

Arrêt N° 174/20 – II-CIV

Arrêt civil

Audience publique du neuf décembre deux mille vingt

Numéro CAL-2020-00074 du rôle

Composition:

Christiane RECKINGER, présidente de chambre,
Carine FLAMMANG, premier conseiller,
Marianne EICHER, premier conseiller, et
Amra ADROVIC, greffier assumé.

E n t r e :

1) l'ÉTAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, représenté par son Ministre d'État actuellement en fonctions, et pour autant que de besoin pris en la personne de Monsieur le Ministre des Finances, Ministère des Finances, établi à L-1352 Luxembourg, 4, rue de la Congrégation,

2) l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA, représentée par son directeur actuellement en fonctions, établie à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

appelants aux termes d'un exploit de l'huissier de justice suppléant Christine KOVELTER, en remplacement de l'huissier de justice Frank SCHAAL de Luxembourg, du 18 décembre 2019,

comparant par CLIFFORD CHANCE, société en commandite simple, inscrite à la liste V du Tableau de l'ordre des avocats du Barreau de Luxembourg, établie à L-1330 Luxembourg, 10, boulevard G.D. Charlotte, représentée pour les besoins de la présente par Maître Albert MORO, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg,

e t :

la société anonyme SOC1) S.A., établie et ayant son siège social à L-(...), représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, inscrite au registre de commerce et des sociétés sous le numéro B (...),

intimée aux termes du prédit exploit KOVELTER,

comparant par LOYENS & LOEFF LUXEMBOURG s.à r.l., établie et ayant son siège social à L-2540 Luxembourg, 18-20, rue Edward Steichen, inscrite à la liste V du Tableau de l'ordre des avocats du Barreau de Luxembourg, représentée aux fins de la présente procédure par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg.

LA COUR D'APPEL :

Le complexe immobilier dénommé « (...) » construit au (...) à (...) par la société **SOC2)** Sicav-Fis ayant été apporté au capital social de la société anonyme **SOC1)**, les droits et obligations découlant d'un contrat de bail conclu le 14 mai 2012 entre la société **SOC2)** Sicav-Fis et la société **SOC3)**, en abrégé **SOC3)**, ont été repris par la société **SOC1)**

Par déclaration entrée auprès de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA (ci-après l'AEDT) le 31 août 2012, la société **SOC2)** Sicav-Fis, ensuite par déclaration entrée auprès de l'AEDT le 9 octobre 2012, la société **SOC1)**, ont demandé à l'AEDT, sur base du contrat du 14 mai 2012 et de l'article 45 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la TVA, désignée ci-après la loi TVA, à voir soumettre la location dudit immeuble au régime de la TVA, déclarations d'options qui ont été agréées par l'AEDT le 4 septembre respectivement le 15 octobre 2012, avec effet au 1^{er} septembre 2014.

Ledit contrat de bail du 14 mai 2012, joint aux déclarations d'option soumises à l'AEDT, prévoyait, notamment, que le bail est conclu pour une durée de douze années consécutives et qu'« aucun loyer n'est dû pendant la période nécessaire à l'installation totale du Preneur après l'agrément (cette période d'installation étant limitée, du point de vue de la gratuité du loyer, à trois mois à compter du jour de l'agrément), ni pendant la première année de location suivant la période d'installation. Le premier paiement de Loyer [...] ne sera donc dû qu'à partir de la plus prochaine des deux dates suivantes : - soit le premier jour du treizième mois suivant la fin de l'installation du Preneur - soit le premier jour du seizième mois suivant l'agrément ». Le bâtiment a été agréé le 18 septembre 2014 et le premier loyer a été facturé le 18 novembre 2015 pour la période du 19 décembre 2015 au 31 décembre 2015.

Suivant procès-verbaux des 31 octobre et 16 novembre 2016, l'AEDT a procédé au contrôle des déclarations de TVA et a procédé, sur base

de l'article 53, paragraphe 2, de la loi TVA à la régularisation d'office de 1/10ième des taxes en amont sur les années 2012 à 2015. Suite à la réclamation de la société **SOC1**), le Directeur de l'AEDT a maintenu par décision du 19 mai 2017 la taxation d'office au motif qu'en raison de la période de gratuité de loyer s'étendant du 19 septembre 2014 au 18 décembre 2015, la société **SOC1**) a consenti une libéralité, n'a pas généré de recettes et n'a partant pas réalisé une activité économique au sens de l'article 5 de la loi TVA.

