

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

Sophie Weyten

Alexandre Maschiella

Les orateurs :



Sophie Weyten
Counsel
Tax Law



Alexandre Maschiella
Senior Associate
Tax Law

Agenda

- Introduction
- Contentieux prix de transfert
- Contentieux TVA
- Q&A

I- Contentieux prix de transfert

Alexandre Maschiella

Senior Associate

I- Contentieux prix de transfert

■ 1. Taux d'intérêt – Prêt participatif (« PPL »)

- ❑ Jugement Tribunal administratif (n° 43264) du 13 juillet 2021

■ 2. IP Box – Redevances

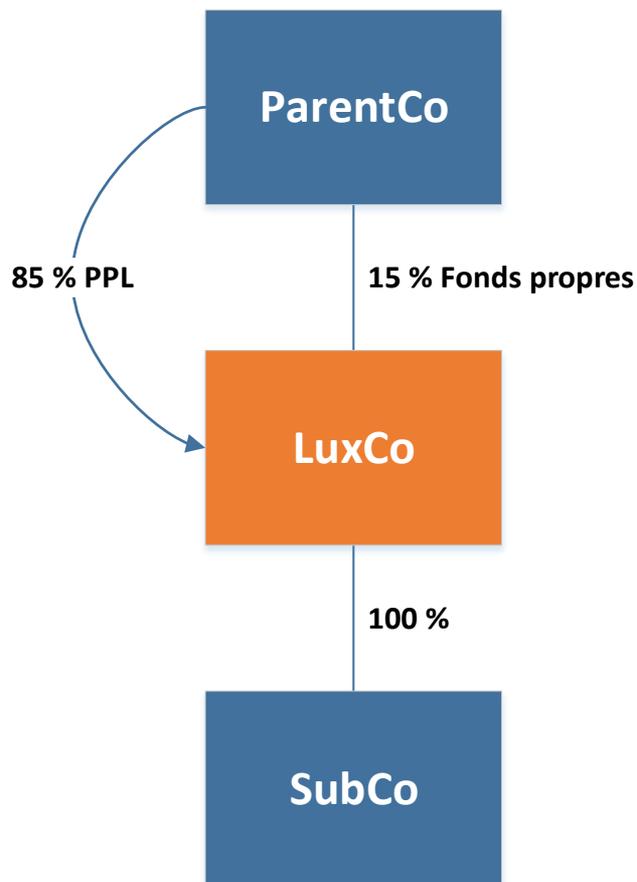
- ❑ Jugement Tribunal administratif (n° 43525 et 45813) du 3 juin 2022

■ 3. Requalification d'un « IFL » en apport caché de capital

- ❑ Jugement Tribunal administratif (n° 44902) du 23 septembre 2022

1- Taux d'intérêt – Prêt participatif (« PPL »)

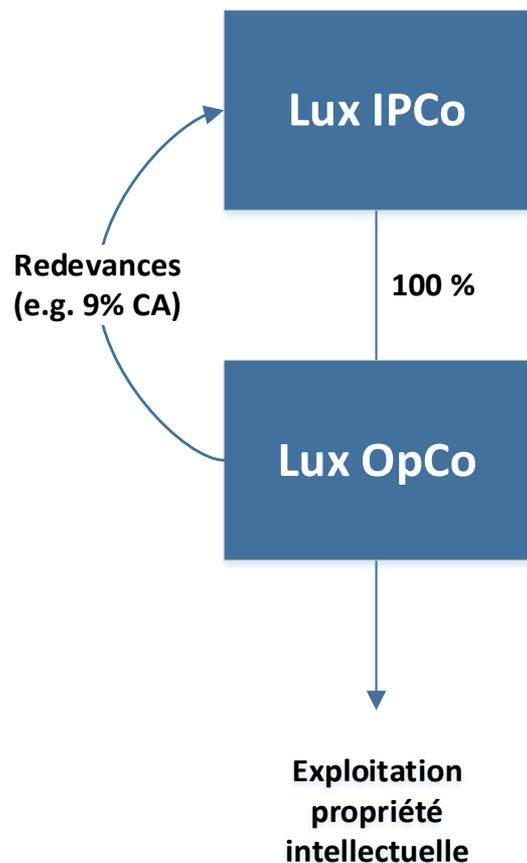
Tribunal administratif – 13 juillet 2021 / n° 43264



