

# **TVA et Prix de Transfert: Tour d'horizon des nouveautés en matière de jurisprudence luxembourgeoise**

---

Sophie Weyten

Alexandre Maschiella

Danil Nikolaev

## Les orateurs :



**Sophie Weyten**  
Counsel  
Tax Law



**Alexandre Maschiella**  
Senior Associate  
Tax Law



**Danil Nikolaev**  
Associate  
Dispute Resolution

# Introduction

**Sophie Weyten**

**Counsel**

# Agenda

- Contentieux prix de transfert
- Contentieux TVA
- Aspects procéduraux en matière de contentieux TVA

# 1/ Contentieux prix de transfert

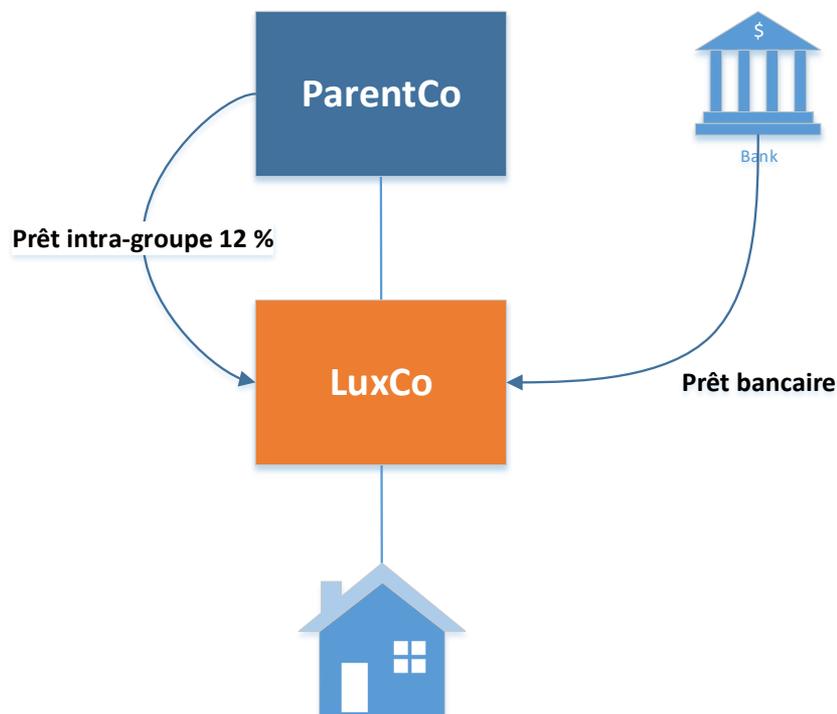
**Alexandre Maschiella**

**Senior Associate**

# 1. Taux d'intérêt - Prêt à taux fixe

TA 22 octobre 2018 / n° 40348

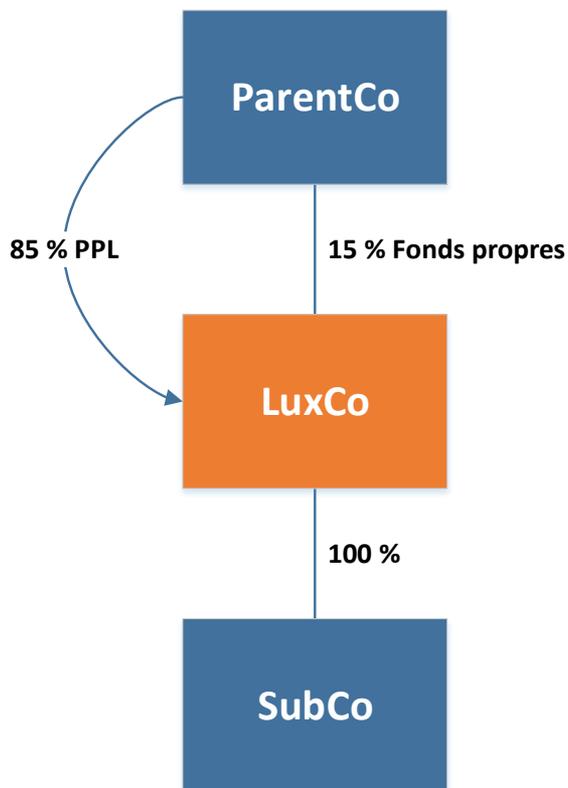
CA 17 juillet 2019 / n° 42043C



- LuxCo finance un bien immobilier en France par dette externe et via un prêt intra-groupe au taux de 12 %
- Le fisc considère que le taux de 12 % n'est pas de pleine concurrence
- **requalification de l'intérêt excédentaire en distribution cachée de bénéfices**
- LuxCo transmet une 1<sup>ère</sup> analyse TP (avec intervalle de pleine concurrence allant de 3% à 8 %)
- LuxCo transmet une 2<sup>e</sup> analyse TP (avec intervalle de pleine concurrence allant de 10 % à 20 %)
- TA (confirmé par CA): analyse TP « établie ex post pour les seuls besoins de la procédure » est recevable, mais rejette les arguments de LuxCo car les analyses TP se contredisent

