conclusions que son approche différente pour l'année 2015 résulte du fait que la situation de **SOC.1.)(...)** aurait été différente en 2015 par rapport aux années précédentes 2013 et 2014.

Le tribunal constate cependant que la situation en 2015 n'étant pas l'objet du recours de **SOC.1.)(...)**, il ne se trouve pas en mesure de statuer sur les constatations faites par l'AEDT à propos de l'année 2015. De même, le tribunal n'est pas en mesure de comparer les situations respectives en 2013, 2014 et 2015 et de prendre position sur l'appréciation de la situation en 2015 par l'AEDT qui n'est pas l'objet du recours par **SOC.1.)(...)**.

Il apparaît cependant au vu d'une comparaison des pièces versées relatives aux années 2013 et 2014, d'un côté, et à l'année 2015, de l'autre côté, que la description de l'activité de **SOC.1.)(...)** a évolué.

En effet, d'après ses explications, **SOC.1.)(...)** avait pendant les années 2013 et 2014 trois types d'activités (pièce 2, p. 2, pièce 4, p. 3, pièce 5, p. 4, pièce 6, p. 3, pièce 8, p. 2, pièce 9, p. 1, de la farde de Loyens & Loeff) :

- une activité de détention de participations,
- une activité d'octroi de financements tant à des entités européennes qu'à des entités non européennes,
- une activité de prestation de services, en partie sous-traitée à d'autres bureaux de **SOC.1.)**, constituée notamment d'une collecte de certains coûts en vue d'une refacturation immédiate ou ultérieure, ainsi que la gestion de cette centralisation/coordination.

Au titre de la troisième activité identifiée ci-dessus, **SOC.1.)(...)** précise dans son courrier du 7 février 2019 (pièce 8, pp. 11 à 12, de la farde de Loyens & Loeff), et donc uniquement dans le cadre de sa réclamation à l'encontre des bulletins de taxation d'office pour 2013 et 2014, ce qui suit :

« Les prestations de services rendues par la Société sont en partie composées de services de gestion de ses filiales ainsi que de services de centralisation/coordination de certains coûts. Dans le cadre de cette activité la Société est appelée à supporter temporairement certains coûts facturés (notamment par d'autres bureaux du groupe), pour les réaffecter, par la suite aux différentes entités du groupe auxquels ces coûts se rapportent.

A cet égard, bien que les services facturés par la Société à d'autres sociétés ont précédemment été identifiés comme étant la simple refacturation de coûts, il semble que compte tenu du rôle tenu par la Société dans le groupe, les services facturés par la Société sont de nature à revêtir une qualification plus large, à savoir des services de centralisation/coordination. A la lumière de l'évolution récente de la jurisprudence de

la CJUE, ces services sont à considérer comme relevant d'une "immixtion" de la Société dans la gestion de ses filiales et portent la qualification de services de gestion ouvrant droit à déduction de la TVA facturée en amont. »

Dans le cadre de l'assignation ainsi que des conclusions subséquentes, la description des activités de **SOC.1.)(...)** est encore modifiée et la notion même de « *refacturation* » a disparu : «

- *détention de participation dans ses filiales*
- *prestations de services, prenant les formes suivantes :*
 - *octroi de crédits à des sociétés établies dans, et en dehors de l'Union européenne;*
 - *services de gestion et de support. Dans ce contexte, la Société fournit des services généraux tels que support administratif, support dans certains types d'opérations (e.g. ingénierie électrique, missions de santé et sécurité etc.), développement et gestion de processus de planifications, services d'identification de potentiels nouveaux investissements dans les secteurs de l'énergie, en ce compris l'acquisition et la construction de centrales énergétiques. »*

Le tribunal ne peut que s'étonner de l'évolution de la description de son activité par **SOC.1.)(...)**.

D'après les explications reprises dans le procès-verbal de l'AEDT du 5 août 2020 tel que complété le 21 août 2020 (pièce 18 de la farde de Loyens & Loeff), **SOC.1.)(...)** avait pendant l'année 2015 trois types d'activités :

- une activité de détention de participations,
- une activité d'octroi de prêts tant à des entités européennes qu'à des entités non européennes,
- une activité de prestation de services, de support et de gestion.

