

- Arrêt civil -

**Audience publique du vingt-deux septembre deux mille cinq.**

Numéro 27082 du rôle.

Composition :

Georges SANTER, président de chambre ;  
Irène FOLSCHEID, premier conseiller ;  
Charles NEU, conseiller ;  
Carmen FRIES, greffière assumée.

Entre :

**1) L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines**, prise en la personne de son directeur, M. Paul BLESER, dont les bureaux sont établis 1-3, avenue Guillaume à Luxembourg,

**2) l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg**, en la personne de son Ministre d'Etat, M. **A.**), dont les bureaux sont établis à Luxembourg, 4, rue de la Congrégation,

appelants aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Pierre KREMMER de Luxembourg en date du 23 août 2002,

comparant par Maître Edmond LORANG, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg,

et :

**1) la société anonyme ATLANTIC REAL ESTATE COMPANY S.A.**, établie et ayant son siège social à Luxembourg, 29, avenue de la Porte-Neuve, représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions,

**2) la société anonyme HOTEL ROYAL SA**, établie et ayant son siège social à Luxembourg, 29, avenue de la Porte-Neuve, représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions,

**3) l'association en participation ROYAL JOINT VENTURE**, établie et ayant son siège social à Luxembourg, 29, avenue de la Porte-Neuve, représentée par son associé gérant, la société anonyme HOTEL ROYAL, ci-dessus qualifiée, cette dernière étant représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions,

intimées aux fins du prédit exploit KREMMER,

comparant par Maître Nico SCHAEFFER, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg.

---

### **LA COUR D'APPEL :**

En date du 24 décembre 1990, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines (AED) a procédé à la notification d'une série de bulletins de rectification relatifs à la TVA à la société anonyme ATLANTIC REAL ESTATE COMPANY S.A. (AREC) et à la société anonyme HOTEL ROYAL (HR), se rapportant, pour la première société aux années 1980-1990, 1981-1990, 1982-1990, 1983-1990, 1984-1990, 1985-1990 et 1986-1990, et pour la seconde aux années 1984-1990 et 1985-1990.

Egalement en date du 24 décembre 1990, l'association en participation ROYAL JOINT VENTURE (RJV) s'est vue notifier des bulletins d'impôt relatifs à la TVA portant la mention « contrôle » et se rapportant aux années 1984-1990, 1985-1990, 1986-1990, 1987-1990 et 1988-1990.

Par exploit du 15 mars 1991, AREC, HR ET RJV ont fait comparaître l'AED devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, siégeant en matière civile, en déclarant diriger un recours contre toutes les rectifications et taxations d'office effectuées en vertu des bulletins susvisés, et en concluant notamment à voir dire que tous les bulletins d'imposition attaqués sont nuls et de nul effet et que les déclarations des trois parties requérantes dont certification ou contrôle sortent leurs pleins effets. En cours d'instance, les trois requérantes ont encore par demande additionnelle conclu à la condamnation de l'AED de payer la somme de 36.298.220,- LUF du chef d'un remboursement que l'AED prétendrait avoir effectué en faveur de HR, mais qui en réalité n'aurait jamais été fait.

Par exploit du 7 janvier 1998, les trois requérantes ont fait comparaître devant le même tribunal l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG pour s'entendre notamment condamner à tous les chefs des demandes introduites

par la susdite assignation du 15 mars 1991 contre l'AED, ainsi qu'au paiement de la somme de 36.298.220.- LUF.

Par jugement du 14 juillet 1999, le tribunal a joint les affaires introduites par les deux susdits exploits, a déclaré recevables les demandes en tant que dirigées contre l'AED et l'ETAT par AREC et HR, mais irrecevables celles introduites par RJV.