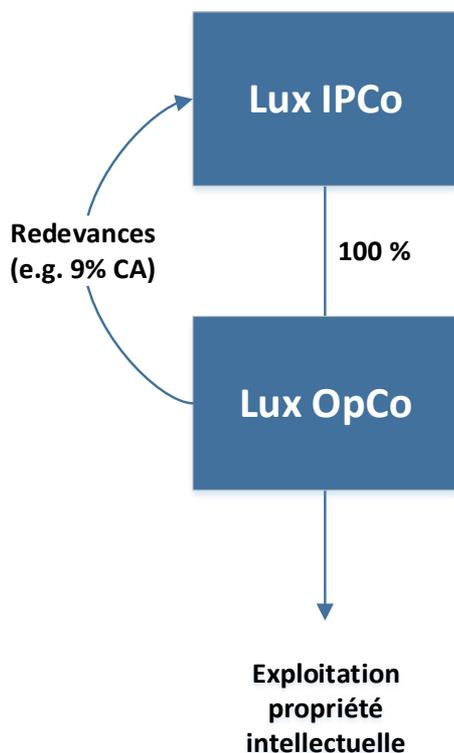
## 2. Taux d'intérêt - Prêt participatif (« PPL »)

TA 13 Juillet 2021 / n°43264



- LuxCo a financé la participation détenue dans sa filiale avec un ratio de 15 % (fonds propres) et 85 % dette (PPL) portant un intérêt fixe et un intérêt variable correspondant aux profits nets de l'actif financé
- Décision fiscale anticipée émise sur cette base à la condition que l'intérêt du PPL soit conforme au principe de pleine concurrence
- Bureau d'imposition : intérêt variable excédent 85 % du profit net n'est pas de pleine concurrence car l'associé devrait avoir un rendement proportionnel au montant investi → **requalification de l'intérêt excédentaire en distribution cachée de bénéfices (15 % RAS + non déductible)**
- Contribuable : la seule condition à remplir sur la base de la décision anticipée est que le rendement du PPL soit de pleine concurrence. Or, le taux du PPL est plus faible que l'intérêt qui aurait été payé pour un prêt à taux fixe standard entre tiers sur la même période, donc PPL *at arm's length*
- TA : un prêt de type variable tel que le PPL est comparable à un prêt à taux fixe classique pour les besoins prix de transfert. De plus, tout taux dans l'intervalle est conforme au principe de pleine concurrence  
→ **pas de distribution cachée de bénéfice**

### 3. IP Box - Redevances Pendant devant le TA



- Ancien régime IP (article 50bis LIR)
  - 80 % d'exonération sur les revenus provenant de certains droits de propriété intellectuelle sous certaines conditions
- IPCo est le propriétaire des marques et bénéficie de l'ancien régime IP
- Lux OpCo, société opérationnelle du groupe, verse des redevances à sa mère pour l'usage et l'exploitation des marques au Luxembourg
- Contestation quasi systématique de la part de l'administration fiscale
  - Taux de redevance de pleine concurrence ?
  - §5, §6 et §11Loi d'adaptation fiscale (simulation / abus de droit / réalité économique)