Le tribunal constate donc que, d'après sa propre description de ses activités dans ses déclarations soumises à l'AEDT avant que cette dernière ne rende ses procès-verbaux, la situation de **SOC.1.)(...)** en 2015 diffère de celles respectivement en 2013 et 2014. En effet, si d'après ses propres informations, en 2013 et 2014, **SOC.1.)(...)** pratiquait entre autres une activité de refacturation, tel n'est plus le cas en 2015.

Il ne fait cependant pas de doute que la description de ses activités pendant les années 2013 et 2014 dans le cadre de sa réclamation du 7 février 2019 se rapproche de son activité telle qu'elle est décrite pour l'année 2015, tout en ne correspondant pas exactement, la description pour l'année 2015 étant beaucoup plus synthétique.

La situation telle que décrite étant différente, un traitement différent par l'AEDT est justifié.

Si **SOC.1.)(...)** affirme qu'elle a exercé la même activité pendant les années 2013, 2014 et 2015, ces affirmations ne sont pas suffisantes, et il lui incombe de prouver cette identité d'activités pièces à l'appui.

D'autre part, à propos de l'année 2013, la société **SOC.1.)(...)** produit :

- des documents intitulés *Intercompany Services Agreement* entrant en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2013, valables pendant un an et renouvelables d'année en année sauf résiliation par l'une des parties, conclus avec respectivement avec **SOC.1.)I.)** Holdings Company LLC, **SOC.1.)A.)** LLC, **SOC.1.)S.)** Holding Company LLC, **SOC.1.)** LLC et **SOC.1.)** L.P. en vertu desquels **SOC.1.)(...)** s'engage à fournir certains services,
- des tableaux relatifs à l'année 2013 qui indiquent l'allocation des services facturés à elle-même par rapport aux services qu'elle a elle-même prestés tout en les allouant à différents projets d'investissement (pièce 19 de la farde de Loyens & Loeff),
- des tableaux relatifs aux frais engagés en 2013 par d'autres sociétés du groupe (en l'espèce **SOC.1.)** France) dans le cadre de certains projets et des exemples de factures (pièce 20 de la farde de Loyens & Loeff),
- les rôles des employés de **SOC.1.)** France et **SOC.1.)** US en 2013 (pièce 21 de la farde de Loyens & Loeff).

À propos des *Intercompany Services Agreement*, le tribunal note qu'en vertu de ces contrats, **SOC.1.)(...)** s'engage à fournir certains services à ses cocontractants et à d'autres entités du groupe **SOC.1.)**. Or, les services décrits le sont de manière très générale et il ne résulte pas clairement de ces contrats qui sont les bénéficiaires de ces services.

Dans ce contexte, le tribunal constate à propos du tableau intitulé « *coûts en surplus* » relatif à l'année 2013 (pièce 19 de la farde de Loyens & Loeff) que le montant global de ces coûts (6.798.385,84.-euros) ne correspond pas au montant des « *frais étrangers non refacturés* » mentionné dans la décision directoriale du 6 août 2019 (6.606.840.-euros) (pièce 9, p. 2 de la farde de Loyens & Loeff).

Il apparaît aussi que les frais mentionnés pourraient être pris en compte et pourraient être considérés comme présentant un lien direct avec une activité de prestation de services, de support et de gestion globale.

Or, ce tableau, contenant des affirmations relatives à l'allocation des coûts, ne permet pas de conclure à la démonstration concrète que l'activité de **SOC.1.)(...)** en 2013 est celle de prestation de services, de support et de gestion globale. Le même raisonnement s'applique aux pièces auxquelles il est fait référence dans le cadre de ce tableau (pièces 11, 16 et 20 de la farde de Loyens & Loeff).

De même, pour ce qui est des tableaux relatifs aux frais engagés en 2013 par **SOC.1.)** France dans le cadre de certains projets et des exemples de factures (pièce 20 de la farde de Loyens & Loeff), ces tableaux ne permettent pas, aux yeux du tribunal de démontrer quelle est l'activité de **SOC.1.)(...)** et ainsi d'établir un lien entre des frais engagés par **SOC.1.)(...)** et l'activité exercée par cette dernière. Le même raisonnement doit être retenu à propos des rôles des employés de **SOC.1.)** France et **SOC.1.)** US en 2013 (pièce 21 de la farde de Loyens & Loeff).