- LuxCo finance la participation 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% retenue à la source + 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*
- **Jugement 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
 - **Absence de distribution cachée de bénéfice**

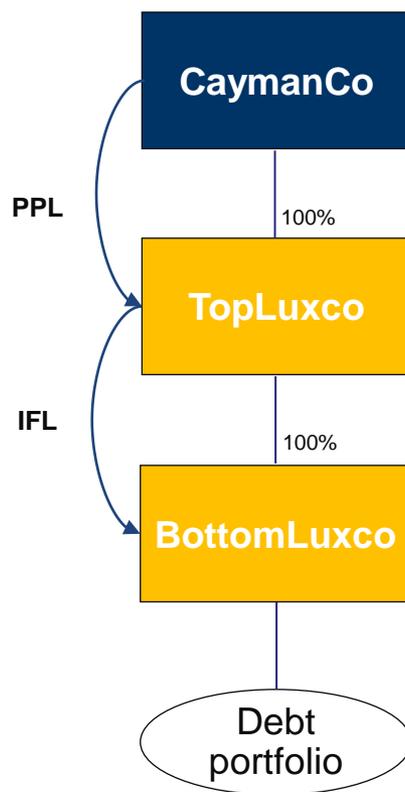
2- IP Box – Redevances

Tribunal administratif – 3 juin 2022 / n° 43525 et 45813



- Ancien régime IP (article 50bis LIR)
 - 80% d'exonération sur les revenus provenant de certains droits de propriété intellectuelle sous certaines conditions
- IPCo est 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 ces structures :
 - Taux de redevance de pleine concurrence ?
 - §5, §6 et §11 Loi d'adaptation fiscale (simulation / abus de droit / réalité économique)
- **Jugement TA** : reconnaissance de la déductibilité comme dépenses d'exploitation des redevances de licence payées pour l'ensemble des marques conformément à l'analyse de prix de transfert

3- Requalification d'un « IFL » en apport caché de capital Tribunal administratif – 23 septembre 2022 / n° 44902



- **Faits** : TopLuxco financée par PPL de CaymanCo, et reprête ces fonds à BottomLuxco via IFL. Ajustement fiscal au niveau de BottomLuxco pour retenir un intérêt notionnel sous l'IFL
- **ACD / partie gouvernementale** : refus de la déductibilité de l'intérêt notionnel car IFL est dans le cas d'espèce à considérer comme des fonds propres et non de la dette sur la base de ses caractéristiques (§11 Loi d'adaptation fiscale - réalité économique)
- **Contribuable** : IFL est bien de la dette car (i) obligation de rembourser l'IFL, (ii) faible maturité (8 ans) et (iii) pas de clause de stapling (empêchant le transfert du prêt sans les parts sociales)
- **Jugement TA** : fait droit aux arguments de l'ACD / Gouvernement car faisceau d'indices faisant présumer que les IFL constituent des participations déguisées sous forme de prêts et que la voie normale de financement en l'espèce aurait été l'augmentation de capital. Ainsi, au vu des caractéristiques de l'IFL (notamment clause de recours limité, absence d'intérêt, etc.), ce dernier est à requalifier en apport caché de capital → par conséquent les intérêts notionnels ne sont pas déductibles.