## **2/ Contentieux TVA**

**Sophie Weyten**

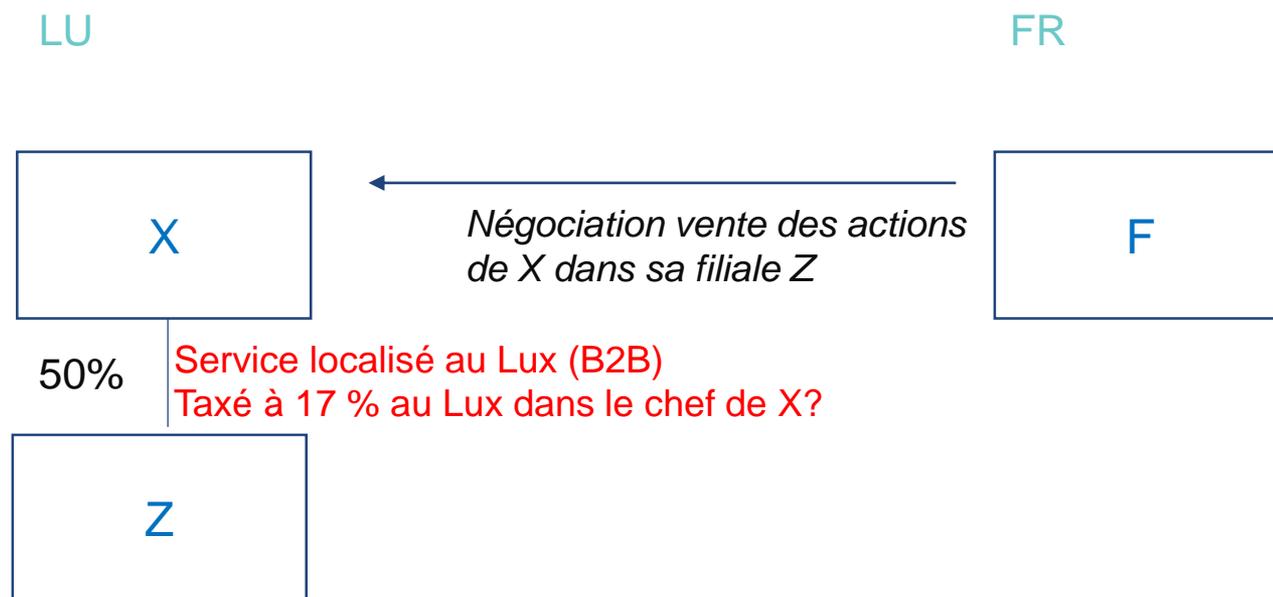
**Counsel**

## Contentieux TVA – Question sur le fond

- **Portée de l'exonération TVA pour une activité de négociation portant sur des actions**
  - Jugement civil 2020TALCH01/00339 (num TAL-2018-07469 du rôle) – 11/11/2020
- **Gratuité des loyers – Impacts sur la déduction en amont**
  - Arrêt n°174/20-II- CIV (num CAL-2020-00074 du rôle)- 29/12/2020
- **Désimmatriculation rétroactive d'une société holding**
  - Jugement civil n°2021TALCH08/00097 – 20/02/2021

# 1. Négociation financière (cession d'actions)

- Objet du litige : recours en annulation de la décision du directeur AEDT
  - Taxation au Luxembourg des services rendus par un prestataire FR « F » au à un client LU, la société holding « X », assujettie à la TVA, dans le cadre de la vente des actions de sa filiale « Z »



# 1. Négociation financière (cession d'actions) (2)

## ■ Services prestés selon la lettre de mission:

- *L'assistance dans la présentation et l'évaluation de la société dans le cadre d'une opération de cession de titres sociaux;*
- *La recherche et l'approche de candidats potentiel dans ce cadre;*
- *L'établissement d'un dossier de présentation pour des acquéreurs potentiels;*
- *La coordination de l'intervention des autres conseils (juridiques, fiscaux, comptables, techniques etc.);*
- *L'assistance dans la préparation des data rooms;*
- *La participation à la préparation, l'organisation et le déroulement de management presentations;*
- *La réception, l'analyse et la comparaison d'offres de candidats;*
- *L'assistance dans l'élaboration de la structure financière la plus appropriée;*
- *L'aide dans les négociations avec le ou les candidats sélectionnés et la revue de la documentation contractuelle;*
- *La participation aux discussions avec tout tiers en vue d'une opération de cession de titres sociaux etc.*

# 1. Négociation financière (cession d'actions) (3)

## ■ Motifs du recours contre la décision du directeur de l'AEDT

- Nullité pour défaut de motivation
- Nullité pour violation de l'article 44, §1, point c) LTVA (art. 135, 1, f) directive 2006/112/UE; « directive TVA »)

- « *sont exonérées de TVA:*

.....

*- Les opérations, y compris la négociation mais à l'exception de la garde et de la gestion portant sur les actions, les parts de sociétés ou d'associations, les obligations et les autres titres, à l'exclusion des titres représentatifs de marchandises ».*

# 1. Négociation financière (cession d'actions) (4)

- Analyse du Tribunal:
  - Conditions pour l'exonération de TVA comme définies par la Cour de Justice de l'UE (« CJUE ») Affaire CSC Financial Services (C-235/00):
    - « *Activité de négociation est un service rendu à une partie contractuelle et rémunéré par celle-ci en tant qu'activité distincte d'entremise. Elle peut consister entre autres, à lui indiquer les occasions de conclure un tel contrat, à entrer en contact avec l'autre partie et à négocier au nom et pour le compte du client les détails des prestations réciproques* ».
  - Ces conditions sont remplies en l'espèce:
    - 1) le service presté = acte d'intermédiation distinct (= pas place d'une partie);
    - 2) portant sur la cession du capital d'une société dont elle détient 50 % du capital = « opération sur titre »;
    - 3) consistant à faire le nécessaire pour que l'opération se réalise (obligation de moyen).

# 1. Négociation financière (cession d'actions) (5)

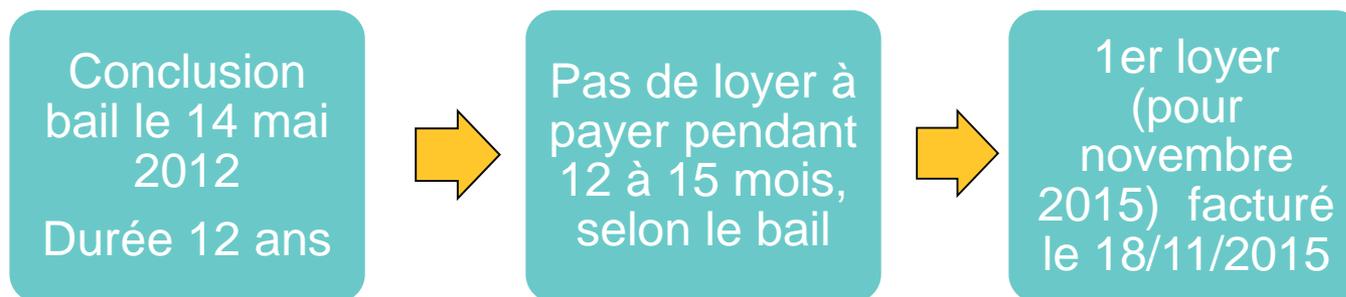
- Pas du simple conseil mais prestation unique et globale de négociation;
- Peu importe si F considère son service comme taxable (dans son état récapitulatif intracom.);
- Pas besoin d'avoir un mandat de négociation.