La société **SOC.1.)(...)** ne démontre donc pas quelle était concrètement son activité en 2013 et que les « *frais étrangers non refacturés* » (qualifiés de « *Coûts en surplus* » par **SOC.1.)(...)**) étaient en lien direct et immédiat avec son activité pendant l'année 2013.

Pour ce qui est de l'année 2014, la société **SOC.1.)(...)** ne livre aucun élément spécifique permettant de porter une appréciation sur son activité.

Pour pouvoir porter une appréciation concrète sur l'activité de **SOC.1.)(...)**, cette dernière aurait dû soumettre au Tribunal des informations concrètes sur la position de **SOC.1.)(...)** dans le cadre du groupe **SOC.1.)** et montrer quelles étaient les prestations précises effectuées pour les différents « *membres* » de ce groupe en 2013 et 2014.

5.2.3.2. Quant à la demande principale de **SOC.1.)(...)** en vue de la déduction de l'entièreté de la TVA encourue sur les « *frais étrangers non refacturés* » (qualifiés de « *Coûts en surplus* » par **SOC.1.)(...)**) sont entièrement déductibles au titre des années 2013 et 2014

En l'absence d'une preuve concrète et circonstanciée permettant d'identifier l'activité de **SOC.1.)(...)** pendant les années 2013 et 2014 à laquelle les « *frais étrangers non refacturés* » (qualifiés de « *Coûts en surplus* » par **SOC.1.)(...)**) seraient liés, il n'est pas démontré que ces frais présentent un lien direct et immédiat avec une opération en aval.

En l'absence d'une telle démonstration, sa demande principale en vue de la déduction de l'entièreté de la TVA encourue sur les « *frais étrangers non refacturés* » (qualifiés de « *Coûts en surplus* » par **SOC.1.)(...)**) est rejetée pour être non fondée.

5.2.3.3. Quant à la demande subsidiaire de **SOC.1.)(...)** en vue de la déduction de la TVA encourue sur les « *frais étrangers non refacturés* » (qualifiés de « *Coûts en surplus* » par **SOC.1.)(...)**) au titre d'un prorata calculé en application de l'article 50 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée prenant en compte l'entièreté de ses revenus

En ce qui concerne la demande subsidiaire de **SOC.1.)(...)** en vue de la déduction de la TVA encourue sur les « *frais étrangers non refacturés* » (qualifiés de « *Coûts en surplus* » par **SOC.1.)(...)**) au titre d'un prorata calculé en application de l'article 50 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée prenant en compte l'entièreté de ses revenus, il résulte clairement de la jurisprudence de la CJUE que pour que la TVA relative à ces frais puisse donner lieu à déduction par application d'un prorata applicable aux frais généraux, il appartient à **SOC.1.)(...)** d'établir que ce sont des frais généraux présentant un lien direct et immédiat avec l'ensemble de son activité.

L'arrêt *S. SGPS SA contre A.* du 12 novembre 2020 (affaire C-42/19) rappelle ces principes :

« 36 *S'agissant, en second lieu, du droit à déduction, il résulte de l'article 17 de la sixième directive que, dans la mesure où l'assujetti, agissant en tant que tel au moment où il acquiert un bien ou reçoit un service, utilise ce bien ou ce service pour les besoins de ses opérations taxées, il est autorisé à déduire la TVA due ou acquittée pour ledit bien ou ledit service. Conformément à l'article 10, paragraphe 2, premier alinéa, et à l'article 17 de cette directive, ce droit à déduction prend naissance au moment où la taxe devient exigible, c'est-à-dire lors de la livraison du bien ou lorsque la prestation de services est effectuée (arrêt du 17 octobre 2018, R., C-249/17, EU:C:2018:834, point 21 et jurisprudence citée).*

