

Arrêt civil.

Audience publique du vingt-cinq mars deux mille neuf.

Numéro 28978 du rôle.

Composition:

*Romain LUDOVICY, président de chambre;
Françoise MANGEOT, premier conseiller;
Gilbert HOFFMANN, conseiller, et
Jean-Paul TACCHINI, greffier.*

Entre :

1) ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, ayant sa direction à Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,
2) ÉTAT DU GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG, ayant son ministère d'État à Luxembourg, 4, rue de la Congrégation,
appelants aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Gilbert Rukavina de Diekirch en date du 14 novembre 2003,
comparant par Maître François Kremer, avocat à Luxembourg,

et :

1) X.), employé, et son épouse
2) Y.), employée, les deux demeurant ensemble à (...), (...),
intimés aux fins du susdit exploit Gilbert Rukavina,
comparant par Maître James Junker, avocat à Luxembourg,
3) FIDUCIAIRE SOCL.) société anonyme, anciennement Fiduciaire **SOCL.)** société à responsabilité limitée, établie et ayant son siège social à (...), (...),
intimée aux fins du susdit exploit Gilbert Rukavina,
comparant par Maître Patrick Birden, avocat à Luxembourg.

LA COUR D'APPEL:

Vu l'arrêt de la cour d'appel du 25 octobre 2006 qui a :

- reçu l'appel principal en la forme ;
- donné acte à **X.)** et **Y.)** de leur appel incident ;
- ordonné, avant tout autre progrès en cause, à la partie la plus diligente de verser en cause un dossier complet concernant le problème de la T.V.A. litigieuse (notamment la demande d'option pour l'application de la TVA, l'agrément de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, l'intégralité de la correspondance échangée entre les parties, des documents et décisions ayant respectivement précédé et suivi le bulletin attaqué) ;
- renvoyé l'affaire devant le magistrat de la mise en état et réservé les frais.

Rappel des faits

Les époux **X.) -Y.)** ont par contrat du 16 avril 1999, enregistré le 22 avril 1999 et devant prendre effet le 1^{er} juillet 1999, conclu avec la société à responsabilité limitée FIDUCIAIRE **SOC1.)** un bail commercial concernant l'immeuble sis à (...),(...). Il y était précisé que le local commercial loué était exclusivement destiné à l'exploitation « *d'une Fiduciaire avec activités y afférentes* ». La sous-location était prohibée, sauf consentement « *exprès et par écrit* » du bailleur (cf. article 10 du contrat de bail).

X.) et la FIDUCIAIRE **SOC1.)** ont signé le même 16 avril 1999 une déclaration d'option pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée en matière immobilière (article 45 de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée) au sujet dudit immeuble donné en location à la FIDUCIAIRE à partir du 1^{er} juillet 1999 et devant dans son intégralité être affecté par le locataire à l'exercice d'activités autorisant la déduction de la taxe en amont.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, bureau d'imposition de Diekirch, accorda le 28 avril 1999 son autorisation pour l'application de la T.V.A. avec effet à partir du 1^{er} mai 1999.

La FIDUCIAIRE **SOC1.)** a, par contrat de bail du 1^{er} août 1999, sous-loué au Bureau d'assurances **A.)** dans ledit immeuble «*un bureau ... au 1^{er} étage, comprenant une toilette complète, une partie de la cave ainsi qu'un emplacement de parking*». Par convention du 3 novembre 1999, les bailleurs ont donné leur [*«accord pour la sous-location partielle sous forme d'une pièce/bureau au Bureau d'Assurances A.)»*]. Ils expliquent avoir consenti à la sous-location – à laquelle la FIDUCIAIRE **SOC1.)** aurait procédé sans se conformer aux exigences

contractuelles en la matière – pour éviter de se retrouver en fin de bail avec un occupant sans droit ni titre –. Les époux **X.) -Y.)** reprochent à la FIDUCIAIRE **SOCI.)** une violation réitérée de ses obligations contractuelles consistant dans la sous-location ultérieure d'une surface plus importante de l'immeuble audit bureau d'assurances. Les appelants, qui allèguent avoir été abusés par leur cocontractant, ont, sans spécialement manifester leur mécontentement et dissentiment à son encontre, voire a fortiori mettre en cause sa responsabilité, continué à tolérer cette situation.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, bureau de Diekirch, leur adressa le 11 juillet 2000 un bulletin d'impôt rectificatif (rectification d'office) pour l'année 1999 comportant l'observation « *redressement de la taxe déduite sur biens d'investissements suivant notre contrôle sur place en date du 2 mai 2000* ».