## ■ Jugement rendu :

- La lettre de mission entre X et F s'inscrit dans la recherche s'acquéreurs potentiels = acte d'entremise dans son ensemble
- Réclamation du demandeur fondée : l'exonération de TVA est applicable au cas d'espèce.

## 2. Gratuité des loyers

- Objet du litige : Appel par AEDT/Etat lux. contre jugement 1<sup>ère</sup> instance
- Contexte
  - Complexe immobilier détenu par société « Z » et donné en location sous régime de l'option



- Décision directeur AEDT :
  - TVA déduite initialement sur base de l'article 53, §2 LTVA et règlement grand-ducal du 3 mars 1980 à régulariser (reverser) à raison d'un 1/10<sup>ième</sup> taxes en amont pour les années 2012 à 2015 car pas de CA (libéralité)

## 2. Gratuité des loyers (2)

- Affaire portée devant le Tribunal d'arrondissement qui, en juin 2019, annule les bulletins d'imposition:
- Appel par l'Etat et l'AEDT c/ ce jugement (décembre 2018):
  - Maintien de l'argumentation de 1<sup>ère</sup> instance:
    - régularisation TVA nécessaire car entre le 19/09/2014 et le 18/12/2015 : pas d'activité économique exercée (acte de gestion anormal, voire même abusif).
  - Appréciation de la Cour :
    - Application des articles 14 à 19 du règlement grand-ducal relatif à l'option prévaut ici et il faut voir si l'utilisation de l'immeuble est modifiée par rapport à la situation initiale.
      - Tel n'est pas le cas pour les motifs suivants:

## 2. Gratuité des loyers (3)

- Contrat de bail avec indication de la gratuité joint à la demande d'option et porté donc à connaissance de l'AEDT;
- L'utilisation de l'immeuble n'a pas changé (utilisation comme bureaux par le locataire);
- Pas lieu de découper le contrat de bail en 2 périodes :
  - Période initiale de 15 mois: pas de versement de loyers et donc pas d'activité économique;
  - Période subséquente de 129 mois avec versement de loyers = activité économique;
- Le bail, dans son ensemble, est une opération unique à titre onéreux;
- Référence à l'arrêt CJUE « imofloresmira » (C-672/16) (immeuble inoccupé de manière passagère);
- Par conséquent, la demande en appel est déboutée.

### 3. Désimmatriculation rétroactive d'une holding

#### ■ Objet du litige:

- recours en annulation de la décision du directeur AEDT refusant la désimmatriculation avec effet rétroactif de la société holding « H ».

#### ■ Les faits :

- Juillet 2017: introduction par H d'une déclaration de début d'activités soumises à TVA.
- Octobre 2017: H, à la demande de l'AEDT, fournit des précisions quant à l'activité à exercer (refacturation), joint un contrat de domiciliation et un chart retraçant le flux de facturation. Elle refond également ses statuts.
- Fin octobre 2018 : dépôt déclaration 2017 avec +/- 450.000 de TVA due sur services reçus de l'étranger (UE et non-UE) : TVA non récupérable.
- Le 17/01/2019 : H demande sa désimmatriculation à la TVA avec effet rétroactif au 1/1/2017 (ou 31/12/2018) et propose de régulariser sa déclaration 2017.

### 3. Désimmatriculation rétroactive d'une holding (2)

- AEDT accepte désimmatriculation au 31/12/2018 et rejette les déclarations rectificatives déposées pour 2017 et 2018 avec aucune dette TVA (taxations d'office pour ces deux années) - décision confirmée par le Directeur de l'AEDT
  - Pas de retrait rétroactif du numéro de TVA pour maintenir sécurité juridique (modification du lieu des services au pays du prestataire) et protéger les intérêts financiers de l'UE
  
- Arguments de H:
  - Immatriculation par erreur (aucune activité économique exercée);
  - De plus, bon nombre de services ont été acquis hors UE (pas de danger pour la sécurité juridique) et les services UE étaient déjà grevés d'une TVA locale.

### 3. Désimmatriculation rétroactive d'une holding (3)

- Appréciation du Tribunal
- Rejet en bloc des arguments de H:
  - Immatriculation par erreur : non car démarche intentionnelle et consciente de H);
  - Identification à la TVA à tort : non car l'assujettissement résulte de l'exercice d'activités économiques au sens de l'article 4 LTVA (activités en aval) et non pas en amont (en fonction du mode d'acquisition des moyens pour ce faire);
  - Qualité d'assujetti : le fond ne peut l'emporter sur la forme.
    - Article 17, §1, a) 2<sup>ème</sup> tiret LTVA (Art. 43, §2 de la directive) qui prévoit que *«pour les besoins des règles de localisation des prestations de services, une personne morale non assujettie qui est identifiée à la TVA est considérée comme un assujetti TVA. »*.