37 *Le droit à déduction prévu aux articles 17 et suivants de la sixième directive fait partie intégrante du mécanisme de TVA et ne peut, en principe, être limité. Il s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont (arrêt du 17 octobre 2018, R., C-249/17, EU:C:2018:834, point 22 et jurisprudence citée).*

38 *Le régime des déductions vise, en effet, à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de TVA garantit ainsi la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de celles-ci, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (arrêt du 17 octobre 2018, R., C-249/17, EU:C:2018:834, point 23).*

39 *Le principe de la neutralité de la TVA quant à la charge fiscale de l'entreprise exige que les premières dépenses d'investissement effectuées pour les besoins et en vue d'une entreprise soient considérées comme des activités économiques et il serait contraire à ce principe que lesdites activités ne débutent qu'au moment où le revenu taxable prend naissance. Toute autre interprétation mettrait à la charge de l'opérateur économique le coût de la TVA dans le cadre de son activité économique sans lui donner la possibilité de la déduire et procéderait à une distinction arbitraire entre des dépenses d'investissement effectuées pour les besoins d'une entreprise selon qu'elles sont effectuées avant l'exploitation effective de celle-ci ou au cours de cette exploitation (arrêt du 17 octobre 2018, R., C-249/17, EU:C:2018:834, point 24 et jurisprudence citée).*

40 *En outre, le droit à déduction, une fois né, reste acquis même si, ultérieurement, l'activité économique envisagée n'a pas été réalisée et, partant, n'a pas donné lieu à des opérations taxées ou que l'assujetti n'a pu utiliser les biens ou les services ayant donné lieu à déduction dans le cadre d'opérations taxables en raison de circonstances étrangères à sa volonté. Une autre interprétation serait contraire au principe de la neutralité de la TVA quant à la charge fiscale de l'entreprise. Elle serait susceptible de créer, lors du traitement fiscal de mêmes activités d'investissements, des différences non justifiées entre des entreprises réalisant déjà des opérations imposables et d'autres qui cherchent, par des investissements, à commencer des activités qui seront source d'opérations taxables. De même, des différences arbitraires seraient établies*

entre ces dernières entreprises en ce que l'acceptation définitive des déductions dépendrait de la question de savoir si de tels investissements aboutissent ou non à des opérations taxées (arrêt du 17 octobre 2018, R., C-249/17, EU:C:2018:834, point 25 et jurisprudence citée).

41 Par ailleurs, selon une jurisprudence constante, l'existence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction est, en principe, nécessaire pour qu'un droit à déduction de la TVA en amont soit reconnu à l'assujetti et pour déterminer l'étendue d'un tel droit. Le droit à déduction de la TVA grevant l'acquisition de biens ou de services en amont présuppose que les dépenses effectuées pour acquérir ceux-ci fassent partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées en aval ouvrant droit à déduction (arrêt du 17 octobre 2018, R., C-249/17, EU:C:2018:834, point 26 et jurisprudence citée).

42 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 (arrêt du 17 octobre 2018, R., C-249/17, EU:C:2018:834, point 27 et jurisprudence citée).

43 Or, la Cour a jugé que les frais liés à l'acquisition de participations dans ses filiales supportés par une société holding qui participe à leur gestion et qui, à ce titre, exerce une activité économique doivent être considérés comme faisant partie de ses frais généraux et la TVA acquittée sur ces frais doit, en principe, être déduite intégralement, à moins que certaines opérations économiques réalisées en aval ne soient exonérées de la TVA en vertu de la sixième directive, auquel cas le droit à déduction ne devrait s'opérer que selon les modalités prévues à l'article 17, paragraphe 5, de cette directive (arrêt du 16 juillet 2015, L. + M. et M., C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, point 33).

44 En l'occurrence, il semble ressortir du dossier dont dispose la Cour que les services de conseil en cause au principal ont été acquis dans le cadre de l'acquisition envisagée par S. de participations dans une société et que S. avait l'intention d'exercer au bénéfice de cette société une activité économique consistant à lui fournir des prestations de services de gestion soumises à la TVA, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

45 Ainsi, dès lors que, conformément à la jurisprudence de la Cour, les coûts relatifs auxdits services de conseil font partie des frais généraux de S. au titre de l'activité économique qu'elle exerce en sa qualité de société holding mixte, cette société bénéficie, en principe, du droit de déduire intégralement la TVA acquittée sur ces prestations de services.

