

Arrêt civil.

Audience publique du huit juillet deux mille quinze.

Numéro 39570 du registre.

Composition:

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

Entre :

1) ÉTAT DU GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG, ayant son ministère d'État à Luxembourg, 4, rue de la Congrégation,

2) ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, ayant sa direction à Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

appelants aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Patrick Kurdyban de Luxembourg en date du 25 janvier 2013,

comparant par Maître François Kremer, avocat à Luxembourg,

et :

X.), administrateur de sociétés, demeurant à (...),

intimé aux fins du susdit exploit Patrick Kurdyban,

comparant par Maître Patrick Kinsch, avocat à Luxembourg.

LA COUR D'APPEL:

Il est acquis en cause que **X.)** était propriétaire de plusieurs immeubles qui ont été donnés en location et soumis au régime de la TVA en vertu d'une déclaration d'option du 19 août 2005 faite conformément à l'article 44 paragraphe 1^{er} sous g) de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après « la loi sur la TVA ») et à l'article 1^{er} 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 aux opérations immobilières.

Lors d'une assemblée générale extraordinaire de la société en commandite par actions **SOC.1.)** du 15 décembre 2005, **X.)** a fait un apport en société de l'un de ses immeubles pour le prix de 6 184 131,39 euros.

Estimant qu'aucune TVA n'était due sur cette opération, il l'a déclarée dans la déclaration de la taxe sur la valeur ajoutée relative à l'exercice 2005 sous la rubrique I.B. (Exonérations et montants déductibles). N'étant pas d'accord avec ce point de vue, l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES (dénommée ci-après « l'AED »), a émis le 17 novembre 2009 un bulletin de taxation d'office relatif à l'exercice 2005 reprenant le prix de cession de l'immeuble en tant que partie du chiffre d'affaires imposable réalisé par **X.)** et demandant à ce dernier le paiement d'un montant de TVA supplémentaire de 927 765 euros. **X.)** s'est acquitté de ce montant le 18 décembre 2009.

Par exploit d'huissier de justice du 16 février 2010, **X.)** a assigné l'AED et, pour autant que de besoin, l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG (ci-après « l'ETAT ») à comparaître devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg afin de voir réformer le bulletin de taxation d'office du 17 novembre 2009 relatif à l'exercice 2005 et afin de voir condamner l'ETAT à lui rembourser le montant de 927 765 euros, avec les intérêts de retard au taux légal.

Pour leur part, l'AED et l'ETAT ont conclu à ce que le recours d'**X.)** soit déclaré non fondé et ont sollicité une indemnité de procédure de 5 000 euros.

Par un jugement du 28 novembre 2012, le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, siégeant en matière de TVA, a dit la demande fondée, a dit que c'est à tort que l'AED a soumis l'apport en société à la TVA, a condamné l'ETAT à payer à **X.)** le montant de 927 765 euros, avec les intérêts au taux légal à partir du 18 décembre 2009, jour du paiement, jusqu'à solde, et a débouté l'AED et l'ETAT de leur demande de paiement d'une indemnité de procédure.

Pour statuer ainsi, les premiers juges ont notamment considéré que :

- en vertu de l'article 2 a de la loi sur la TVA, les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti dans le cadre de son entreprise sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée,
- d'après l'article 9 paragraphe 1^{er} première phrase de la loi sur la TVA, est considérée comme livraison de bien le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire. Selon la dérogation prévue au paragraphe 2 de cette disposition, n'est pas considérée comme livraison de biens la cession, sous quelque forme que ce soit et à quelque titre que ce soit, d'une universalité totale ou partielle de biens à un autre assujetti. Dans ce cas, le cessionnaire est censé continuer la personne du cédant,
- l'article 15 paragraphe 1^{er} première phrase de la loi sur la TVA dispose qu'est considérée comme prestation de services toute opération qui ne

constitue ni une livraison, ni une acquisition intracommunautaire, ni une importation de biens. Le paragraphe 2 de cet article prévoit la même dérogation que le paragraphe 2 de l'article 9,