II- Contentieux TVA

Sophie Weyten

Counsel

II- Contentieux TVA – Question sur le fond

■ Droit à déduction des holdings actives

- ❑ Arrêt n°43/2022 (num CAS-2021-00028) – 17/03/2022

■ Attribution du numéro de TVA et qualité d'assujetti

- ❑ Jugement civil n° 2022TALCH/00068 du 27 avril 2022

■ Promenades touristiques sur la Moselle

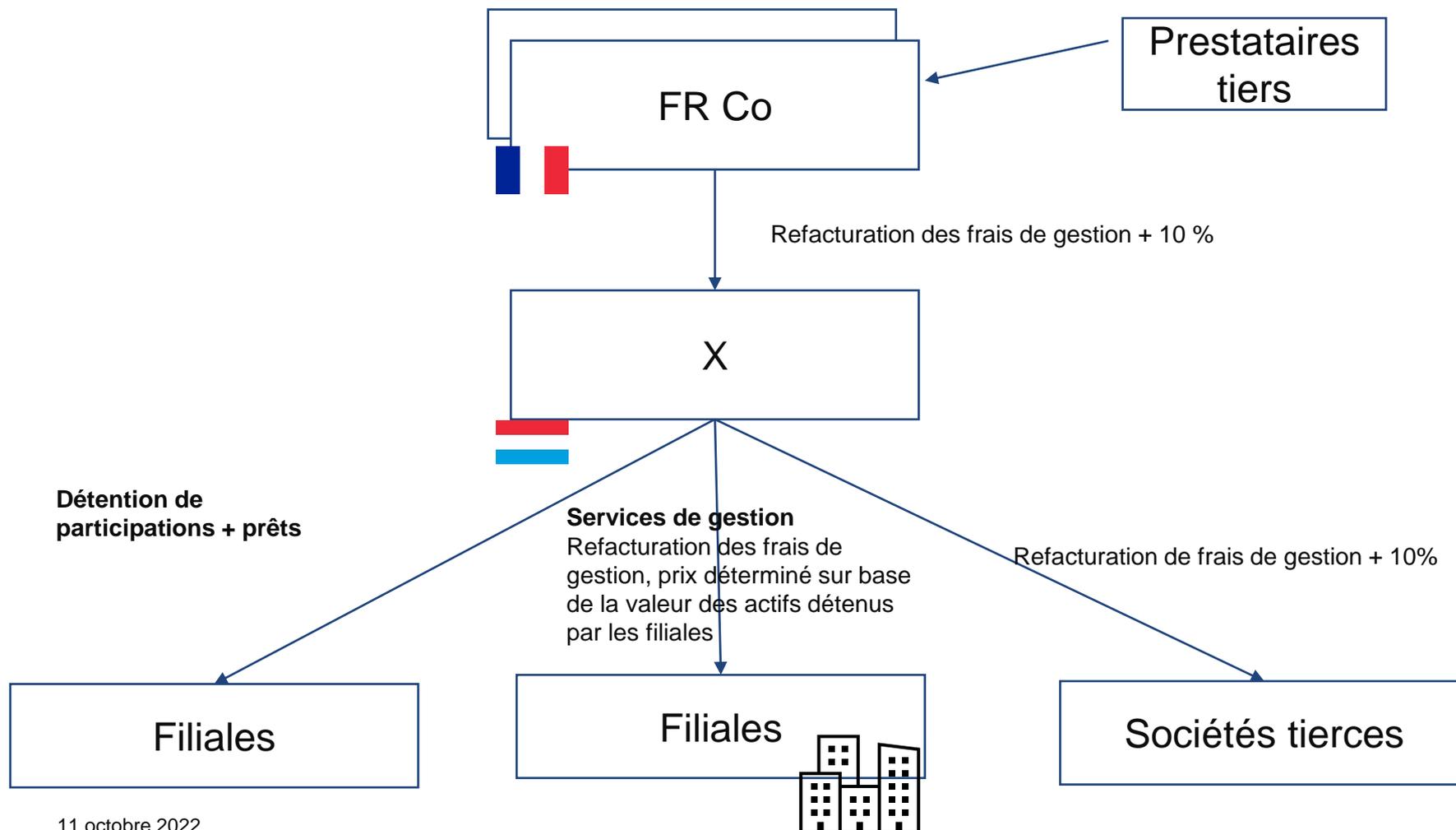
- ❑ CJUE, Affaire C-294/21 – 01/08/2022

■ Statut TVA des administrateurs

- ❑ Question préjudicielle posée à la CJUE (29 avril 2022, C-288/22)

1. Droit à déduction des holdings actives

Arrêt rendu par la Cour de Cassation – 17/03/2022 (n°43/2022 (n° CAS-2021-00028))