Par courrier recommandé du 29 septembre 2000, **X.)** présenta un recours au Directeur de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES. Ce courrier comprend notamment les passages suivants : « *Au moment de la restauration de mon immeuble à Ettelbruck..., je m'étais enquis.... de l'opportunité de conclure un bail commercial soumis au régime de la T.V.A. avec un locataire assujetti, à fin qu'après option, la récupération de la T.V.A. payée en amont me soit permise.*

*... il nous a fallu 6 mois pour trouver le locataire qualifié, savoir la Fiduciaire **SOCI.)** s.à r.l..*

Le loyer convenu sur un investissement hors T.V.A., tablait en l'occurrence sur le remboursement de la T.V.A. en amont dans la perspective de l'imputation sur celle en aval facturée par moi. Faut-il vous préciser que la restitution de la T.V.A. servait tant à modérer le loyer qu'à me permettre à réduire au mieux mes engagements bancaires.

C'est ainsi que depuis le 15.07.99 je déclare et verse tous les trois mois la totalité de la T.V.A. du loyer de l'immeuble entier.

Ce n'est pas sans impatience que j'ai attendu le décompte de la T.V.A. de l'année 1999.

*Ainsi en mars 2000, j'ai contacté pour la 1^{ère} fois Monsieur **B.)**, Préposé de votre administration régionale de Diekirch, (qui) pour sa part me proposa de visiter les lieux rapidement afin de liquider mon dossier dès le retour de sa révision à Luxembourg-ville.*

Début mai Monsieur B.) me prévenait qu'il devrait probablement procéder à une retenue non encore chiffrable au motif de l'existence d'une sous-location, d'ailleurs en principe non permise, des lieux à une personne non assujettie à la T.V.A.

Au fond :

Je ne pouvais me résigner à admettre que ma position personnelle en qualité d'assujetti puisse dépendre d'une quelconque façon, d'agissements parfaitement étrangers à mon propre champ d'action.

Très surpris par votre décompte du 11.07.2000 pour l'année 1999, je me suis immédiatement mis en contact avec mon expert-comptable ..., qui tout comme Maître Decker, partage mon opinion concernant la restitution intégrale de la T.V.A. en amont avancé sur les travaux.

J'estime en l'occurrence que la retenue de la somme de 178.561.- francs, représentant 19,82 % du montant déclaré par mon expert-comptable n'aurait pas dû avoir lieu. »

Le directeur de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES lui répondit par lettre du 29 janvier 2001 que la réclamation introduite le 29 septembre 2000 contre le bulletin d'impôt du 11 juillet 2000 relatif à l'année 1999 était admise en la forme, mais rejetée au fond pour les raisons suivantes : « ..En vertu de l'article 2 du règlement grand-ducal du 7 mars 1980 déterminant les limites et les conditions de l'exercice du droit d'option pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée sur les opérations immobilières, on entend par immeuble, au sens dudit règlement, tout immeuble ou partie d'immeuble représentant une unité distincte susceptible d'une jouissance privative. Il résulte de cette définition que le droit d'option ne peut être exercé que par unité distincte susceptible d'une jouissance privative. Un complexe immobilier composé de plusieurs unités distinctes ne peut donc faire l'objet d'une option globale, chaque unité devant être considérée distinctement au regard de l'exercice du droit d'option. S'il est vrai que la déclaration d'option « **X.) FIDUCIAIRE SOCI.)** s.à r.l. » déposée le 28 avril 1999 et agréée le même jour par le bureau d'imposition compétent, portait initialement sur, je cite La maison en sa totalité + parkings aménagés à l'arrière, c'est-à-dire sur une seule unité, il n'en reste pas moins que cette situation a changé, suite à la sous-location d'une partie déterminée de l'immeuble par le locataire au bureau d'assurances A.) (v. contrat de bail du 1^{er} août 1999). Dès lors, votre immeuble est à considérer comme un ensemble immobilier de deux unités distinctes susceptibles d'une jouissance privative, et chacune d'elles, pour les besoins de l'option par le propriétaire-bailleur pour l'application de la T.V.A. à sa location, devra être suivie individuellement.