46 Par ailleurs, ainsi qu'il a été rappelé au point 40 du présent arrêt, le fait que, en définitive, l'opération ne s'est pas concrétisée n'a pas d'incidence sur le droit à déduction de la TVA, qui reste acquis. »

De même, dans l'arrêt *R. Ltd contre The R.* du 17 octobre 2018 (affaire C-249/17), la CJUE a retenu ce qui suit par rapport au droit à déduction de la TVA en amont:

« 26 Par ailleurs, selon une jurisprudence constante, l'existence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction est, en principe, nécessaire pour qu'un droit à déduction de la TVA en amont soit reconnu à l'assujetti et pour déterminer l'étendue d'un tel droit. Le droit à déduction de la TVA grevant l'acquisition de biens ou de services en amont présuppose que les dépenses effectuées pour acquérir ceux-ci fassent partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées en aval ouvrant droit à déduction (arrêt du 14 septembre 2017, I., C-132/16, EU:C:2017:683, point 28 et jurisprudence citée).

27 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 (arrêt du 14 septembre 2017, I., C-132/16, EU:C:2017:683, point 29 et jurisprudence citée). »

Les mêmes conditions ouvrant droit à déduction de la TVA en amont se retrouvent dans l'affaire C-320/17 *M. Participations SARL contre Ministre de l'Économie et des Finances* (arrêt du 5 juillet 2018) pour les dépenses faisant partie des frais généraux:

« 43 Or, en premier lieu, il est de jurisprudence constante que les dépenses exposées par une société holding s'immisçant dans la gestion d'une filiale pour les différents services qu'elle a acquis dans le cadre d'une prise de participations dans cette filiale font partie des frais généraux de l'assujetti et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix de ses produits, entretenant donc en principe un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de la société holding (arrêts du 27 septembre 2001, C. Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, point 35, et du 29 octobre 2009, S., C-29/08, EU:C:2009:665, point 58). »

Un autre arrêt rendu le 3 juillet 2019 par la CJUE dans l'affaire *Commissioners (...)* contre *The (...)* (affaire C-316/18) a son importance en ce qui concerne les frais généraux ouvrant éventuellement un droit à déduction :

« 31 Certes, le fait que des coûts soient encourus pour l'acquisition d'une prestation dans le cadre d'une activité non économique n'exclut pas, à lui seul, que ces derniers ouvrent droit à déduction dans le cadre de l'activité économique de l'assujetti, dans la mesure où ils sont incorporés dans le prix des opérations particulières effectuées en aval ou dans le prix des biens ou des services fournis par l'assujetti dans le cadre de

cette activité économique (voir, en ce sens, arrêt du 26 mai 2005, K., C-465/03, EU:C:2005:320, point 36).

32 Toutefois, en l'occurrence, il ressort du dossier dont dispose la Cour que, d'une part, les frais afférents à la gestion des dons et des dotations placés dans le fonds concerné ne sont pas incorporés dans le prix d'une opération particulière effectuée en aval. D'autre part, dans la mesure où il ressort de ce dossier que l'université de Cambridge est un établissement d'enseignement à but non lucratif et que les frais en question sont exposés afin de générer des ressources qui sont utilisées pour couvrir des coûts de l'ensemble des opérations effectuées en aval par cette université, lesquelles ressources permettent, ainsi, de diminuer les prix des biens et des services fournis par cette dernière, ces frais ne sauraient être considérés comme étant des éléments constitutifs de ces prix et, partant, ne font pas partie des frais généraux de ladite université. Dès lors qu'il n'existe, en l'occurrence, de lien direct et immédiat ni entre lesdits frais et une opération particulière effectuée en aval ni entre ceux-ci et l'ensemble des activités de l'université de Cambridge, la TVA afférente aux mêmes frais n'est, en tout état de cause, pas déductible. »

Il résulte de cette jurisprudence qu'il appartient aux juridictions (nationales) de vérifier si les frais invoqués par l'assujéti comme ouvrant un droit à la déduction de la TVA payée en amont peuvent être considérés comme étant des éléments constitutifs des prix des biens et services fournis en aval, c'est-à-dire des actes préparatoires. Seulement si tel est le cas, ils peuvent être considérés comme frais généraux présentant un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujéti.