Saisi de la demande de la société **SOC1**) dirigée contre l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG (ci-après l'ETAT) et l'AEDT tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision du Directeur de l'AEDT du 19 mai 2017 et des bulletins de taxation d'office du 17 novembre 2016 ainsi qu'au paiement d'intérêts de retard et d'une indemnité de procédure, le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, par jugement du 5 juin 2019, a dit irrecevable la demande de la société **SOC1**) en ce qu'elle porte sur des intérêts de retard et a, pour le surplus, dit la demande recevable et fondée, annulé la décision du Directeur de l'AEDT du 19 mai 2017 portant la référence Corr. TVA/CB/93940, renvoyé le dossier devant l'AEDT afin qu'elle procède à la rectification des bulletins de taxation d'office du 17 novembre 2016 portant sur les années 2012 à 2015, condamné l'AEDT et l'ETAT au paiement d'une indemnité de procédure de 5.000 euros sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile et débouté l'AEDT et l'ETAT de leurs demandes formulées à ce titre.

De ce jugement, signifié le 20 novembre 2019, l'ETAT et l'AEDT ont relevé appel suivant exploit d'huissier du 18 décembre 2019.

Les appelants reprochent aux juges de première instance d'avoir accueilli favorablement la demande en réformation de la décision directoriale de l'AEDT.

Pour statuer ainsi, le tribunal a retenu que le contrat de bail conclu le 14 mai 2012 est à qualifier d'opération unique et globale et, qu'en application des principes dégagés par la CJUE, notamment, dans son arrêt « Imofloresmira », la société **SOC1**) conserve son droit à déduction de la TVA d'amont, malgré l'existence d'une période de gratuité de 15 mois stipulée dans le contrat de bail.

L'AEDT réitère ses moyens présentés en première instance et estime que la régularisation de la taxe en amont dans le chef de la société **SOC1**) est à opérer selon le régime de régularisation normal prévu par les dispositions de l'article 53, paragraphe 2, de la loi TVA et du règlement grand-ducal du 3 mars 1980, cette procédure de régularisation étant déclenchée lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions interviennent, respectivement lorsque des modifications du droit à déduction interviennent. Elle relève que durant la période du

19 septembre 2014 au 18 décembre 2015, il n'existait pas d'activité économique et que les biens et services acquis en amont n'ont pas été utilisés dans le cadre d'une activité taxable au cours de cette période et tombent dès lors en dehors du champ de la TVA.

A titre subsidiaire, l'AEDT considère que la gratuité accordée par la société **SOC1)** à son locataire constitue un acte de gestion anormal, sinon un abus de droit.

Les appelants concluent, dès lors, par réformation du jugement entrepris, à voir dire que la décision de régularisation de l'AEDT est justifiée.

A titre plus subsidiaire, les appelants sollicitent le renvoi devant la CJUE aux fins de voir poser des questions préjudicielles.

Ils demandent finalement l'allocation d'une indemnité de procédure de 2.500 euros pour chacune des deux instances.

La société **SOC1)** soulève l'irrecevabilité de l'acte d'appel pour défaut de constitution d'avocat à la Cour régulière.

Quant au fond, l'intimée réitère ses moyens présentés en première instance et conclut à la confirmation du jugement déferé par adoption des motifs des juges de première instance.

Elle souligne, notamment, que le contrat de bail est unique et indivisible et constitue une opération à titre onéreux affectée de certains aménagements au regard des paiements. L'AEDT se prévaudrait désormais en instance d'appel d'une mise à disposition à titre gratuit, alors qu'en première instance elle aurait invoqué l'existence d'une libéralité portant sur la période litigieuse.

L'intimée s'oppose à la demande subsidiaire des parties appelantes tendant à voir poser des questions préjudicielles à la CJUE et sollicite l'allocation d'une indemnité de procédure de 10.000 euros pour l'instance d'appel.

Appréciation de la Cour

Quant à la recevabilité de l'acte d'appel, la société **SOC1)** fait valoir que la société Clifford Chance SCS qui s'est constituée n'est pas représentée par un avocat inscrit sur la liste I mais par son associé commandité, une société inscrite sur la liste V du tableau de l'Ordre des avocats, l'associé commandité étant lui-même représenté par un avocat inscrit sur la liste I. Par conséquent, la condition procédurale selon laquelle la personne morale constituée doit être représentée par

un avocat inscrit sur la liste I du tableau ne serait pas remplie et l'acte d'appel vicié de nullité.