- les articles 9 et 15 susmentionnés sont la transposition exacte en droit luxembourgeois de la directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 d'après laquelle « *les Etats membres peuvent considérer que, à l'occasion de la transmission, à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens, aucune livraison de biens n'est intervenue et que le bénéficiaire continue la personne du cédant* »,

- la directive ne définit pas la notion de « *transmission, à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens* »,

- saisie d'une question préjudicielle, la Cour de Justice de l'Union Européenne (ci-après « la CJUE ») a, dans l'arrêt **SOC.2.)** sàrl du 27 novembre 2003 (Affaire C-497/01) interprété cette notion comme couvrant le transfert d'un fonds de commerce ou d'une partie autonome d'une entreprise, comprenant des éléments corporels et, le cas échéant, incorporels qui, ensemble, constituent une entreprise ou une partie d'entreprise susceptible de poursuivre une activité économique autonome,

- l'entreprise gérée par **X.)** se compose de plusieurs im-meubles, pouvant tous être exploités individuellement et séparément, et constituant une partie d'une entreprise susceptible de poursuivre une activité économique autonome,

- dans l'éventualité où **X.)** se sépare de l'un de ses immeubles, il cède une universalité partielle de biens, dans le sens que la CJUE donne à cette notion,

- c'est à tort que l'AED a soumis l'apport en société réalisé le 15 décembre 2005 à la TVA,

- la demande en remboursement du montant de 927 765 euros ne fait pas l'objet de contestations,

- comme l'assujetti est contraint par l'article 76 paragraphe 2 al.2 première phrase de la loi sur la TVA en vigueur au moment de la taxation d'office, de s'acquitter de la taxe dans le mois de la notification du bulletin de taxation, nonobstant l'exercice d'une voie de recours, **X.)** peut prétendre à des intérêts de retard à partir du jour du paiement (18 décembre 2009).

Par exploit d'huissier de justice du 25 janvier 2013, l'ETAT et l'AED ont régulièrement relevé appel de ce jugement qui leur a été signifié le 17 décembre 2012.

La position des appelants

Ils concluent, par réformation de cette décision, à voir déclarer non fondé le recours d'**X.**) contre le bulletin d'impôt émis le 17 novembre 2009 et étant relatif à l'année 2005. Ce serait à juste titre que l'AED a émis le bulletin de taxation d'office incriminé.

A cet effet, ils font valoir que toute TVA facturée est due, conformément à l'article 26 paragraphe 2 de la loi sur la TVA.

En l'espèce, l'apport de l'immeuble à la société **SOC.1.)** S.C.A. aurait été acté dans l'acte de l'assemblée générale extraordinaire du 15 décembre 2005 (ci-après « l'acte d'AGE »). Cet acte préciserait que le bien est transféré sous régime TVA et que l'acte d'AGE tient lieu de facture. Il comporterait toutes les mentions nécessaires à l'établissement d'une facture imposées par la loi sur la TVA, et calculerait le montant de la TVA à payer (927 765 euros). Ce serait en contradiction flagrante du traitement TVA qu'il a lui-même réservé à l'acte d'apport tenant lieu de facture qu'**X.)** a reporté dans sa déclaration de TVA pour l'année 2005 le montant de l'apport de l'immeuble comme chiffre d'affaires exonéré de TVA. Cette facturation n'aurait pas fait l'objet d'une correction ou rectification ultérieure visant à annuler le montant de TVA initialement facturé.

Le jugement est également critiqué en ce qu'il a considéré que le transfert de l'immeuble d'**X.)** constitue une cession d'une universalité totale ou partielle de biens.

La commune intention des parties à l'acte d'AGE aurait été le seul transfert de l'immeuble et non pas celui d'une branche d'activité, la preuve en étant que l'acte d'AGE ferait uniquement état du transfert de l'immeuble et des parties communes, sans mentionner un transfert simultané d'entreprise ou un transfert des contrats de location en cours ou de tout autre élément corporel ou incorporel autre que l'immeuble.