Compte tenu de ce qui précède, il ne fait nul doute que votre déclaration d'option susmentionnée a perdu tous ses effets au 1^{er} août 1999. La location entière est dès lors à considérer comme exonérée à partir de cette même date.

Il en résulte que, pendant cette première année d'utilisation du bien d'investissement, l'immeuble a été utilisé pour effectuer à la fois des opérations exonérées ne donnant pas droit à déduction et des opérations taxées donnant droit à déduction. Il y a partant lieu d'appliquer le prorata de déduction prévu à l'article 50 de la loi T.V.A., ce prorata s'établissant à 17 %.

D'autre part, conformément à l'article 14 dudit règlement, la déduction initialement opérée donne lieu à régularisation, si dans une des dix années qui suivent l'utilisation de l'immeuble est modifiée par rapport à la situation initiale ayant conditionné cette déduction. Ainsi, il devra y avoir régularisation, en 2000 de la partie de la taxe en amont qui a pu être déduite en 1999. Reste à noter qu'en vertu de l'article 17, la régularisation se fait globalement pour le temps restant à courir jusqu'à l'expiration de la période décennale.

Pour l'année 1999, le bureau d'imposition compétent vous notifiera donc un bulletin d'impôt rectificatif conforme aux dispositions prémentionnées.

Je vous signale que, conformément aux dispositions de l'article 76, paragraphe 3 de la loi T.V.A. modifiée, vous disposez encore d'un délai jusqu'au 12 février prochain pour introduire un recours contre la présente décision, par assignation devant le tribunal civil ».

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES fit par la suite parvenir en date du 13 mars 2001, pour l'année 1999, un bulletin d'impôt contenant taxation d'office en matière de T.V.A. et comportant la mention « *redressement de la taxe en amont sur biens d'investissements* ».

Contre ce bulletin, dressé, selon toute évidence, conformément aux prescriptions ci-dessus énoncées (non attaquées en soi) du directeur de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES et censées refléter la position définitive de l'administration en la matière, les époux **X.) -Y.)** ont, par assignation du 12 juin 2001, introduit un recours devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg.

Soulignant que leur solution resterait inchangée – bail commercial conclu avec la FIDUCIAIRE **SOC1.)** – et que ledit redressement fiscal aurait pour seule cause des violations du contrat de bail imputables à la FIDUCIAIRE **SOC1.)**, ils concluaient en ordre principal à la déductibilité de la taxe en amont dans son intégralité pour l'année 1999 et en ordre subsidiaire à la déductibilité de ladite taxe à concurrence non pas de 83%, mais de 80,18%, ceci compte tenu du pro rata de l'immeuble occupé par le bureau d'assurances **A.)**, soit 19,82 %.

Le tribunal d'arrondissement de Luxembourg a, dans son jugement du 2 avril 2003, déclaré irrecevable le recours dirigé contre l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG ; déclaré recevable le recours dirigé contre l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES tendant à voir dire que la décision d'imposition n'est pas correcte et à voir dire quelle est la juste imposition, ainsi que la demande dirigée contre la FIDUCIAIRE **SOC1.)** ; dit que le bulletin d'imposition notifié le 13 mars 2001 et portant redressement de la taxe en amont n'est pas intervenu dans les conditions de la loi ; dit que cette imposition d'office n'est pas justifiée et dit le recours non fondé en ce qu'il tend à ce qu'il soit décidé que la déduction est fondée à hauteur de 100%.

Cette décision repose d'abord sur la motivation que la taxation d'office notifiée le 13 mars 2001 aux demandeurs n'était pas intervenue dans les conditions de la loi (articles 73 et 74 paragraphe 1^{er} de la loi sur la TVA.). Le tribunal a qualifié d'injustifié le redressement opéré le 31 mars 2001 et décidé que la situation fiscale des époux **X.) -Y.)** était régie par le bulletin d'impôt rectificatif du 11 juillet 2000. Ce bulletin incontesté (il n'était pas versé) fixait le taux de déduction à 80,18 %. En-dehors de tout recours contre cette décision, elle ne pouvait, de l'avis du tribunal, plus être remise en cause et les demandeurs furent déboutés de leur demande principale censée avoir pareil effet.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES (et pour autant que de besoin l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG) ont relevé appel du jugement du tribunal d'arrondissement de Luxembourg du 2 avril 2003 aux fins de voir débouter les époux **X.) -Y.)** de leurs prétentions.