### 3. Désimmatriculation rétroactive d'une holding (4)

- Un retrait rétroactif irait à l'encontre du principe de sécurité juridique consacré par la CJUE (not. Aff., Inzo (C-110)):
- Mécanisme de l'autoliquidation de la taxe prévue par l'article 61, °5 LTVA doit bel et bien s'appliquer.

## **3/ Aspects procéduraux en matière de contentieux TVA**

**Danil Nikolaev**

**Associate**

# Aspects procéduraux en matière de contentieux TVA

## ■ Recours extra-judiciaire et judiciaire contre un bulletin de taxation d'office

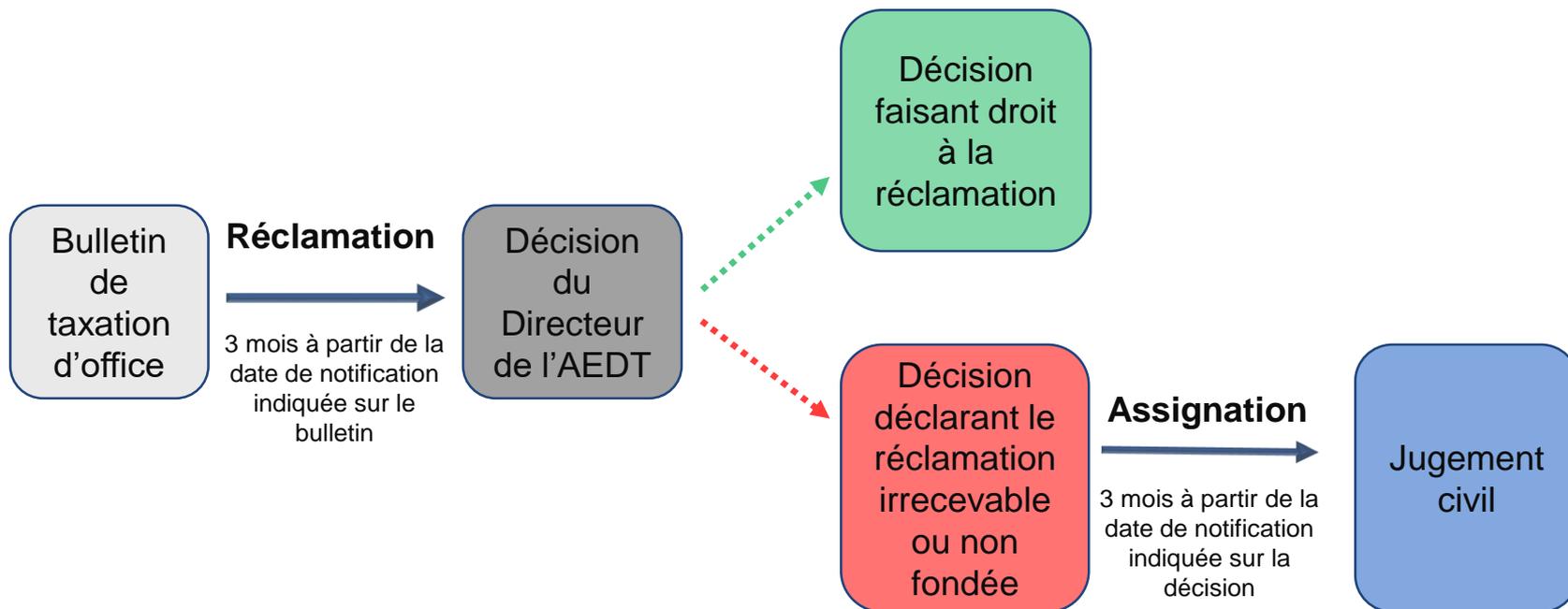
- Article 76 §3 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (la « **LTVA** »)
  - Quant à la réclamation dûment motivée et l'impact procédural dans le cadre d'une procédure judiciaire
  - Quant à l'interprétation stricte de l'article 76 §3 LTVA

## Article 76 §3 LTVA

« Les bulletins portant rectification ou taxation d'office visés au paragraphe 2 peuvent être attaqués par voie de réclamation. **La réclamation, dûment motivée, doit être introduite par écrit auprès du bureau d'imposition compétent dans un délai de trois mois à compter de la date de notification du bulletin portant rectification ou taxation d'office.** En cas de rejet total ou partiel de la réclamation au niveau de ce bureau, le directeur de l'administration est saisi d'office de la réclamation. Dans ce cas, le directeur réexamine l'imposition sur laquelle porte la réclamation. Sa décision se substitue à l'imposition entreprise et donne lieu, selon le cas, à l'émission d'un avis confirmatif, en partie ou en totalité, des éléments du bulletin attaqués et/ou à l'émission d'un bulletin portant rectification du bulletin attaqué. La notification de la décision est valablement faite par dépôt à la poste de l'envoi recommandé adressé soit au lieu du domicile de l'assujetti, de sa résidence ou de son siège, soit à l'adresse que l'assujetti a lui-même fait connaître à l'administration. La décision indique la date de notification à laquelle l'assujetti est censé l'avoir reçue.