L'article 9 paragraphe 2 de la loi sur la TVA viserait la cession d'une universalité d'éléments corporels ou incorporels utilisés par le cédant pour exercer une activité économique et étant nécessaires à la continuation de cette activité par le cessionnaire. Le bénéficiaire du transfert devrait avoir l'intention d'exploiter le fonds de commerce ou la partie d'entreprise transmise. Or, l'accord de la société **SOC.1.)** S.C.A. et d'**X.)** ne concernerait en l'occurrence que l'apport de l'immeuble seul. La continuité des contrats de location liés à l'immeuble ne serait que la conséquence automatique et intrinsèque de la transmission de l'immeuble et ne caractériserait pas l'intention du bénéficiaire de continuer l'exploitation du bien. Aucune trace écrite n'existerait quant à l'intention du cessionnaire de poursuivre l'activité économique du cédant.

Lorsqu'un assujetti acquiert un bien isolé, cette opération pourrait être considérée comme un investissement commercial normal, soumis au droit commun de la TVA. Le tribunal ne préciserait pas en quoi la cession d'un seul immeuble (à l'exclusion des autres immeubles détenus) avec la transmission intrinsèque des contrats liés à l'immeuble, constitue une ex-

ception devant recevoir la qualification de transmission d'universalité de biens et étant soumise à un régime dérogatoire en matière de TVA.

De plus, la solution retenue par le tribunal contreviendrait à celle du législateur en matière de TVA immobilière. En effet, les cessions immobilières seraient par principe exonérées de TVA, l'assujettissement des cessions immobilières n'étant prévue par la réglementation sur la TVA qu'à titre dérogatoire. Ainsi, un investisseur se portant acquéreur d'un immeuble serait assuré d'acquérir un immeuble libre de toutes obligations fiscales liées à la TVA, sauf vente expressément réalisée sous le régime de l'option à la TVA. En plaçant d'office toute cession d'immeuble hors du champ d'application de la TVA (conformément aux articles 9 paragraphe 2 et 15 paragraphe 2 de la loi sur la TVA), le cessionnaire d'un tel bien s'exposerait au risque de devoir régulariser la taxe dans l'hypothèse où il a acquis un bien loué sous le régime de l'option, ce qu'il aurait pu ignorer si le cédant ne le lui a pas signalé.

Subsidiairement et soulignant que la CJUE ne s'est prononcée dans l'arrêt **SOC.2.)** du 7 novembre 2003 sur la notion de transmission *d'universalité totale ou partielle de biens* que dans le cadre de la transmission d'un fonds de commerce (donc d'une pluralité de biens corporels et incorporels) et non pas dans celui de la transmission d'un immeuble unique, les appelants demandent à la Cour de surseoir à statuer et de présenter à la CJUE la question préjudicielle suivante :

« Lorsqu'un Etat membre a exercé l'option, ouverte par l'article 5, paragraphe 8, de la sixième directive en matière de TVA, de ne pas considérer comme livraison de biens la cession d'une universalité totale ou partielle de biens, convient-il de considérer comme cession d'une « universalité totale ou partielle de biens » la cession (ou l'apport en société) d'un immeuble individuel réalisé en continuité d'exploitation, c'est-à-dire moyennant reprise, par le cessionnaire, des contrats de location conclus avec les locataires par l'ancien propriétaire ?

Si la réponse à la première question est affirmative, la disposition précitée est-elle toujours applicable dans le cas où la cession porte uniquement sur un des treize immeubles détenus par l'assujetti ? ».

Concernant la demande de remboursement de la TVA payée, ce montant facturé par **X.)** pour l'apport de l'immeuble aurait été répercuté sur la société **SOC.1.)** S.C.A., qui l'aurait porté en déduction et récupéré. Le fait de déférer à cette demande reviendrait à attribuer à **X.)** un avantage indu et à violer le principe de la neutralité de la taxe.

