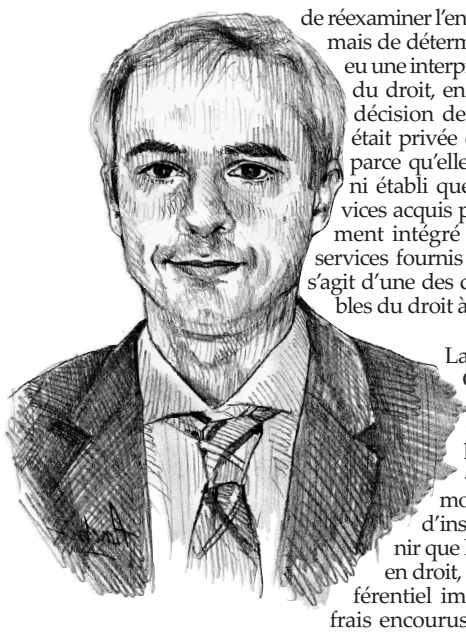
TVA : Arrêt de la Cour de cassation :

Déduction de la TVA par les sociétés holdings « actives »

Par Cédric TUSSIOT, Partner et Michel LAMBION, Managing Director, Deloitte Tax & Consulting



Le 17 mars 2022, la Cour de cassation de Luxembourg a confirmé que la déduction de la TVA supportée sur ses frais par une société holding «active» ne pouvait se limiter au montant des services facturés ce qui constitue une heureuse et attendue confirmation pour de nombreux praticiens et sociétés du pays.

La Cour de cassation est la juridiction suprême pour les affaires civiles, y compris pour la TVA, matière où elle a peu eu l'opportunité de se prononcer si ce n'est, jusqu'à présent, sur des questions d'un intérêt pratique bien plus limité que la déduction de la TVA par les sociétés holdings. Il s'agit donc d'une forme d'événement pour le praticien mais aussi, et c'est le plus important, pour les sociétés concernées, nombreuses au Luxembourg.

Voir modèle image ci-dessous

L'affaire concerne une société luxembourgeoise, «G», qui a diverses activités. Tout d'abord, elle détient des participations minoritaires dans différentes sociétés détenant directement ou indirectement (via d'autres sociétés) des biens immobiliers en France. G a conclu un contrat de services de gestion avec ces sociétés pour lequel elle perçoit des frais de gestion calculés sur la valeur de leurs actifs (activité de holding «active»). De plus, elle accorde aussi des prêts à ces sociétés. Elle rend également des services similaires aux autres investisseurs de ces sociétés. Enfin, elle détient des actions auxquelles elle ne rend pas de services (activité de holding «passive»).

G n'exécute pas elle-même les services qu'elle rend soit à ses filiales, soit à d'autres personnes. En effet, elle les délègue à une société sœur établie en France, qui elle-même acquiert des services de conseil, de gestion et d'investissement de divers prestataires tiers. Les services rendus par la société française à G sont rémunérés selon un «cost plus» de 10%, c'est-à-dire qu'une marge de 10% est appliquée aux coûts de la société française, qui sont pour l'essentiel les services acquis auprès de tiers. Il est à noter que G est le seul client de la société française qui est son seul prestataire pour ce type de services et que G a des salariés qui n'interviennent pas pour cette activité de prestation de services mais bien dans l'activité de prêts aux filiales et de collecte des dividendes des sociétés auxquelles elle ne rend pas de services.

En raison de ses activités de holding «active» (détention de participations dans des sociétés auxquelles des services sont rendus) et de prestataire de services, elle est un assujetti TVA et a un droit à déduction de la TVA sur les coûts qu'elle supporte. Néanmoins, ce droit est limité en raison de son activité de prêt et de détention passive de participations. Elle a ainsi calculé un droit à déduction de 94% pour 2004 et de 91% pour 2005.

En 2012, l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (AEDT) a procédé à un contrôle de la situation TVA de G et de 15 sociétés luxembourgeoises du groupe pour les années 2004 à 2009. Elle a limité pour les années 2004 et 2005, la déduction de la TVA encourue au montant du chiffre d'affaires de G correspondant aux services de gestion. Ainsi, en 2004, G a supporté six millions d'euros de coûts et l'administration a considéré que la société ne pouvait déduire la TVA que sur un million puisqu'elle n'avait eu qu'un million de chiffre d'affaires, alors que, comme mentionné ci-dessus, elle avait calculé un droit à déduction de 94%, ce qui aboutit à une différence d'environ un million d'euros de TVA. Elle a appliqué la même approche pour 2005.

G a contesté la position de l'administration et a porté l'affaire devant les tribunaux.

Le périple judicaire

Le périple judiciaire de G a commencé par trois décisions du tribunal civil (1er juin 2016, 13 juin 2016 et 15 mai 2019) qui toutes réfutèrent les différents arguments de l'Administration[1] qui porta donc l'affaire devant la Cour d'appel.