L'article 8 (11) de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat dispose :

« Dans les actes relevant de l'exercice de la profession d'avocat au Luxembourg, la personne morale devra être représentée par un avocat inscrit à un Ordre prévu par la présente loi. Pour les actes requérant le ministère d'avocat à la Cour, la personne morale doit être représentée par un avocat inscrit à la liste I du tableau. Sa signature devra être identifiée par ses noms et prénom suivi de la désignation et de la forme de la société ou association qu'il représente ».

Tel que le font plaider à bon droit les parties appelantes, le libellé de la constitution d'avocat de la société Clifford Chance SCS satisfait à l'exigence de la loi, de sorte qu'elle est régulière. En effet, dans la mesure où la société Clifford Chance SCS qui s'est constituée pour les parties appelantes est représentée, certes indirectement mais valablement, par un avocat inscrit sur la liste I, étant noté qu'il n'est pas contesté que Me Moro soit inscrit sur la liste I, le moyen de nullité de l'acte d'appel est à rejeter.

L'appel ayant par ailleurs été relevé dans les forme et délai de la loi, il est recevable.

Quant au fond, l'AEDT reproche au jugement entrepris d'« aboutir à court-circuiter » le mécanisme de régulation des déductions prévu par la loi TVA en son article 53.

L'AEDT estime que la non déduction de la taxe en amont grevant la construction est la conséquence de la mise à disposition gratuite prolongée de l'immeuble, voire de l'absence d'activité économique tendant à la réalisation de recettes. La location immobilière s'analyserait en une prestation de services et la rétribution du prestataire constituerait la contre-valeur effective du service fourni, la rémunération devant faire l'objet d'un versement en numéraire consistant en un montant déterminé et déterminable. L'AEDT évoque à cet égard l'arrêt « Tolsma » de la CJUE du 3 mars 1994. Aucun loyer n'ayant été perçu pendant la période du 19 septembre 2014 au 18 décembre 2015, il n'existerait pendant cette durée pas de fait générateur de la taxe empêchant ainsi toute déductibilité de la taxe supportée en amont par la société **SOC1**)

C'est par une motivation correcte et exhaustive, à laquelle la Cour souscrit, que le tribunal a relevé que le principe d'un mécanisme de régulation est prévu par l'article 53 de la loi TVA, en ses paragraphes 1 et 2 et que le cadre légal luxembourgeois distingue ainsi deux mécanismes de régulation distincts aux champs d'application

différents, à savoir, d'une part, le mécanisme de régulation normal et, d'autre part, un mécanisme de régularisation dérogatoire. Le tribunal a encore retenu à juste titre qu'en l'occurrence, le droit à déduction dont la société **SOC1**) se prévaut découle de l'option par elle déclarée en vue de soumettre la location de l'immeuble à la TVA, de sorte que le mécanisme de régulation qu'entend mettre en œuvre l'AEDT relève des articles 14 et 19 du règlement grand-ducal du 7 mars 1980, auxquels le paragraphe 2 de l'article 53 renvoie, et que sous ce régime d'exception, il faut rechercher si « l'utilisation de l'immeuble est modifiée par rapport à la situation initiale ayant conditionné cette déduction ».

A l'instar des juges de première instance, la Cour constate que tel n'est pas le cas en l'espèce.

Il importe en effet de rappeler que le contrat de bail conclu le 14 mai 2012, joint à la déclaration d'option soumise à l'AEDT, agréée par cette dernière, précisait que le début d'exécution du contrat comporte une période dépourvue de paiement de loyer d'une durée se situant entre 12 et 15 mois. Cette circonstance n'a pas subi de modification entre la décision d'autoriser l'application de la TVA, en octobre 2012, et la procédure de contrôle initiée par l'AEDT en 2016. L'AEDT disposait, dès lors, au moment de son autorisation, des renseignements au sujet de la période de « gratuité » des loyers en début d'exécution du contrat de location et elle ne saurait valablement argumenter que son autorisation n'aurait été que provisoire et qu'elle n'y serait pas liée et qu'en sollicitant la production du contrat de bail dans le cadre du dépôt de la déclaration d'option, elle aurait seulement entendu s'enquérir de la réalité de la location via un écrit. L'AEDT ne saurait en effet soutenir avoir ignoré la substance même de ce contrat de bail, en particulier les stipulations relatives au loyer et à la durée du contrat.