La position de l'intimé

L'intimé conclut au rejet de l'appel.

Il expose que lors de la préparation de l'apport en société litigieux, ses conseils fiscaux auraient approché l'AED pour la convaincre que cette opération ne serait pas à qualifier de livraison d'un bien, susceptible d'être assujettie, comme telle, à la TVA. Conscients du désaccord de l'AED, ils lui auraient annoncé par courrier du 1^{er} août 2005 qu'une option pour la

soumission de l'opération à la TVA serait introduite, mais ce uniquement à titre subsidiaire, dans l'hypothèse où l'AED, respectivement les juridictions éventuellement saisies d'un recours, estimerait que l'apport de l'immeuble ne pourrait pas être qualifié de cession d'universalité totale ou partielle de biens au sens de l'article 9 paragraphe 2 de la loi sur la TVA.

L'acte d'AGE de la société **SOC.1.)** serait explicite en ce qui concerne le caractère purement subsidiaire de l'option pour la TVA lors de l'apport de l'immeuble. En effet, il stipulerait à la rubrique « *Option pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée* » que :

«

SOC.1.) *est d'avis que l'apport de cet immeuble constitue une cession d'une universalité totale ou partielle de biens en application des articles 9.2 et 15.2 de la loi sur la TVA et donc une opération qui se situe en dehors du champ d'application de la loi TVA pour laquelle une option pour l'application de la TVA est impossible.*

L'administration de l'Enregistrement ne partage pas ce point de vue ce qui oblige les souscripteurs à appliquer la TVA à cet apport pour éviter une régularisation dans leur chef de la taxe en amont déduite au cours de 10 années précédant l'apport.

SOC.1.) *déclare expressément ne pas accepter le principe d'une facturation TVA (qui par ailleurs ouvrirait dans son chef une nouvelle période de régularisation de 10 années portant sur l'intégralité de la taxe facturée lors de l'apport), sauf dans l'hypothèse où le point de vue de l'Administration de l'Enregistrement serait validé par les instances de recours compétentes.*

*Les souscripteurs déclarent expressément renoncer au privilège du vendeur qui pourrait éventuellement découler du non-paiement de la TVA par **SOC.1.)** jusqu'au jour de la décision par les instances compétentes ».*

L'intimé aurait été contraint de facturer à **SOC.1.)** la TVA de 927 765 euros et de payer ce montant à l'ETAT.

Concernant le moyen tiré de ce que toute TVA facturée est due, l'article 26 paragraphe 2 de la loi sur la TVA ne serait pas en cause dans le présent litige. Pour que cette règle s'applique et fasse obstacle à la demande de remboursement de TVA facturée à tort, il faudrait être en présence d'une facturation de mauvaise foi de la TVA dans une opération non assujettie ou assujettie différemment. Cette disposition aurait pour but d'assurer le paiement de la taxe et d'éviter ou de sanctionner d'éventuelles manipulations frauduleuses de la part d'assujettis ou de non-assujettis.

Le principe selon lequel toute TVA facturée est due ne s'appliquerait pas lorsque celui qui « *facture* » la TVA le fait en soulignant sa véritable position au sujet de l'exigibilité de la TVA.

La Cour de Justice de l'Union Européenne aurait jugé dans l'arrêt Genius Holding du 13 décembre 1989 (affaire C-342/87) qu' « *il appartient aux Etats membres de prévoir dans leurs ordres juridiques internes, la possibilité de correction de toute taxe indument facturée. Dès lors que l'émetteur de la facture démontre sa bonne foi* ».

En l'espèce, l'intimé serait de parfaite transparence et bonne foi : il aurait annoncé son point de vue dès avant l'opération d'apport en société. Il aurait eu le souci d'assurer l'assujettissement continué à la TVA, pour éviter une régularisation de la TVA en amont déduite lors des investissements sur l'immeuble.