**La décision du directeur est susceptible de recours. Le recours est introduit par une assignation devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, siégeant en matière civile.**

**Sous peine de forclusion, l'exploit portant assignation doit être signifié à l'administration en la personne de son directeur dans un délai de trois mois à compter de la date de notification figurant sur la décision du directeur. »**



# **Quant à la réclamation dûment motivée et l'impact procédural dans le cadre d'une procédure judiciaire**

## Une réclamation dûment motivée

*« Pour répondre aux exigences du paragraphe (3) de l'article 76 de la loi sur la TVA par rapport à la « réclamation motivée », il ne suffit pas de contester la décision, mais il faut encore fournir à l'administration des motifs, c'est-à-dire des explications circonstanciées permettant à celle-ci de revoir son point de vue au vu des pièces qui lui sont soumises à l'appui de la réclamation. Autrement dit, et tel que l'a formulé le Directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines dans sa décision du 31 octobre 2011, « pour pouvoir valoir réclamation administrative dûment motivée, un écrit doit clairement indiquer que l'assujetti est en désaccord avec l'administration, ainsi que le ou les points sur lesquels porte le désaccord et, finalement, les motifs sur lesquels l'assujetti s'appuie pour justifier sa position.*

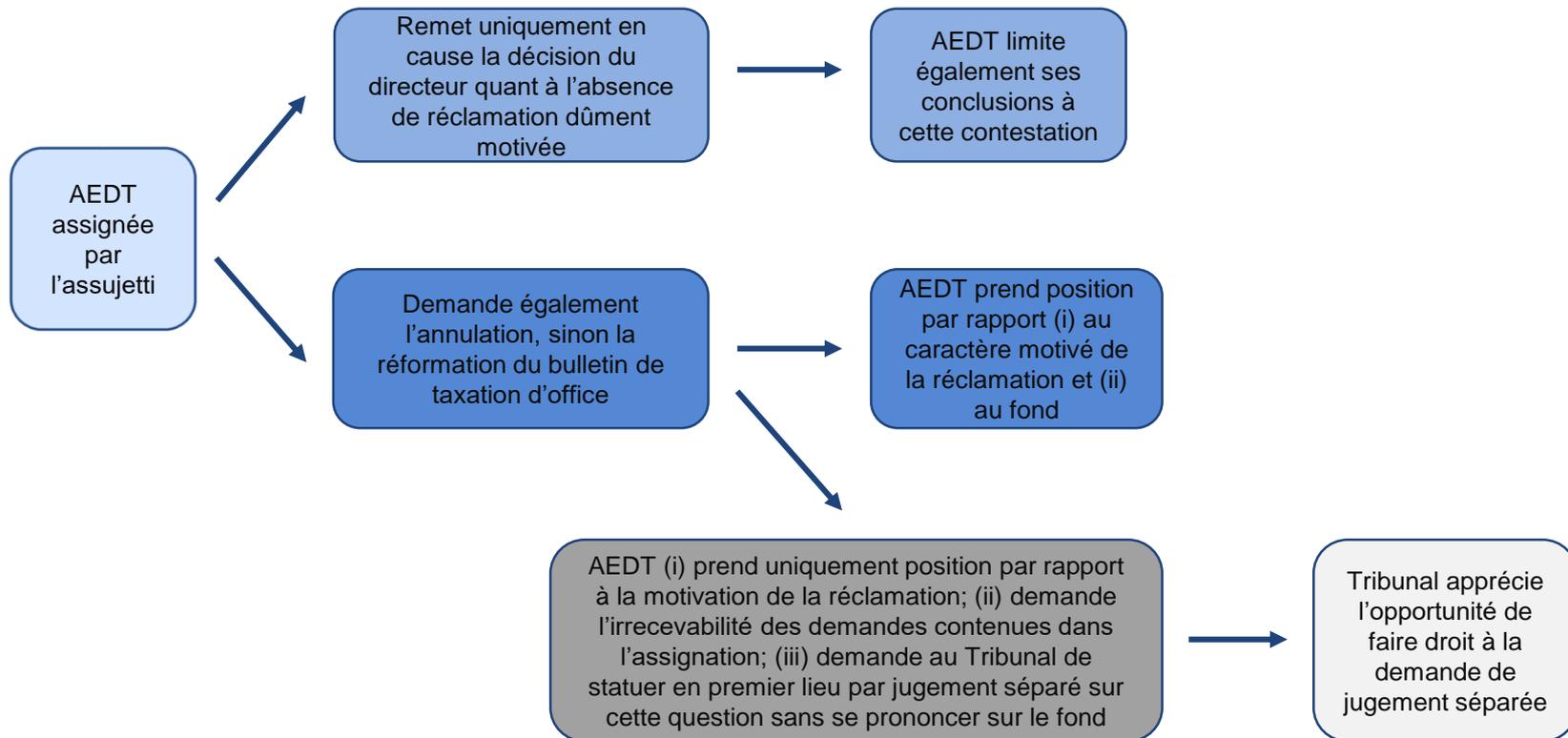
*Pour pouvoir valoir réclamation motivée au sens du paragraphe (3) de la loi, la réclamation doit encore être accompagnée des pièces justifiant le point de vue de l'assujetti. »*