Les intimés ont, par voie d'appel incident dirigé principalement contre l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES et subsidiairement contre l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, réitéré leur demande de première instance visant à voir déclarer la taxe en amont déductible dans son intégralité.

La FIDUCIAIRE **SOC1.)** conclut à la confirmation de la décision de première instance.

Quant à la recevabilité.

Les parties appelantes ont, d'une part, après avoir indiqué dans la motivation de leur acte d'appel (cf. page 2) que « *le jugement n'est pas entrepris en ce qu'il a dit que le recours est irrecevable en ce qu'il est dirigé contre l'Etat du Grand-duché de Luxembourg* », demandé acte au dispositif du même acte d'appel « *qu'elles se rapportent à prudence de justice quant à la recevabilité de la demande* ».

Elles ont dans leurs conclusions ultérieures, tout en demandant à la Cour d'appel de statuer conformément à l'acte d'appel, fait exposer que la question de la recevabilité de la demande se posait et que la

jurisprudence était, depuis l'arrêt rendu le 5 mai 2004 par la Cour d'appel dans une affaire Hanover, définitivement fixée en ce sens que les recours en matière de T.V.A. devaient, conformément au principe général selon lequel l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG est seul, donc à l'exclusion des administrations publiques, doté de la personnalité juridique, être dirigés contre le premier.

Les appelants excipent, d'autre part, de l'irrecevabilité de l'appel incident dans sa branche principale au motif qu'il aurait à tort été dirigé contre l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES.

L'attitude processuelle en deuxième instance des appelants, qui n'ont jamais formellement requis la réformation de la décision de première instance en ce qui concerne la question de la recevabilité de la demande dirigée par les époux X.) -Y.) contre l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, respectivement l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, manque de clarté.

Les moyens et arguments présentés dans le cadre des appels principal – à admettre qu'une demande en modification de la décision entreprise soit effectivement soumise à la Cour d'appel dans ce contexte – et par incident sont, pour des raisons de logique juridique à examiner ensemble.

Le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, a, à raison considéré, que le recours visé à l'article 76 de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée dont les époux X.) -Y.) l'avaient saisi, devait être dirigé, non pas contre l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, mais contre l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES.

Ce texte dispose, en effet, à son paragraphe 3 que « *Sont susceptibles de recours les bulletins portant rectification ou taxation d'office. Le recours est introduit par une assignation devant le tribunal civil. Sous peine de forclusion l'exploit portant assignation doit être signifié à l'administration de l'enregistrement et des domaines en la personne de son directeur dans un délai de trois mois à compter de la date de notification du bulletin* ».

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES n'a pas de personnalité juridique et elle ne dispose dès lors de l'autonomie procédurale que dans les cas spécifiés par la loi.

S'il est précisé à l'article 76, paragraphe 3, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée que le recours de l'assujetti contre les bulletins portant rectification ou taxation d'office doit être introduit par assignation devant le tribunal civil, la loi n'a pas énoncé de façon précise et univoque qui doit être assigné, mais a uniquement prévu que l'exploit portant assignation doit être signifié à

l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES en la personne de son directeur.

Compte tenu de ce que le terme signifier n'est pas le synonyme d'assigner, ledit texte de loi a pu donner lieu à différentes interprétations. L'intention du législateur résulte néanmoins des documents parlementaires ayant précédé la réforme du recours prévu à l'article 79 la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, ce texte de loi ayant été modifié pour être identique à celui de l'article 76, paragraphe 3, au motif qu'« *en raison de la compétence légalement attribuée à l'administration de l'enregistrement et des domaines en matière de taxe sur la valeur ajoutée, il échet de mettre cette administration en mesure d'intenter une action en justice ou d'y défendre dans le cadre des recours contre des amendes fiscales tout comme c'est déjà le cas pour les recours contre des bulletins. Tel est l'objet de la modification de l'article 79 de ladite loi T.V.A.* » (Doc. Parl. n° 4858, sess, 2001-2002, Comm. des art., p. 8).