L'intimé se réfère également à l'arrêt de la Cour de Justice de l'Union Européenne Schmeink du 19 septembre 2000 (affaire C-454/98) selon lequel lorsque l'émetteur de la facture a, en temps utile, éliminé complètement le risque de perte fiscale, la taxe indument facturée doit pouvoir être régularisée, sans qu'une telle régularisation puisse être subordonnée à la bonne foi de l'émetteur de la facture.

Par ailleurs, les premiers juges auraient correctement interprété la notion de cession « *d'universalité totale ou partielle de biens* » prévue à l'article 5 paragraphe 8 de la directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 et le jugement serait à confirmer. Cette notion engloberait bien, en droit de la TVA, la cession en continuité d'exploitation d'un seul immeuble, ceci d'autant plus qu'en termes économiques, un immeuble de bureau représenterait un ensemble de biens (un terrain avec un potentiel de reconstruction d'un immeuble différent, une construction pouvant même être divisée en lots, un ou plusieurs baux susceptibles d'exploitation économique). Il y aurait lieu de faire abstraction d'une approche purement civiliste et littérale de la notion « *d'universalité de biens* » mais d'apprécier ce concept par rapport à son contexte et à son but. Rien n'indiquerait que seule la cession d'un fonds de commerce ou d'un autre ensemble de plusieurs biens formant un tout puisse être qualifiée de cession d'universalité de biens.

L'intimé se réfère à l'appui de son analyse à un arrêt du 30 avril 2009 du Bundesfinanzhof.

Quant à l'existence d'une continuité d'exploitation, elle ne serait pas conditionnée par le fait que le bénéficiaire de la transmission de l'immeuble ait exprimé son intention de continuer à exploiter le bien. La continuation de l'exploitation du bien, c'est-à-dire la continuation par le bénéficiaire de la cession des contrats de bail conclus par le cédant, serait la conséquence nécessaire de la cession d'un immeuble, dès lors qu'un contrat de bail est en cours. Il ne serait légalement pas possible au bénéficiaire de la transmission de l'immeuble de ne pas assumer la qualité de bailleur et de ne pas continuer l'exploitation du bien.

Ceci dit, **SOC.1.**), étant un fonds immobilier dont l'objet consiste à détenir et louer des immeubles, aurait signé à la date de l'apport de l'immeuble des déclarations d'option à la TVA relative à trois baux représentant la totalité des surfaces louées. Lors de l'évaluation de l'immeuble effectuée à la requête de **SOC.1.**), le rendement locatif futur de l'immeuble aurait été pris en considération. Tout ceci témoignerait de ce qu'une continuation de l'exploitation de l'immeuble correspondait à l'intention de **SOC.1.**)

Le moyen des appelants quant au cessionnaire d'un immeuble pouvant se trouver dans l'ignorance que le bien a été loué sous le régime de l'option pour la TVA, et s'exposant ainsi au risque de devoir régulariser la TVA en

cas de changement de la personne du locataire serait un argument de pure opportunité ne pouvant prévaloir sur l'application correcte de la loi fiscale.

La saisine de la CJUE d'une question préjudicielle ne s'imposerait pas étant donné que la directive serait suffisamment claire et qu'elle n'aurait pour effet que de retarder l'issue du présent litige.

Quant au remboursement de la TVA, le droit au remboursement de la TVA induit payée serait un droit de l'intimé, ne pouvant être affecté par la situation fiscale d'autrui (**SOC.1.**). Cette dernière ayant effectivement procédé à la déduction de la TVA, il appartiendrait à l'AED qu'elle exige de **SOC.1.** la restitution du montant correspondant à la TVA en amont ayant été déduite à tort.

La réplique des appelants

L'article 26 paragraphe 2 de la loi sur la TVA comporterait une seule condition d'application : le fait qu'un montant de TVA figure sur une facture. La bonne ou mauvaise foi de l'émetteur de la facture serait indifférente. D'après la CJUE (arrêt du 31 janvier 2013, affaire C-643/11), la taxe sur la valeur ajoutée mentionnée sur une facture serait due, indépendamment de l'existence effective d'une opération imposable.