(Cour d'appel, 23 mars 2016, n° 41748 du rôle)

## Quant à la sanction en cas de défaut d'introduction d'une réclamation dûment motivée dans les délais

- Silence de l'article 76 §3 quant à la sanction en cas de défaut d'introduction d'une réclamation dûment motivée dans les délais
- Silence comblé par une jurisprudence luxembourgeoise unanime, retenant la forclusion comme sanction à l'inobservation de ce délai (voir notamment arrêts civil n°57/16 du 23 mars 2016 et n°14/18 du 31 janvier 2018)
- Se pose la question de l'étendue de la saisine du Tribunal si l'assujetti assigne l'AEDT afin de contester une décision du Directeur ayant déclaré une réclamation irrecevable pour défaut du caractère dûment motivé

# Procédure judiciaire en pratique



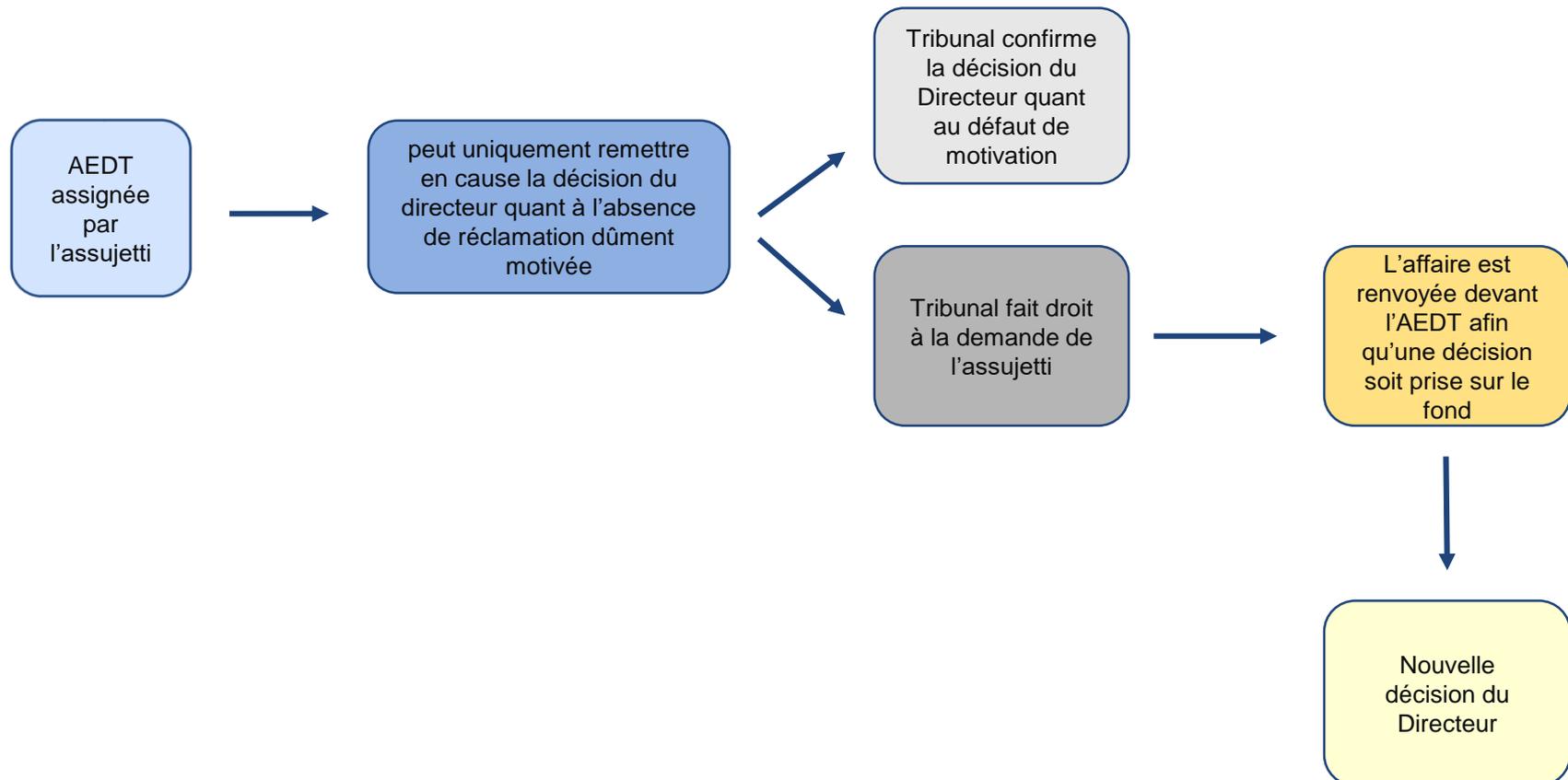
## Jugement civil du 10 mars 2021

« Il est constant en cause que la décision directoriale du 28 janvier 2018 a déclaré irrecevable la réclamation introduite par la société anonyme A au motif qu'elle n'aurait pas été conforme aux exigences de l'article 76, paragraphe 3 de la loi TVA en ce qu'elle n'aurait pas été suffisamment motivée. **Cette décision ne contient aucune appréciation au fond sur le caractère justifié ou erroné de la taxation à laquelle les services de l'AEDT ont procédé. Il en résulte que le tribunal est actuellement saisi de la seule question de savoir si la réclamation du 1<sup>o</sup> août 2019 était recevable ou irrecevable. Si l'appréciation directoriale venait à être confirmée, la taxation serait définitivement acquise et le tribunal ne saurait se prononcer sur le fond. Si l'appréciation directoriale venait à être renversée, le dossier devrait être renvoyé à l'AEDT pour que le directeur procède à une appréciation au fond sur la réclamation de la société anonyme A, sans que le tribunal ne puisse actuellement se prononcer sur le fond. Le mécanisme mis en place par l'article 76 de la loi TVA vise en effet à voir toiser pour autant que de possible les réclamations des assujettis au niveau de l'administration.**

*Dans aucune de ces deux hypothèses, le tribunal n'est partant amené actuellement à statuer sur le fond, de sorte que la question de savoir si les débats judiciaires peuvent être limités à la seule question de la recevabilité de la réclamation, tel que le souhaite l'AEDT, ou s'ils doivent également porter sur le fond, tel que le souhaite la société anonyme A, ne se pose pas. »*

(TA, 10 mars 2021, 2021TALCH01 / 00062, no. Rôle TAL-2020-03822)

# Procédure judiciaire suite au jugement du 10 mars 2021



# Quant à l'interprétation stricte de l'article 76 §3 LTVA

## L'interprétation stricte de l'article 76 §3 LTVA

- L'article 76 LTVA est une disposition spéciale en ce qu'il :
  - donne la compétence aux juridictions civiles et non administratives pour connaître des contentieux afférents aux bulletins de taxation d'office ;