Le principe que les actions concernant les administrations sont intentées par l'Etat ou contre l'Etat connaît dès lors une exception en cas de recours formés sur base des articles 76 et 79 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la taxe sur la valeur ajoutée, le législateur ayant décidé de donner dans ces cas délégation à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES d'intenter des actions en justice ou d'y défendre.

Le moyen est donc de toute façon, quel que soit le contexte dans lequel il est invoqué, dénué de fondement.

Les intimés soulignent, encore, à raison qu'il ne sont, contrairement aux allégations des appelants selon lequel le tribunal d'arrondissement de Luxembourg aurait déjà toisé leur demande, pas dépourvus d'intérêt pour interjeter appel, alors que la juridiction du premier degré n'a accueilli que leur demande subsidiaire et qu'ils réitèrent en appel leur demande principale, rejetée par les juges de première instance et tendant à obtenir par voie de redressement fiscal la déductibilité à 100% de la taxe en amont.

Non autrement critiqués, les appels principal et par incident sont recevables.

Quant au fond

Remarques préliminaires.

Le litige a pour objet exclusif le recours dirigé par les époux **X.) -Y.)** contre le bulletin d'imposition du 13 mars 2001, valant taxation d'office en matière de T.V.A. pour l'année 1999.

Le bulletin précédent du 11 juillet 2000 a uniquement donné lieu à un recours devant le directeur de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES. La décision de ce dernier, qui contient le rejet des réclamations émises par **X.)** et constitue, selon toute évidence, la base de la décision actuellement litigieuse, n'a pas fait l'objet d'une procédure contentieuse.

Il est incontesté que l'immeuble visé ci-dessus, que les époux **X.) -Y.)** ont donné en location à une société commerciale afin de pouvoir opter pour l'application de la T.V.A., a, en cours de bail été sous-loué à un bureau d'assurances, exonéré de la T.V.A. (cf. article 44 i) de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée).

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES prétend avoir, eu égard à cette situation nouvelle survenue en cours de la première année d'utilisation, été en droit de procéder à une taxation d'office au sens de l'article 74 de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

Les bailleurs ont accepté par écrit (cf. ci-dessus) la situation préalable, prétendument créée à leur insu par leur locataire. Ils ont donc expressément ratifié son comportement, fût-il irrégulier à leur égard dans le passé. Leur admission prolongée et définitive – ostensiblement motivée par la même raison que leur consentement écrit – de toute violation contractuelle additionnelle invoquée de la part de la FIDUCIAIRE **SOC1.)** (restant au regard des éléments de la cause d'ailleurs essentiellement incertaine), doit être interprétée comme valant agréation tacite de la manière de procéder de cette dernière. La modification intervenue, gisant à la base des prétentions de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, ne peut être considérée comme étant restée complètement étrangère aux intimés alors qu'ils y ont adhéré expressément, voire, pour le surplus, implicitement, mais nécessairement. Le litige ne porte donc pas sur une situation nouvelle générée par le seul fait du locataire au détriment des propriétaires, contre laquelle ces derniers se sont insurgés et à laquelle ils cherchent à mettre un terme, mais vise une situation différente, émanée du locataire, mais en définitive admise par les propriétaires. Les raisons personnelles ayant incité les appelants à agir (souci de préserver leurs droits dans une situation issue du comportement initialement déloyal de la FIDUCIAIRE **SOC1.))** sont sans intérêt dans

ce contexte. Le litige est à toiser, compte tenu de ces circonstances concrètes de l'espèce.

La Cour d'appel se prononce exclusivement sur les moyens et arguments invoqués en instance d'appel relativement aux questions litigieuses qui lui sont soumises.

Le litige a pour objet le calcul de la T.V.A. opéré par l'administration et ayant pour prémisse la susdite situation modifiée.