En outre, tel que l'a retenu à bon escient le tribunal, l'utilisation de l'immeuble n'a pas changé et est restée la même, à savoir l'utilisation comme bureaux par la locataire, la société **SOC3**), dont il n'est pas discuté que cette dernière exerce une activité relevant du champ d'application de la TVA. Dès lors, aucune modification dans l'utilisation de l'immeuble n'est intervenue entre 2012 et 2016.

Les juges de première instance ont encore correctement souligné qu'il n'y a pas lieu de procéder à un découpage du contrat de bail en une période initiale ne comportant pas de versement de loyers, à laquelle l'AEDT dénie la qualification d'opération économique, et une période subséquente de 129 mois comportant le versement de loyers en numéraire, à laquelle l'AEDT reconnaît la qualification d'opération économique, dans la mesure où le contrat conclu constitue une opération économique unique et globale qui doit être prise en considération en tant que telle pour les besoins de la législation sur la

TVA. La mise à disposition à titre gratuit pendant une période de 12 à 15 mois s'inscrit en effet dans le contexte global de ce contrat qui stipule des loyers substantiels pour la durée subséquente, étant rappelé que le contrat est conclu pour une durée ferme de douze années consécutives. Il s'ensuit que la remise groupée en début de bail convenue entre le bailleur et le locataire, remise non étalée sur toute la durée du bail, ne constitue pas une libéralité consentie au locataire, l'opération de bail considérée dans son ensemble restant une opération unique à titre onéreux, de sorte que le moyen tiré d'une libéralité accordée par la société **SOC1**), voire d'une mise à disposition à titre gratuit, au locataire ne saurait valoir.

Il s'y ajoute que le locataire, la société **SOC3**), a supporté durant la période de « gratuité » les charges communes, les taxes et les consommations privatives afférentes à la période considérée, qui en l'absence d'un contrat de location, auraient été à charge du propriétaire / bailleur, outre les économies pour le propriétaire en frais d'assurance incendie et de gardiennage notamment, de sorte qu'un certain prix a été payé pendant ladite période.

Concernant le fait générateur de TVA et les principes dégagés par l'arrêt rendu par la CJUE le 28 février 2018 (C-672/16 « Imofloresmira »), arrêt ayant statué dans le cadre d'un immeuble soumis par voie d'option à la TVA et resté inoccupé pendant une période prolongée, la Cour se réfère aux points pertinents de l'arrêt de la CJUE reproduits au jugement déféré, qui en a déduit, à juste titre, que si l'inoccupation passagère d'un immeuble, ne donnant lieu ni à opération économique, ni à naissance d'un fait générateur de TVA, ni à perception de TVA, ouvre le droit à déduction en raison du projet économique sous-jacent tendant vers la réalisation future et éventuelle d'une opération économique découlant de la simple intention de l'assujetti de louer l'immeuble, il en est a fortiori ainsi de l'occupation passagèrement gratuite d'un immeuble qui s'inscrit dans le cadre juridique d'un contrat conclu, en vigueur et exécuté par les parties contractantes, lequel matérialise actuellement et concrètement l'opération économique sous-jacente.

Il s'ensuit que les développements des parties appelantes tenant à ce que le contrat de bail devrait s'analyser en une prestation de services à caractère continu donnant lieu à des décomptes ou des paiements successifs déclenchant le fait générateur de la taxe sont vains. De même, le soutènement des parties appelantes que le respect du principe de neutralité en matière de TVA exigerait la régularisation pendant la période litigieuse ne saurait valoir, ce principe ayant été également examiné dans l'arrêt Imofloresmira aux points 39 à 44, reproduits au jugement déféré, la Cour s'y ralliant.

En ce qui concerne l'arrêt « Tolsma » de la CJUE du 3 mars 1994 évoqué par les parties appelantes, la Cour constate, ensemble avec

l'intimée, que l'affaire Tolsma ayant opposé le joueur d'orgue de barbarie aux autorités fiscales néerlandaises n'est pas transposable au cas d'espèce, les rémunérations du joueur d'orgue ayant échappé à l'imposition en l'absence d'un rapport de droit entre lui et les passants qui lui versaient des oboles, alors qu'on se trouve, en l'occurrence, en présence d'un contrat de bail portant sur une durée fixe au prix global d'un loyer consistant, dont il n'est pas allégué qu'il soit, dans sa globalité, dérisoire ou même incompatible avec les prix du marché.