Il appartient à l'assujéti de démontrer que les conditions légales sont remplies dans son chef pour pouvoir se prévaloir du droit à déduction de la TVA exposée en amont. Il appartient donc à **SOC.1.)(...)** de démontrer que les « *frais étrangers non refacturés* » (qualifiés de « *Coûts en surplus* » par **SOC.1.)(...)**) sont des frais généraux présentant un lien direct et immédiat avec l'ensemble de son activité économique.

Dans cette perspective, il appartient à **SOC.1.)(...)** de démontrer quelle a été concrètement son activité pendant les années 2013 et 2014.

Or, comme il a été montré plus haut, **SOC.1.)(...)** n'apporte précisément pas une telle démonstration.

En l'absence d'une telle démonstration, il n'est pas établi que les « *frais étrangers non refacturés* » (qualifiés de « *Coûts en surplus* » par **SOC.1.)(...)**) sont des frais généraux présentant un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de **SOC.1.)(...)**.

La demande subsidiaire de **SOC.1.)(...)** en vue de la déduction de la TVA encourue sur les « *frais étrangers non refacturés* » (qualifiés de « *Coûts en surplus* » par **SOC.1.)(...)**) au titre d'un prorata calculé en application de l'article 50 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée prenant en compte l'entièreté de ses revenus et de la TVA sur les frais généraux sur la même base doit donc être rejetée comme non fondée.

5.2.4. Quant à la demande de SOC.1.)(...) en vue de la déduction de la TVA encourue sur des prétendus frais généraux sur base d'un prorata général reprenant toutes ses activités économiques

Dans son procès-verbal du 12 juillet 2018, tel que complété le 12 novembre 2018, l'AEDT a retenu ce qui suit (p. 20) :

« Le calcul de la taxe en amont déductible tel qu'effectué par l'assujetti [...] en application des dispositions de l'article 50 LTVA n'est pas accepté et le prorata spécial tel que calculé par l'administration est appliqué. »

Pour ce qui est de ces frais encourus par **SOC.1.)(...)** au cours des années 2013 et 2014, il résulte ce qui suit de la réclamation de **SOC.1.)(...)** du 7 février 2019 :

« Tel que prévu aux articles 48 et suivants de la LTVA lus en combinaison avec les circulaires 765 du 15 mai 2013 et 765-1 du 11 juin 2018, lorsqu'un bien ou un service reçu ne peut pas faire l'objet d'une affectation réelle, ce coût est, en principe, à considérer comme faisant partie des frais généraux de l'assujetti pour lesquels ce dernier est autorisé à déduire la tva ayant grevé ces biens ou services en fonction d'un prorata ou d'une clé de répartition la plus apte à donner un résultat probant.

À cet égard, il appartient à l'assujetti de proposer, sous réserve de justifications, à l'administration la clé de répartition qui lui semble refléter au mieux sa situation. Il appartient ensuite à l'administration de vérifier la pertinence des critères mis en place pour la détermination de ce prorata ou de cette clé de répartition.

Votre Administration a recalculé le prorata de droit à déduction en ne considérant que les opérations financières réalisées par la Société. À cet égard, ces taxations d'office concluent en un prorata de droit de déduction s'élevant à 64% pour l'année 2013 et 80% pour l'année 2014.

Néanmoins, les activités rentrant dans le champ d'application de la TVA exercées par la Société se composent (i) de son activité de prêts portant intérêt à des contreparties dans et en dehors de l'Union Européenne et (ii) de son activité de prestations de services de gestion de ses filiales. Compte tenu du caractère indissociable de ces activités ainsi que du caractère général des frais n'étant alloués à aucune activité particulière, aucune clé de répartition ne semble pouvoir répondre à l'objectif exposé ci-avant. Il semble donc que le prorata à déduction au titre de ces années devra être calculé de manière classique et en ligne avec les déclarations TVA pour les années 2013 et 2014.