Les pourcentages de T.V.A. – visés par les bulletins des 13 mars 2001 et 11 juillet 2000 – résultent des indications concordantes des parties.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES fait exposer à l'appui de ses prétentions que l'article 44, paragraphe 1 g) de la loi sur la T.V.A. exonère, en principe, la location de biens immeubles et que ce système entraîne, en cas de location à un assujetti, la conséquence de l'effet cumulatif de la taxe, dans la mesure où le propriétaire de l'immeuble inclut dans les loyer la T.V.A. supportée en amont, que la loi sur la TVA a, pour éviter de tels effet, permis à tout assujetti effectuant des opérations de location d'immeubles et destinées à un autre assujetti de renoncer à l'exonération prévue ; que l'option en question est soumise aux conditions énumérées par le règlement grand-ducal du 7 mars 1980 et subordonnée au contrôle préalable de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES ; que la procédure d'agrément serait dénuée d'intérêt, si l'option accordée, devait rester définitivement acquise nonobstant un changement ultérieur de la situation et notamment la disparition des conditions d'exercice. La partie appelante insiste spécialement sur l'article 2 dudit règlement grand-ducal du 7 mars 1980 déterminant les limites et les conditions de l'exercice du droit d'option pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée aux opérations immobilières, qui définit comme immeuble, au sens du règlement, tout immeuble ou partie d'immeuble représentant une unité distincte susceptible d'une jouissance privative. Il en résulterait que le droit d'option ne peut être exercé que par unité distincte susceptible d'une jouissance privative. Un complexe immobilier, composé de plusieurs unités distinctes, ne pourrait ainsi faire l'objet d'une option globale, chaque unité devant être considérée distinctement au regard de l'exercice du droit d'option.

La déclaration d'option des époux X.) -Y.) aurait, certes, initialement porté sur une seule unité, la situation aurait, néanmoins, changé suite à la sous-location. A partir de ce moment, l'immeuble serait à considérer comme ensemble immobilier, composé de deux unités distinctes susceptibles chacune d'une jouissance privative et devant, pour les besoins de l'option par le propriétaire-bailleur en matière de TVA, être suivie individuellement.

L'agrément d'option aurait perdu ses effets à la date du 1^{er} août 1999, alors qu'une caractéristique essentielle du contrat de bail – prohibition de la sous-location – aurait été modifiée. Les parties appelantes renvoient, encore, pour autant que de besoin à un arrêt rendu le 9 février 2000 par la Cour d'appel dans une affaire C. c/ L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES.

L'immeuble – bien d'investissement visé – ayant pendant la première année d'utilisation été employé pour effectuer à la fois des opérations exonérées ne donnant pas droit à déduction de la T.V.A. et à des opérations taxées donnant droit à déduction, il y aurait lieu d'appliquer le pro rata de déduction prévu à l'article 50 de la loi sur la TVA, soit 17 %. Le bulletin de taxation d'office du 13 mars 2001 aurait retenu, conformément à cet article, un redressement de la taxe en fonction, non pas du pro rata d'occupation de l'immeuble par le bureau d'assurances A.), mais du pro rata de la taxe en amont indûment déduite sur base de l'option privée d'effets.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES fait, en outre, observer qu'aux termes de l'article 14 du règlement grand-ducal du 7 mars 1980 : « *L'utilisateur ayant bénéficié de la déduction d'une taxe en amont est tenu de déclarer par écrit à l'administration dans le délai d'un mois tout changement dans l'utilisation de l'immeuble* » et qu'« *A défaut de régularisation de la part de l'utilisateur de l'immeuble, l'administration procédera d'office à la régularisation après l'expiration de l'année au cours de laquelle la modification d'utilisation a eu lieu* ». La même disposition énoncerait, par ailleurs, que « *lorsque... la taxe ayant grevé le coût de la construction, le prix d'acquisition ou les dépenses d'investissement a pu être déduite totalement ou partiellement par le propriétaire, il y a lieu à régularisation de la déduction dans son chef si, dans une des dix années qui suivent, l'utilisation de l'immeuble est modifiée par rapport à la situation initiale ayant conditionné cette déduction* ».

Etant évident que l'administration a, en l'occurrence, eu des doutes quant à l'exactitude des déclarations déposées, qui se basaient sur un agrément devenu caduc, il y aurait eu pour le moins une présomption suffisante pour procéder à une taxation d'office conformément à l'article 74 paragraphe 1^{er} de ladite loi. L'affirmation des juges du premier degré, selon laquelle la taxation d'office notifiée le 13 mars 2001 ne serait pas intervenue dans les conditions de la loi, se trouverait donc contredite.