A titre subsidiaire, les parties appelantes entendent soumettre à la CJUE une question préjudicielle libellée dans les termes suivants :

« Eu égard aux dispositions de la Directive TVA, et notamment des articles 24 et 28, une prestation qui consiste à mettre à disposition d'une société un bien immobilier soumis à option TVA au moyen d'un contrat de bail prévoyant initialement une période de franchise ou gratuité pendant une certaine période, en l'espèce 15 mois, une période payante moyennant le paiement d'un loyer pour la suite du contrat, doit-elle être considérée comme une seule prestation de services effectuée à titre onéreux au sens de l'article 2 de la Directive TVA pour l'ensemble de la durée du contrat de bail prévue entre parties, ou doit-elle au contraire être scindée en deux prestations avec d'une part une prestation de service à titre onéreux pour la période durant laquelle un loyer est convenu et d'autre part, une prestation de services à titre gratuit pour la période de gratuité ? ».

L'intimée s'y oppose au motif que la question à résoudre consiste dans l'interprétation d'un contrat de bail de droit luxembourgeois, que les parties appelantes entendent, à tort, scinder artificiellement en un contrat de bail doublé d'une libéralité, interprétation qui échapperait à la compétence de la CJUE.

La Cour constate que l'interprétation et l'application à donner aux dispositions issues de la réglementation sur la TVA sont suffisamment claires pour justifier la demande de la société **SOC1**), tant en ce qui concerne la prétendue absence d'opération économique en aval du fait d'une période de gratuité de loyer pour un immeuble qui est manifestement destiné, du fait du contrat de bail englobant cette période, à servir d'appui à l'activité économique de la société anonyme **SOC1**), qu'en ce qui concerne la prétendue absence de fait générateur de TVA en raison de la non perception de l'absence de perception de loyer pendant la période de gratuité, qu'en ce qui concerne l'interprétation du contrat de bail qui est à considérer comme une opération unique et globale, et, partant, comme une seule prestation de services effectuée à titre onéreux pour l'ensemble de la durée du contrat. Il n'y a dès lors pas lieu de faire droit à la demande subsidiaire des parties appelantes visant à procéder par voie de renvoi préjudiciel devant la CJUE.

Les parties appelantes réitèrent en outre leurs moyens tirés de l'acte anormal de gestion et de l'abus de droit qu'ils imputent à la société **SOC1)**

Tel que l'a plaidé à bon droit la société **SOC1)**, la notion de l'acte anormal de gestion ne se retrouve pas en droit positif luxembourgeois. La Cour fait sienne la motivation des juges de première instance en ce qu'ils ont retenu que les stipulations contractuelles du contrat de bail ne laissent transparaître rien d'anormal qui puisse fonder d'un point de vue factuel la théorie invoquée par l'AEDT, étant rappelé que l'AEDT avait connaissance de ce contrat lors de l'agrément de l'option à la TVA. Les changements récents apportés à la loi TVA, article 28 introduit par la loi du 6 août 2018, que les parties appelantes évoquent en instance d'appel, ne changent rien à ce constat.

La Cour se rallie encore à la motivation du tribunal, à laquelle elle souscrit, en ce que le moyen de l'abus de droit a été rejeté sans qu'il ne soit besoin de renvoi préjudiciel à cet égard devant la CJUE.

Il s'ensuit que le jugement, dans la mesure où il a été entrepris, est, par adoption des motifs des juges de première instance, à confirmer.

L'appel n'est dès lors pas fondé, étant observé qu'au vu du sort du litige, c'est à bon droit que l'ETAT et l'AEDT ont été déboutés de leur demande en obtention d'une indemnité de procédure pour la première instance et il y a encore lieu de les débouter de la demande qu'ils formulent à ce titre pour l'instance d'appel.

Étant donné qu'il serait inéquitable de laisser à la charge de la société **SOC1)** l'entièreté des sommes exposées non comprises dans les dépens, il y a lieu de lui allouer une indemnité de procédure de 5000 euros pour l'instance d'appel.

PAR CES MOTIFS :

la Cour d'appel, deuxième chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement,

vu l'article 2 de la loi du 20 juin 2020 portant prorogation de mesures concernant la tenue d'audiences publiques pendant l'état de crise devant les juridictions dans les affaires soumises à la procédure écrite, déclare l'appel recevable,

le dit non fondé,

confirme le jugement dans la mesure où il a été entrepris,

condamne l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG et l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA à payer à la société anonyme **SOC1**) une indemnité de procédure de 5.000 euros pour l'instance d'appel,

condamne l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG et l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA aux frais et dépens de l'instance d'appel.