La Société demande dès lors à votre Administration de reconsidérer sa proposition de calcul du prorata de droit à déduction au titre des années 2013 et 2014 en vue d'y inclure l'entièreté du chiffre d'affaires rentrant dans le champ d'application de la TVA, à savoir :

- *Pour l'année 2013 [...], la Société doit bénéficier d'un prorata de droit à déduction de 92.33% arrondi à 93% applicable à ses frais généraux;*
- *Pour l'année 2014 [...], la Société doit bénéficier d'un prorata de droit à déduction de 89.24% arrondi à 90% applicable à ses frais généraux. »*

La décision directoriale du 6 août 2019, tout en confirmant les taxations d'office antérieures pour les années 2013 et 2014 ne prend pas position sur la réclamation de **SOC.1.)(...)** concernant ce point.

SOC.1.)(...) fait valoir que l'AEDT aurait incorrectement appliqué l'article 50 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée en laissant de côté dans le calcul du prorata, le montant du chiffre d'affaires généré par son activité de gestion et de support.

Or d'une part, tel qu'il résulte du procès-verbal précité, l'AEDT n'a précisément pas appliqué l'article 50 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, mais un prorata spécial tel que prévu par l'article 51 de la même loi, de telle manière que la prétendue erreur de droit de la part de l'AEDT n'existe pas.

Et d'autre part, il a été démontré plus haut que **SOC.1.)(...)** n'a pas apporté la preuve quelle a été précisément son activité pendant les années 2013 et 2014.

SOC.1.)(...) fait encore valoir que même si l'AEDT avait fondé sa décision sur l'article 51 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, la prise en compte des seuls revenus d'intérêts et l'application d'un prorata sectoriel qui s'en suivrait ne serait pas justifiée. **SOC.1.)(...)** prétend ainsi que le prorata sectoriel ne pourrait pas refléter la réalité économique de ces coûts qui auraient également un lien avec d'autres de ses activités. **SOC.1.)(...)** demande ainsi l'application du prorata général de l'article 50 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

Pour ce qui est de l'application des règles gouvernant la déductibilité des coûts supportés en amont, l'AEDT dispose d'un large pouvoir d'appréciation. Ce pouvoir d'appréciation résulte directement, en ce qui concerne la répartition de l'affectation des coûts entre activités économiques taxables et activités économiques non-taxables, des articles 50 et 51 de la loi TVA, qui imposent par principe l'application d'un prorata général déduit du chiffre d'affaire (article 50) pour ensuite permettre à l'AEDT d'admettre plus ou moins discrétionnairement un autre mécanisme de déduction (article 51, alinéa 3 : « *L'administration peut encore autoriser ou obliger l'assujetti, sous les conditions qu'elle fixera, à appliquer des prorata spéciaux pour chaque secteur ou pour certains secteurs de son activité économique.* »). Ce pouvoir d'appréciation résulte directement, sinon du moins indirectement, en ce qui concerne la répartition de l'affectation des coûts entre activités économiques et activités non-économiques de l'absence de dispositions sur cette question dans la directive TVA, de la jurisprudence de la CJUE adoptée dans ce cadre et en fin de compte de l'absence de

dispositions générales et abstraites dans la loi TVA ou dans un règlement d'exécution de cette dernière.

Il en résulte que l'AEDT, en appliquant un prorata spécial tel que prévu à l'article 51 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée n'a fait qu'user de son pouvoir qui lui est expressément reconnu par cet article.

De même, **SOC.1.)(...)**, à part procéder par l'affirmation de principe que les frais concernés seraient des frais généraux ayant un lien avec l'ensemble de ses activités économiques, n'apporte pas d'élément de preuve en ce sens.

Dans la suite des motifs développés plus haut, il y a aussi lieu de relever que la détermination claire de l'activité économique exercée par **SOC.1.)(...)** dans le sens de ce qui est soutenu par **SOC.1.)(...)**, qui n'est pas possible en l'absence d'éléments de preuve pertinents soumis par **SOC.1.)(...)**, serait un préalable nécessaire à une appréciation des prétentions de **SOC.1.)(...)**.