Cette dernière rejeta l'appel de l'Administration en jugeant que lorsque celle-ci a accepté la déduction de la TVA jusqu'à concurrence des services rendus, elle a généralement également admis que les frais sont exposés aux fins de cette activité de service et ne conteste donc que le quantum alors que la Cour de justice de l'Union européenne dans sa décision Marle (C-320/17, 5 juillet 2018) a confirmé que le droit à déduction de la TVA ne pouvait être soumis à une condition telle que le résultat de l'activité économique.

Même si la Cour ne développe pas ce point, nous en prendrons la liberté. La qualité d'assujetti résulte de l'exercice d'une activité économique «quels que soient les buts ou le résultat de cette activité» comme l'exprime l'article 4 de la loi TVA luxembourgeoise. Pour prendre une comparaison que certains trouveront peut-être simpliste mais qui est d'autant plus efficace, G se trouve exactement dans la même situation que l'exploitant d'un restaurant en 2020 ou 2021 qui, en raison de la crise sanitaire, supporte des coûts plus élevés que son chiffre d'affaires, situation d'autant plus vraisemblable s'il est, comme G, dans la phase de lancement de son activité. Or, pour autant que les charges soit bien en lien avec cette activité, il est en droit de déduire toute la TVA y relative et ce même si son chiffre d'affaires est inférieur à ses coûts voire nul, et/ou son résultat négatif. En effet, subordonner la déduction de la TVA à la réalisation d'un bénéfice transformerait la nature de la TVA de taxe sur la consommation en taxe sur la production.

Parallèlement à ces arguments juridiques, il est important de mentionner que la Cour d'appel a demandé un rapport d'expertise qui a confirmé que les coûts encourus par G étaient liés à son activité économique.

La Cour d'appel a ainsi confirmé que G pouvait déduire la TVA encourue sur ses frais jusqu'à concurrence de son prorata de déduction sans être limitée par le quantum de son chiffre d'affaires.

Après la décision de la Cour d'appel, l'Administration a introduit un recours devant la Cour de cassation.

La décision de la Cour de cassation

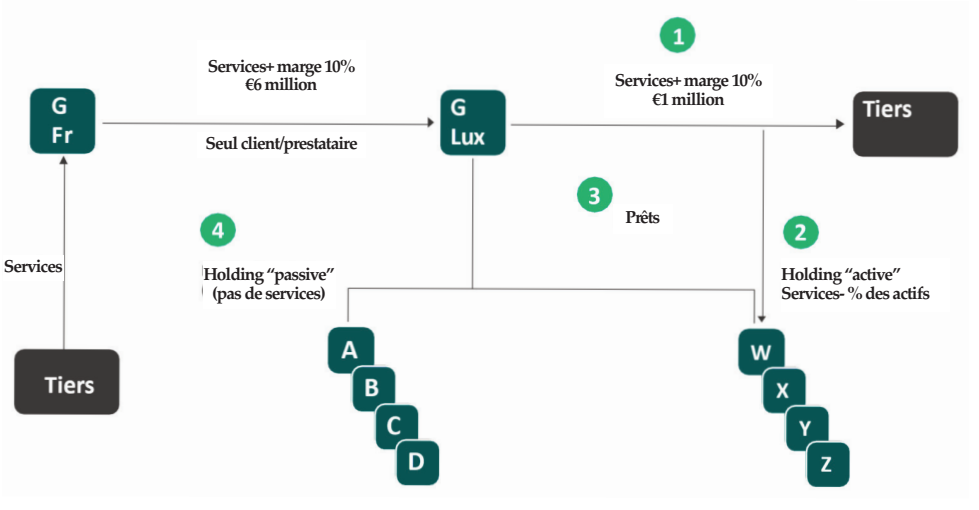
Non satisfaite par la décision de la Cour d'appel, l'AEDT a introduit un recours devant la Cour de cassation, dont nous devons rappeler que le rôle n'est pas de réexaminer l'ensemble de l'affaire mais de déterminer s'il n'y a pas eu une interprétation incorrecte du droit, en plaidant[2] que la décision de la Cour d'appel était privée de base juridique parce qu'elle n'avait ni vérifié ni établi que le coût des services acquis par G était pleinement intégré dans le prix des services fournis par G alors qu'il s'agit d'une des conditions préalables du droit à déduction.

La Cour de Cassation réfuta cette argumentation et décida que la Cour d'appel a «(…), par une motivation exempte d'insuffisance, pu retenir que la société [G], 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 (…)» de la société sœur française, et ce sous réserve du calcul d'un prorata lié aux activités de G qui n'ouvrent pas droit à déduction de la TVA (perception d'intérêts et de dividendes de sociétés auxquelles elle ne preste pas de service).

Enfin, la Cour de cassation a également rejeté la demande des autorités TVA de saisir la Cour de justice de l'Union européenne.

Cette décision est une étape importante et favorable pour les nombreuses sociétés holding concernées, et plus généralement tout assujetti dans une situation comparable. Elle rappelle aussi l'importance de disposer d'une documentation aussi précise et fiable que possible (contrats, factures, documents de paiement, business plan, etc.) puisque le rapport de l'expert joua, visiblement, un rôle important. En effet, l'assujetti ne peut se limiter à prétendre qu'il a le droit de déduire la TVA, il doit encore être en mesure de prouver qu'il en remplit les conditions.