Il n'y aurait aucun équivoque quant à l'intention des parties de soumettre l'opération litigieuse à la TVA. Dans le cas contraire, aucune déclaration d'option n'aurait été déposée auprès de l'AED et aucune TVA ne serait renseignée dans l'acte d'AGE. Il y aurait là libre choix de l'intimé, dicté par la volonté de ne pas devoir procéder à des régularisations de TVA.

Quant à l'interprétation de la notion de cession d'universalité totale ou partielle de biens, les appelants reconnaissent qu'elle devrait être effectuée non pas de manière purement civiliste, mais selon les critères de la directive, tels que définis par la CJUE en vue de l'application uniforme de la TVA au sein de l'Union Européenne.

L'appréciation du litige

Il convient d'examiner tout d'abord le moyen tiré de l'article 26 paragraphe 2 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, aux termes duquel la taxe est due par toute personne qui mentionne la taxe sur la valeur ajoutée sur une facture.

Selon l'intimé, cet article ne s'appliquerait qu'en cas d'une facturation de mauvaise foi de la TVA dans une opération non assujettie ou assujettie différemment.

Cette disposition est la transposition en droit luxembourgeois de l'article 21 paragraphe 1 sous c) de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires.

Dans des conclusions prises préalablement à un arrêt du 18 juin 2009 (affaire C-566/07 St./ S.) BV) rendu par la Cour de Justice de l'Union Européenne, qui avait été saisie d'une question préjudicielle quant à l'interprétation de l'article 21 paragraphe 1, sous c) de la directive susmentionnée et quant à la question de savoir si l'émetteur d'une facture est redevable de la TVA d'un Etat membre mentionnée sur cette facture, même si la prestation n'était en réalité pas imposable dans cet Etat, l'avocat général a conclu que :

- l'objet et la finalité de l'article 21 paragraphe 1, sous c) de la sixième directive s'opposent à ce que la dette fiscale au sens de cette disposition dépende de la condition supplémentaire que la taxe mentionnée résulte effectivement d'une opération imposable dans l'Etat concerné,
- cette disposition vise à exclure tout risque de perte de recettes fiscales du fait de l'utilisation de la facture par son destinataire pour la déduction de la taxe,
- en mentionnant la TVA dans une facture, l'émetteur donne l'impression d'avoir effectué une opération imposable et de s'être acquitté ou de vouloir s'acquitter de la TVA, et il doit être rendu responsable du paiement de la taxe mentionnée, tant que la facture n'est pas corrigée et que le risque de perte fiscale n'a pas été écarté,
- l'article 21 paragraphe 1, sous c) est à interpréter dans le sens que l'émetteur d'une facture mentionnant la TVA d'un Etat membre est redevable de cette TVA dans ledit Etat membre, même lorsqu'en réalité, la prestation n'y était pas imposable.

Dans cet arrêt du 18 juin 2009, la Cour de justice a retenu que les personnes, qui mentionnent la TVA sur une facture ou tout document en tenant lieu, sont redevables de la TVA mentionnée sur une facture, indépendamment de toute obligation de l'acquitter en raison d'une opération soumise à la TVA.

Dans un arrêt du 31 janvier 2013 (affaire C-643/11, LKV-56 EOOD), la Cour de Justice de l'Union Européenne, saisie d'une question préjudicielle au sujet de l'interprétation de l'article 203 de la directive 2006/112 (qui a succédé à l'article 21 paragraphe 1, sous c) de la sixième directive

77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 et qui dispose que « *la TVA est due par toute personne qui mentionne cette taxe sur une facture* »), et notamment de la question de savoir si la TVA mentionnée sur une facture est due indépendamment de l'existence effective d'une opération imposable, retient que :