1. Droit à déduction des holdings actives

- **Faits :**
- Au cours des années 2004 et 2005, le chiffre d'affaires de X (Eur 1 Mio en 2004) était inférieur aux charges encourues (Eur 6 Mio en 2004) et dès lors à la TVA déduite (X appliquait un prorata de déduction de 94 %) ;
- X a fait l'objet d'un contrôle TVA portant sur les années 2004 à 2009:
 - Bulletins de taxations d'office émis par l'administration (« AEDT ») :
 - L'AEDT a limité la déduction de la TVA payée en amont au montant du chiffre d'affaires correspondant aux services de gestion;
 - X a introduit une réclamation, rejetée par le directeur de l'AEDT.
 - Assignation de l'AEDT devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg.

1. Droit à déduction des holdings actives

▪ Appréciation du tribunal

- ❑ Aucun lien précis n'est requis entre une prestation acquise individualisée et une prestation facturée individualisée pour admettre le droit à déduction de la TVA en amont à proportion des frais inhérents à l'activité économique taxable.
- ❑ Ce qui importe c'est que l'assujetti apporte la preuve que:
 - ❑ les prestations en amont sont intégrées dans le prix des prestations fournies; et
 - ❑ que les prestations en aval relèvent d'une activité économique dans le champ de la TVA.

→ L'AEDT interjette appel de cette décision.

▪ Maintien de la décision en appel

- ❑ « *Un lien précis entre une prestation acquise individualisée et une prestation facturée individualisée n'est pas nécessaire pour admettre le droit à déduction;*
- ❑ *Seule la preuve que les prestations en amont étaient intégrées dans le prix des prestations [taxables] fournies en aval est suffisant* » → Pourvoi en cassation

1. Droit à déduction des holdings actives

- **Pourvoi en cassation - moyens de l'AEDT :**

- Violation, fausse application, fausse interprétation de l'article 48 de la loi TVA et défaut de base légale en ce que deux conditions doivent être remplies selon elle pour l'exercice du droit à déduction:

- Existence d'un lien direct et immédiat entre les prestations facturées en amont et les prestations facturées en aval.

- Preuve que le coût des prestations en amont est intégralement intégré dans le prix des prestations fournies en aval et que les prestations facturées en aval relèvent d'une activité économique tombant dans le champ de l'application de la TVA.

- Selon l'AEDT, le chiffre d'affaires étant inférieur aux charges encourues, le lien direct et immédiat et surtout la preuve de l'intégration intégrale du prix dans les prestations taxables en aval ne sont pas démontrés.

1. Droit à déduction des holdings actives

- ❑ La Cour de cassation rejette les arguments de l'AEDT.
 - ❑ La Cour d'Appel a entériné les conclusions de l'expert judiciaire qui avait constaté, sur base des pièces versées, l'existence d'un lien direct immédiat entre les coûts supportés en amont et les revenus générés en aval par celle-ci (pas de défaut de base légale de la décision prise par la Cour d'Appel)
 - ❑ *X « était en droit, nonobstant le différentiel important entre les frais encourus en amont et les revenus perçus en aval, de porter en déduction l'intégralité de la TVA acquittée sur les prestations acquises [...] sous réserve du calcul d'un prorata de déduction sur les revenus perçus en aval ».*
 - ❑ *Le droit à déduction n'est pas subordonné au chiffre d'affaires généré par l'assujetti.*

2. Attribution du numéro de TVA et qualité d'assujetti

Jugement civil n° 2022TALCH/00068 du 27 avril 2022

Faits :

- En novembre 2011, la Société B (holding passive) demande un numéro de TVA à l'AEDT, dans lequel elle indique recevoir des prestations intracommunautaires de services (NB: son objet social prévoit, outre les activités de détention de participations, la possibilité d'octroyer des crédits, activité qui rentre dans le champ d'application de la TVA).
- En mai 2012, l'AEDT procède à l'immatriculation rétroactive de la Société B (à sa date de constitution, 20 août 2010).
- En l'absence de déclarations déposées par la Société B, l'AEDT émet des bulletins de taxation d'office pour les années 2010, 2011, 2012 et 2013 (TVA luxembourgeoise due sur les services taxables reçus de l'étranger).