1) Afin de ménager le lecteur, nous n'avons abordé que la question la plus importante de ces cinq décisions qui dans presque cent pages en comptent d'autres intéressantes, comme la notion d'abus de droit, mais impossibles à examiner dans le cadre de cet article.
2) Elle plaida un autre moyen que nous n'examinerons pas puisqu'il fut déclaré irrecevable et est proche de celui que nous examinons.



Deloitte. REGULATORY COMPLIANCE SENTINEL

Dates prévisionnelles d'application	Nouvelles publications Juin 2022
16 mai 2022	**La CSSF publie la Circular 22/811 relative aux administrateurs d'OPC** Le 16 mai 2022, la Commission de Surveillance du Secteur Financier (CSSF) a publié la circulaire 22/811 relative à l'agrément et à l'organisation des entités agissant en qualité d'administrateur d'organismes de placement collectif (OPC). La circulaire de la CSSF informe d'abord que les administrateurs d'OPC doivent disposer d'une organisation interne adéquate : structure, contrôles, et capacités de ressources suffisantes (tant humaines que technologiques). Ces éléments doivent être documentés dans une forme contractuelle définissant les KPIs pour le succès et la performance des activités. Ces dispositions organisationnelles doivent non seulement porter sur le flux d'informations entre les différentes parties prenantes, la délégation et les niveaux de responsabilités, mais aussi sur les procédures de vérification de la fréquence et les processus de contrôle, ou encore l'escalade. Toutes les entités devraient prévoir comment l'administrateur de l'OPC donne accès pour l'OPC (ou le cas échéant, l'IFM) au commissaire aux comptes ou au liquidateur de l'OPC, ainsi qu'à la CSSF ou à toute autre autorité nationale compétente d'un OPC, selon les besoins. L'administrateur d'OPC doit ensuite mettre en place une organisation interne adéquate pour couvrir et comprendre un cadre de contrôle. Il doit tenir un manuel de procédures et des processus facilement accessibles au personnel de l'administrateur de l'OPC. La CSSF informe que le système et l'organisation générale doivent être conformes et proportionnés au niveau des activités et des risques. La circulaire est entrée en vigueur le 16 mai 2022.
N/A	**L'ESMA publie son rapport final sur la révision du cadre de meilleure exécution de MiFID II** Le 24 mai 2022, l'ESMA a publié son rapport final sur la révision du cadre MiFID II relatif aux rapports de meilleure exécution par les entreprises d'investissement. Le rapport final expose la justification politique des rapports de meilleure exécution par les entreprises d'investissement, également dans le contexte d'une éventuelle future bande consolidée. Les suggestions de l'ESMA visent notamment à : (i) Améliorer la qualité de l'information contenue dans les rapports RTS 28, entre autres, en proposant de supprimer une obligation de reporting spécifique pour les entreprises sur les caractéristiques des ordres exécutés qui ne s'est pas avérée efficace dans le cadre actuel de reporting ; et (ii) Faciliter l'utilisation des rapports RTS 28, par exemple, en suggérant que les entreprises soient tenues de publier les informations quantitatives des rapports dans le format simple CSV pour faciliter l'accès et la comparaison de ces données par les utilisateurs finaux. L'ESMA enverra le rapport final à la Commission européenne. Le rapport final n'entraînera pas de modification immédiate des RTS 28 existants, mais vise uniquement à fournir un soutien initial à la Commission dans son évaluation de l'obligation de déclaration de meilleure exécution pour les entreprises d'investissement, et à élaborer un régime qui fonctionne bien.
N/A	**La CSSF met à jour l'analyse des risques BC/FT pour le secteur de la gestion collective** Le 31 mai 2022, la Commission de Surveillance du secteur financier (CSSF) a mis à jour l'évaluation des risques du sous-secteur du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme (ML/FT) concernant le secteur de l'investissement collectif. Dans l'évaluation nationale des risques du Luxembourg publiée en septembre 2020, le sous-secteur des placements collectifs a été évalué comme présentant un risque intrinsèquement élevé en matière de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme. Le champ d'application de l'évaluation englobe tous les organismes de placement collectif réglementés au Luxembourg. Elle se concentre sur les gestionnaires de fonds d'investissement (GFI), compte tenu de leurs rôles et responsabilités spécifiques en matière de LBC/FT. Cette mise à jour de l'évaluation des risques a pour but de : • Servir de source pour le secteur des fonds d'investissement lors de la réalisation de leurs propres évaluations des risques de BC/FT ; • Promouvoir la compréhension des risques de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme et des obligations en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme dans le secteur des fonds ; • Soutenir l'interaction entre le secteur public et le secteur privé ; • Refléter la compréhension par la CSSF des risques particuliers de blanchiment et de financement du terrorisme dans le sous-secteur ; • Améliorer les activités de surveillance de la CSSF et sa stratégie de surveillance spécifique au sous-secteur, le cas échéant ; et • Servir de contribution à l'évaluation des risques de la CSSF.

© 2022 Deloitte Tax & Consulting, SARL