  - prévoit que l'AEDT a la capacité d'ester une justice (et a qualité à défendre) pour ce genre de contentieux, alors qu'elle ne dispose pas de personnalité juridique.
- Une loi spéciale (en ce qu'elle déroge au droit commun) est d'interprétation stricte
- La jurisprudence a confirmé à plusieurs reprises et dans différentes circonstances ce constat

## Article 76 §3 LTVA

« (...)

*Sous peine de forclusion, l'exploit portant assignation doit être signifié **à l'administration en la personne de son directeur** dans un délai de trois mois à compter de la date de notification figurant sur la décision du directeur.*

(...) »

## Jugement civil du 17 février 2021

« Il est ainsi acquis que l'article 76, paragraphe 3 de la loi TVA déroge au principe général selon lequel les personnes pourvues de la personnalité juridique peuvent être attirées en justice en édictant que dans la matière spécifique y régie, l'assignation doit être donnée à l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA. **S'il est certain que [Monsieur le Directeur] en tant que personne physique jouit de la personnalité juridique, cette qualité ne lui confère cependant pas qualité pour défendre à une action mettant en cause une décision prise par ses soins en sa qualité de directeur d'un organe de l'Etat.** C'est partant à bon droit que « [Monsieur le Directeur], pris en sa qualité de Directeur en exercice de l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA » soulève le **défaut de qualité à défendre** dans son chef contre une action portant recours contre un décision de rejet d'une réclamation contre un bulletin de taxation d'office. La demande de la société anonyme A est partant irrecevable. »

(Jugement civil 2021TALCH10 / 00033)



Ecoutez les **Arendt Podcasts** et installez l'**application Arendt Insights** pour ne pas manquer les derniers développements juridiques, fiscaux et commerciaux au Luxembourg.



**Avis important et avertissement** : Bien que tous les efforts aient été faits pour assurer l'exactitude des informations fournies dans cette présentation, à la date de celle-ci, ces informations sont uniquement destinées à fournir des informations résumées, et donc non complètes, sur les sujets traités. En tant que telle, cette présentation ne constitue pas un conseil juridique, elle ne remplace pas la consultation d'un professionnel du droit requise avant tout engagement et elle ne doit pas être comprise comme des directives d'investissement. Si vous souhaitez recevoir un conseil juridique sur l'une des questions soulevées dans cette présentation, veuillez nous contacter.

## Vos contacts:



**Sophie Weyten**

Counsel

Tax Law

[sophie.weyten@arendt.com](mailto:sophie.weyten@arendt.com)

T.: +352 40 78 78 957



**Alexandre Maschiella**

Senior Associate

Tax Law

[alexandre.maschiella@arendt.com](mailto:alexandre.maschiella@arendt.com)

T.: +352 40 78 78 7798



**Danil Nikolaev**

Associate

Dispute Resolution

[danil.nikolaev@arendt.com](mailto:danil.nikolaev@arendt.com)

T.: +352 40 78 78 2346