2. Attribution du numéro de TVA et qualité d'assujetti

- **Griefs soulevés par l'assujetti:**

- Numéro de TVA attribué à tort.

- L'AEDT ne peut que se fier aux déclarations de la Société B quant à son intention de réaliser des activités économiques;

- Elle ne dispose que d'une marge d'appréciation/refus restreinte (motif légitime; arrêt CJUE, C-527/11, 14 mars 2003) ;

- De plus, elle a effectué les vérifications nécessaires en décidant d'immatriculer la Société B sous le régime simplifié plutôt que standard.

- Immatriculation rétroactive à la date de constitution de la société non valide

- La demanderesse n'a jamais contesté cette immatriculation rétroactive.

- Acceptation tacite.

2. Attribution du numéro de TVA et qualité d'assujetti

- ❑ Qualification d'assujetti indûment reconnue
 - ❑ l'AEDT aurait dû constater que la Société B ne qualifiait pas d'assujetti, n'exerçant pas d'activité économique au sens de la loi TVA.
 - Or « *Sont donc considérés comme des assujettis pouvant demander l'attribution d'un numéro d'identification à la TVA [...] [les personnes] qui envisagent seulement de commencer une telle activité et qui effectuent les premières dépenses d'investissement à cette fin* ».
 - L'AEDT n'est pas en mesure de savoir, au moment de l'attribution du numéro de TVA, que la Société B ne se livre pas ensuite à des activités économiques.
 - Partant elle est obligée de lui attribuer un tel numéro.
 - Ce numéro de TVA apporte la preuve du statut fiscal de l'assujetti:

2. Attribution du numéro de TVA et qualité d'assujetti

« Contrairement à l'argumentation de la société demanderesse, l'existence d'un numéro d'identification à la TVA attribuée à la demande formelle et spontanée de la société demanderesse, établit ainsi la qualité d'assujetti de la société identifiée ».

- ❑ Demande de suspension rétroactive refusée par l'AEDT
 - ❑ Dès lors qu'une personne morale non assujettie est identifiée à la TVA, elle est considérée comme assujettie et doit auto-liquider la TVA sur les services taxables reçus de l'étranger.
 - ❑ La demande de suppression rétroactive du numéro de TVA est également refusée, sur le fondement de la sécurité et de la stabilité du système de TVA.

Décision

Rejet de la demande d'annulation de la décision directoriale de l'AEDT.

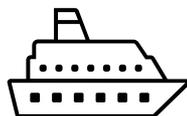
3. Promenades touristiques sur la Moselle

Affaire C-294/21 – 1^{er} août 2022

- Demande de décision préjudicielle introduite par la Cour de cassation de Luxembourg (mai 2021).

Les faits

- La Société *Navitours* preste des services de navigation touristique sur la Moselle, en particulier sur le tronçon sur lequel la République fédérale d'Allemagne et le Grand-Duché de Luxembourg exercent leur souveraineté en commun sur base du traité du 19 décembre 1984 (« *Condominium* ») ;
 - ▣ En raison de ce statut particulier, l'AEDT a longtemps considéré que cette activité était en dehors du champ d'application territorial de la TVA Luxembourgeoise ;



3. Promenades touristiques sur la Moselle

- En juillet 2015 : décision de la Cour d'appel (Lux):
 - Déductibilité de la TVA relative à l'achat du bateau en raison d'un chiffre d'affaires taxable (soit en Allemagne, soit au Luxembourg).
 - Bulletins de taxation d'office Émis par l'AEDT : TVA luxembourgeoise due sur le CA;
 - Décision directoriale confirmant la taxation.
- Recours en annulation auprès du Tribunal d'arrondissement:
 - Jugement du 23 mai 2018 : les prestations de transport en cause sont localisées dans le condominium mais en l'absence d'un mécanisme de rattachement fiscal à un Etat déterminé des activités réalisés par Navitours, l'AEDT n'est pas fondée à taxer le chiffre d'affaires de cette société.