- le risque de perte de recettes fiscales n'est pas complètement éliminé tant que le destinataire d'une facture mentionnant indument une TVA est encore susceptible de l'utiliser aux fins de déduction de la TVA,
- l'obligation stipulée à l'article 203 de cette directive vise à éliminer le risque de perte de recettes fiscales que peut engendrer le droit à déduction prévu aux articles 167 et suivants de ladite directive,
- eu égard à cet objectif, ladite obligation est limitée par la possibilité, à prévoir par les Etats membres dans leurs ordres juridiques internes, de corriger toute taxe indument facturée, dès lors que l'émetteur de la facture démontre sa bonne foi ou lorsque celui-ci a, en temps utile, éliminé complètement le risque de perte de recettes fiscales,
- en réponse à la question préjudicielle ci-dessus spécifiée, la TVA mentionnée sur une facture par une personne est due par celle-ci indépendamment de l'existence effective d'une opération imposable.

En l'espèce, force est de constater que l'intimé a librement choisi d'effectuer en date du 19 août 2005 une déclaration d'option pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée en matière immobilière et il a tout aussi librement et sciemment choisi de facturer la TVA dans le cadre de l'apport en société de l'immeuble litigieux, alors qu'il n'y était nullement contraint. L'acte d'AGE du 15 décembre 2005, qui précise tenir lieu de facture, prévoit la mise en compte d'une TVA de 15% et la chiffre au montant de 927 765 euros.

L'acte d'AGE stipule que « ...**SOC.1.)** *déclare expressément ne pas accepter le principe d'une facturation TVA (qui par ailleurs ouvrirait dans son chef une nouvelle période de régularisation de 10 années portant sur l'intégralité de la taxe facturée lors de l'apport), sauf dans l'hypothèse où le point de vue de l'Administration de l'Enregistrement serait validé par les instances de recours compétentes.*

*Les souscripteurs déclarent expressément renoncer au privilège du vendeur qui pourrait éventuellement découler du non-paiement de la TVA par **SOC.1.)** jusqu'au jour de la décision par les instances compétentes ».*

Concernant la question de savoir s'il y a eu en l'espèce élimination complète d'un risque de perte de recettes fiscales, la Cour constate qu'il n'est ni soutenu ni établi que la société **SOC.1.)** n'a pas payé la TVA litigieuse et qu'elle s'est abstenue, dans ses déclarations de TVA de l'année 2005 et des années suivantes, de déduire la TVA en amont correspondant à l'opération litigieuse.

Dans le cadre de l'opération d'apport, l'intimé ne s'est pas assuré de l'engagement de la société en commandite par actions **SOC.1.)** de renoncer à faire valoir son droit à déduction de la TVA dans l'hypothèse où il s'avèrerait, suite à une décision de l'AED ou à l'issue d'un recours, que l'intimé ne soit pas tenu au paiement de la TVA incriminée.

Il ne peut donc être considéré comme ayant éliminé complètement en temps utile tout risque de perte de recettes fiscales.

Dans ces circonstances, une quelconque correction de la taxe n'est pas envisageable.

En application de l'article 26 paragraphe 2 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, la TVA mentionnée dans l'acte d'AGE tenant lieu de facture est due par l'intimé.

C'est donc à bon droit que l'AED a soumis l'apport en société à la TVA et a émis le 17 novembre 2009 un bulletin de taxation d'office relatif à l'exercice 2005 demandant à l'intimé le paiement d'un montant de TVA supplémentaire de 927 765 euros. Le recours de l'intimé est dès lors, par réformation du jugement entrepris, à déclarer non fondé.

Il s'avère ainsi inutile d'examiner la question préjudicielle formulée par les appelants.

Par ces motifs,

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

reçoit l'appel,

le dit fondé,

réformant,

dit non fondée la demande d'**X.**) tendant à voir réformer le bulletin de taxation d'office du 17 novembre 2009 relatif à l'exercice 2005 et à voir condamner l'ETAT à lui rembourser le montant de 927 765 euros,

décharge pour autant que de besoin l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG de la condamnation prononcée contre lui,

condamne **X.**) aux frais et dépens des deux instances, avec distraction au profit de Maître François KREMER, sur ses affirmations de droit.