Leur décision serait à réformer.

Les intimés soutiennent de leur côté à l'appui de leur demande principale tendant à la déductibilité intégrale de la taxe en amont, avoir signé la convention du 3 novembre 1999, suite à la violation par la FIDUCIAIRE SOC1.) de ses obligations, en vue de se prémunir contre

un sous-locataire récalcitrant en fin de bail principal. La situation resterait inchangée nonobstant leur acceptation de la sous-location. La FIDUCIAIRE **SOC1.)** serait toujours leur seul et unique cocontractant. Ils seraient étrangers aux problèmes ayant motivé le susdit redressement fiscal et il serait injuste qu'ils soient sanctionnés pour des fautes imputables à la FIDUCIAIRE **SOC1.)**. La jurisprudence invoquée par l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES serait, d'ailleurs, à leur avis inapplicable en l'espèce.

En ordre subsidiaire, ils insistent sur le fait que le redressement litigieux ne serait justifié qu'à concurrence du pro rata de l'immeuble occupé par le bureau d'assurances **A.)** 19,82%.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES rétorque que les époux **X.) -Y.)** aboutissent par une fausse interprétation des dispositions en matière de TVA à la conclusion que la déclaration d'option garderait sa validité, au motif que la FIDUCIAIRE **SOC1.)** serait restée leur unique locataire. Ils feraient abstraction de la situation nouvelle issue du changement de la destination de l'immeuble.

Insistant sur le fait que les intimés ont consenti à la sous-location, que la procédure d'agrément permet à l'administration de vérifier si les conditions d'exercice de l'option sont remplies et que l'utilité de cette procédure d'agrément se justifie notamment si un assujetti se trompe dans l'appréciation du respect des conditions et sur la qualité d'assujetti à la TVA, la partie appelante conclut, en ordre subsidiaire, au rejet des arguments présentés par les intimés.

Force est de constater que la demande d'option présentée par **X.)** à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES en vue de l'application de la T.V.A. en matière immobilière précisait qu'elle était relative à la maison litigieuse donnée en bail à la société à responsabilité limitée FIDUCIAIRE **SOC1.)** afin d'être utilisée exclusivement et dans toutes ses parties par le locataire à des activités conformes à son objet social, soit à des activités autorisant la déduction de la taxe en amont. L'agrément de l'administration est intervenue en fonction de ces données.

La maison a ensuite du fait du locataire, accepté par les bailleurs, été affectée pour partie aux activités professionnelles du bureau d'assurances **A.)** et pour partie à l'exploitation commerciale de la FIDUCIAIRE **SOC1.)**. Même si les époux **X.) -Y.)** et la FIDUCIAIRE **SOC1.)** restent toujours liés par le contrat de bail initial, il n'en reste pas moins que son objet a du fait de la dérogation exceptionnelle à l'article 10 été changé en ce sens que l'immeuble est seulement occupé pour partie par le locataire pour les besoins de son exploitation commerciale personnelle, l'autre partie étant destinée à la sous-location et utilisée pour l'activité d'un bureau d'assurances. Les circonstances indiquées dans la demande

d'option pour l'application de la T.V.A. sont donc devenues inexactes dans la mesure où l'immeuble est désormais seulement pour partie utilisé par le locataire à des activités autorisant l'option pour l'application de la T.V.A. Les deux activités commerciales étant exercées indépendamment dans deux parties distinctes de l'immeuble, l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES se prévaut, à raison, de deux unités distinctes susceptibles de jouissances privatives et à examiner séparément au regard de la demande d'option pour l'application de la T.V.A. La modification profonde entraînant l'inexactitude d'une partie importante des données ayant justifié l'agrément initiale de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, a autorisé cette dernière à revoir sa décision. Ayant dû avoir des doutes quant au bien-fondé du maintien de sa décision du fait du changement intervenu (l'affirmation afférente de la partie appelante quant à l'existence de ces doutes n'est pas contestée et d'ailleurs difficilement contestable dans la mesure où l'exploitation d'un bureau d'assurances à Ettelbruck n'est guère secrète et ne saurait avoir passé inaperçue) et la partie appelante ayant, selon toute évidence de l'accord des propriétaires, procédé à une visite des lieux (cf. susdit courrier de X.) du 29 septembre 2000 ne critiquant pas la manière de procéder de l'administration) pour vérifier l'immeuble, elle a, au vœu de l'article 74 § 1^{er} de la loi sur la T.V.A., compte tenu de ses constatations et alors que ses doutes n'ont pas pu être dissipés par les intéressés, été en droit de procéder à une taxation d'office.