La demande de **SOC.1.)(...)** en vue de la déduction de la TVA encourue sur des prétendus frais généraux sur base d'un prorata général reprenant toutes ses activités économiques n'est donc pas fondée.

5.2.5. Quant à la demande en remboursement de la TVA « indûment collectée » avec application d'intérêts à compter du 17 octobre 2019 au taux d'intérêt de 7,2% l'an et subsidiairement au taux légal

Au vu du rejet des demandes principale et subsidiaire de **SOC.1.)(...)**, la demande en remboursement de la TVA « *indûment collectée* » avec application d'intérêts à compter du 17 octobre 2019 au taux d'intérêt de 7,2% l'an, et subsidiairement au taux d'intérêt légal, devient sans objet.

5.3. Quant aux demandes accessoires

5.3.1. L'indemnité de procédure

SOC.1.)(...) conclut à la condamnation des parties défenderesses à lui payer une indemnité de procédure de 15.000.- euros sur le fondement de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile.

Les parties défenderesses concluent à la condamnation de **SOC.1.)(...)** à lui payer une indemnité de procédure de 15.000.- euros sur le fondement de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile.

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, n° 3508 du registre).

Le tribunal estime qu'eu égard aux éléments du litige, il serait inéquitable de laisser à la charge des parties défenderesses tous les frais non compris dans les dépens exposés par elles. Il y a donc lieu de condamner **SOC.1.)(...)** à payer aux parties défenderesses une indemnité de procédure de 5.000.- euros.

Au vu de l'issue du litige, **SOC.1.)(...)** est à débouter de sa demande en allocation d'une indemnité de procédure.

5.3.2. Les frais et dépens

Aux termes de l'article 238 du Nouveau Code de procédure civile, « *toute partie qui succombera sera condamnée aux dépens sauf au tribunal à laisser la totalité, ou une fraction des dépens à charge d'une autre partie par décision spéciale et motivée* » et d'après l'article 242 du Nouveau Code de procédure civile, « *les avoués pourront demander la distraction des dépens à leur profit, en affirmant, lors de la prononciation du jugement, qu'ils ont fait la plus grande partie des avances* ».

Au vu de l'issue du litige, il y a lieu de condamner **SOC.1.)(...)** aux frais et dépens de l'instance, avec distraction au profit de la société en commandite simple Clifford Chance, qui affirme en avoir fait l'avance.

PAR CES MOTIFS

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

dit recevable le recours contre la décision du Directeur de l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA du 6 août 2019;

dit non fondée la demande en annulation la décision du Directeur de l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA du 6 août 2019;

dit non fondée la demande principale de la société **SOC.1.) (...)** S.à.r.l. en vue de la déduction de l'entièreté de la TVA encourue sur les « *frais étrangers non refacturés* » (qualifiés de « *Coûts en surplus* » par **SOC.1.)(...)**);

dit non fondée la demande subsidiaire de la société **SOC.1.)(...)** en vue de la déduction de la TVA encourue sur les « *frais étrangers non refacturés* » (qualifiés de « *Coûts en surplus* » par **SOC.1.)(...)**) au titre d'un prorata calculé en application de l'article 50 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée;

dit non fondée la demande de la société **SOC.1.) (...)** S.à.r.l. en vue de la déduction de la TVA encourue sur des prétendus frais généraux sur base d'un prorata général retenant toutes ses activités économiques;

dit sans objet la demande de la société **SOC.1.) (...)** S.à.r.l. en remboursement de la TVA « *indûment collectée* » avec application d'intérêts à compter du 17 octobre 2019 au taux d'intérêt de 7,2% l'an et subsidiairement au taux légal;

condamne la société **SOC.1.) (...)** S.à.r.l. à payer à l'État du Grand-Duché de Luxembourg et l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA représentée par son directeur actuellement en fonctions, une indemnité de procédure de 5.000.- euros;

dit non fondée la demande de la société **SOC.1.) (...)** S.à.r.l. en allocation d'une indemnité de procédure;

condamne la société **SOC.1.) (...)** S.à.r.l. aux frais et dépens de l'instance, avec distraction au profit de la société en commandite simple Clifford Chance, qui affirme en avoir fait l'avance.