3. Promenades touristiques sur la Moselle

- Position reprise par la Cour d'appel → Pourvoi en cassation et question préjudicielle :
 - « *L'article 2, § 1 et l'article 9, §2, b), de la directive TVA signifient-ils que les prestations de navigation touristique effectuées sur le territoire du condominium, par un prestataire établi au Luxembourg peuvent être imposés par ce dernier ?* ».

Raisonnement de la CJUE

- Qualification du service :
 - Prestation de transport non définie par la directive TVA = définition selon le sens habituel en tenant compte du contexte = porter d'un lieu à une autre des biens ou des personnes;

3. Promenades touristiques sur la Moselle

- Le lieu des prestations de transport se situe à l'endroit où s'effectue le transport en fonction des distances parcourues (article 9, §2, b) de la directive TVA).
- L'organisation de promenades touristiques en bateau qui se terminent au même endroit que celui où elles ont commencé sont des prestations de transport au sens de l'article 9, §2, b de la directive TVA).
- Ces prestations sont soumises à TVA si effectuées à l'intérieur du pays, ce qui est le cas du Condominium germano-luxembourgeois (pas exclus du territoire de l'UE).
- Pour le gouvernement allemand: exercice de souveraineté commune impossible sans arrangement conclu sur base du Traité et possibilité de renoncer provisoirement à une imposition.

3. Promenades touristiques sur la Moselle

→ Pour la CJUE, tous les opérateurs économiques effectuant les mêmes opérations ne doivent pas être traités différemment en TVA : principe de neutralité fiscale à respecter

Décision de la CJUE

- ❑ Doivent être soumises à TVA les prestations de navigation touristique effectuées sur un territoire sous souveraineté commune de deux Etats membres (« EM »).
- ❑ L'imposition de ces prestations par un EM empêche l'autre d'imposer à son tour, sans préjudice de la possibilité pour ces 2 EM de régler d'une autre manière l'imposition pourvu que soient évitées des situations de non-imposition ou de double imposition.

4. Statut TVA des administrateurs

- Question préjudicielle récemment posée par la Cour de cassation à la CJUE (29 avril 2022, C-288/22) ; dans le cadre d'un litige opposant TP (avocat-à l'AEDT).
- **Faits :**
 - ❑ TP n'a jamais appliqué de TVA sur les tantièmes perçus dans le cadre de ses mandats d'administrateur dans une S.A.;
 - ❑ L'AEDT considère qu'il s'agit d'activités économiques au sens de la loi TVA : émission de bulletins de taxation d'office ;
 - ❑ TP conteste, considérant qu'il n'est pas un assujetti au sens de la loi TVA :
 - ❑ Critère d'indépendance ;
 - ❑ Critère de la contrepartie – lien entre les tantièmes et l'activité exercée.

4. Statut TVA des administrateurs

Questions posées :

1. « Une personne physique, membre d'un conseil d'administration d'une société anonyme de droit luxembourgeois, exerce-t-elle une **activité « économique »** au sens de l'article 9 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et plus précisément est-ce que les **tantièmes** perçus par cette personne sont à considérer comme une **rétribution obtenue en contrepartie des services** fournis à cette société ? »

2. « Une personne physique, membre d'un conseil d'administration d'une société anonyme de droit luxembourgeois, exerce-t-elle son **activité de « façon indépendante »** au sens des articles 9 et 10 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ? »



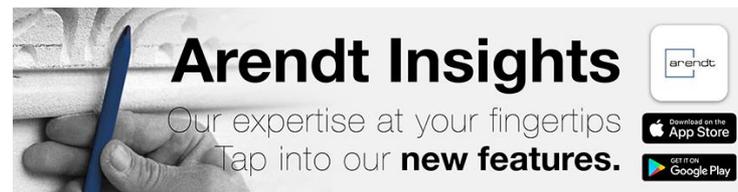
Mercredi 23 novembre



Séminaire en présentiel

Droit du travail

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

T.: +352 40 78 78 957



Alexandre Maschiella

Senior Associate

Tax Law

alexandre.maschiella@arendt.com

T.: +352 40 78 78 7798