Il appert des développements précédents que l'agrément telle que donnée par l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES à la demande d'option d'X.) ne se justifiait plus dans la situation objective ultérieure. Les époux X.) -Y.) restent exclusivement liés par contrat à la FIDUCIAIRE, mais ledit contrat dans sa version récente par eux accepté ne porte plus que pour partie sur des activités autorisant l'option en vue de l'application de la T.V.A.. Le bien-fondé de la demande d'option des intimés ne reposant pas seulement sur l'existence d'un bail commercial conclu avec un assujetti à la T.V.A., mais encore sur l'exercice effectif d'activités autorisant l'application de la T.V.A., le moyen avancé par les époux X.) -Y.) , selon lequel ils seraient sans lien avec le sous-locataire est dénué d'intérêt. Ayant accepté la nouvelle situation, ils ne sauraient se plaindre d'une injustice découlant des conséquences néfastes engendrées pour eux pour échapper aux prétentions de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES. La décision de cette dernière est fonction de la situation objective qu'ils ont acceptée dans leurs relations avec la FIDUCIAIRE (SO1.). Il s'ensuit que l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES a été habilitée à taxer d'office les intimés, suite à la révision de sa décision antérieure autorisant l'application de la T.V.A..

Elle se prévaut également à juste titre de ce qu'il faut, pour l'évaluation en l'occurrence de la T.V.A. – qui est un impôt sur le chiffre d'affaires – se référer aux critères et mode d'évaluation prévus à l'article 50 de la loi sur la T.V.A., et à son règlement d'exécution du 21 décembre 1979, qui sont étrangers de la surface immobilière occupée par les opérateurs respectifs.

Le moyen des époux X.) -Y.) ne saurait donc être accueilli.

Non autrement critiqué, le mode d'évaluation et de calcul de la T.V.A. préconisé par l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES dans son dernier bulletin est à admettre.

Il découle des considérations précédentes que le bulletin d'imposition du 13 mars 2001 est régulier et exact. Les intimés sont à débouter de leurs demandes tant principale que subsidiaire en ce qu'elles tendent à la déductibilité de la T.V.A. en amont respectivement dans son intégralité et à 80,18%. Le redressement fiscal sollicité, ayant pour prémisses des motifs injustifiés, ne saurait se concevoir.

L'appel est fondé dans les limites ci-dessus et le jugement déféré est à réformer en conséquence.

Succombant dans leurs prétentions dans les deux instances et étant à condamner aux frais, les époux X.) -Y.) , sont à débouter de leurs demandes en obtention d'une indemnité de procédure, basées sur l'article 240 du nouveau code de procédure civile, tant pour la première instance – la décision est à réformer aussi à cet égard – que pour l'instance d'appel.

Par ces motifs,

la Cour d'appel, deuxième chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement, sur le rapport oral du magistrat de la mise en état,

et en continuation de l'arrêt du 25 octobre 2006 ;

déclare les appels principal et par incident recevables ;

dit l'appel principal fondé ;

dit l'appel incident non fondé ;

réformant

dit non fondées les demandes principale et subsidiaire des époux X.) -Y.) et celle tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure en application de l'article 240 du nouveau code de procédure civile ;

confirme pour le surplus le jugement déferé ;

déboute les intimés de leur demande basée sur l'article 240 du nouveau code de procédure civile pour l'instance d'appel ;

condamne les époux X.) -Y.) aux frais et dépens des deux instances et en ordonne la distraction au profit de Maître François KREMER et de Maître Patrick BIRDEN, sur leurs affirmations de droit ;

déclare le présent arrêt commun à la société à responsabilité limitée FIDUCIAIRE SOC1.).