Après avoir rejeté comme non fondés le moyen de la nullité des bulletins visés tiré de l'absence de motivation, de la nébulosité des procédés et de l'induction en erreur de l'administré, et le moyen tiré de la violation du principe de non-retrait rétroactif d'une décision, le tribunal a dit que l'association en participation RJV a la qualité d'assujettie à la TVA au sens de l'article 4 de la loi modifiée du 12 février 1979 et qu'elle a droit aux déductions de la TVA, a déclaré la demande en condamnation au paiement de la somme de 36.298.220.- LUF recevable et non prescrite, et a institué une expertise portant sur la mission de « déterminer le montant de la TVA en amont relative aux années 1980 à 1990 revenant à l'association en participation ROYAL JOINT VENTURE en tenant compte de la motivation du jugement, des déclarations relatives à ces années et de la qualité d'assujettie à la TVA de l'association en participation ROYAL JOINT VENTURE et des déclarations et bulletins relatifs aux sociétés anonymes ATLANTIC REAL ESTATE et HOTEL ROYAL ; déterminer les conséquences quant à la TVA à payer ou à recouvrer par les sociétés ATLANTIC REAL ESTATE, HOTEL ROYAL et ROYAL JOINT VENTURE au regard des redressements opérés pour RJV ; contrôler si les demanderesses ont bénéficié du paiement de la somme de 36.298.220.- LUF à un de leurs comptes ou par la voie d'une extourne dans le cadre du règlement de la TVA des années 1980 à 1990 ».

Contre ce jugement, l'AED et l'ETAT ont interjeté appel par exploit du 23 août 2002 signifié aux trois parties AREC, HR et RJV.

Les appelants concluent à la réformation du jugement entrepris, et demandent à voir dire que la demande en restitution de la somme de 36.298.220.- LUF est prescrite aux termes de l'article 82 de la loi sur la TVA, et que l'association en participation RJV n'a pas la qualité d'assujettie et n'a pas droit aux déductions de la TVA réclamées.

Les intimés AREC, HR et RJV demandent à la Cour de déclarer l'appel de l'AED, représentée en la personne de son directeur, irrecevable, pour conclure ensuite à la confirmation du jugement en ce qu'il a reconnu la qualité d'assujettie à la TVA de l'association en participation RJV au sens de l'article 4 précité, avec droit aux déductions de la TVA.

### **La recevabilité de l'appel**

Les intimés estiment que l'appel formulé par l'AED en tant que sujet de droit public est à rejeter sur base des développements fort à propos des premiers juges, qu'il a été jugé par les premiers juges que l'AED n'a pas la personnalité

juridique et n'a donc pas la capacité d'ester en justice, que la seule personnalité qui puisse interjeter appel et développer ses moyens est l'ETAT, représenté par son ministre d'Etat, les dispositions légales étant devenues formelles et exclusives à cet égard.

Il est vrai que les premiers juges ont dit que nonobstant le fait que le recours introduit par assignation contre le bulletin rectificatif doit être signifié à l'AED en la personne de son directeur et que l'AED a dans ses attributions l'exécution de la législation relative à la TVA, toujours est-il que l'AED ne dispose pas de la personnalité juridique et n'a donc pas la capacité d'ester en justice.

Comme ils en ont cependant déduit que les actions relatives à des contestations en matière de TVA doivent à la fois être dirigées contre l'ETAT et l'AED et qu'il s'ensuit que les actions introduites suivant les exploits du 15 mars 1991 et 7 janvier 1998 sont recevables, les parties appelantes, qui ont maintenu les qualités dans lesquelles elles figurent dans le jugement entrepris, relèvent à bon droit qu'en vertu du parallélisme des formes, l'AED continue à figurer en instance d'appel, et concluent à juste titre que l'AED est à maintenir dans la procédure comme appelante.

L'appel interjeté par l'AED et l'ETAT est partant à déclarer recevable.

### **L'appel incident**

Les parties intimées interjettent régulièrement appel incident sur plusieurs points du jugement entrepris, et pour des raisons de logique juridique, il convient dès l'ingrès d'en examiner les trois premiers avant d'aborder le fond de l'affaire, dans la mesure où ils portent sur des moyens que les premiers juges ont eu à examiner avant d'aborder la question de la non-reconnaissance de la qualité d'assujetti à la TVA de RJV et de la demande en condamnation au paiement du montant de 36.298.220.- LUF.

- a) En premier lieu, les intimées soutiennent que les premiers juges ont à tort déclaré l'action introduite par RJV, n'ayant pas de personnalité juridique, comme étant irrecevable, et font valoir que RJV n'a pourtant pas agi par elle-même et comme personne morale propre, mais par les soins de son gérant HR à ce dûment habilité.

L'association en participation, qui ne constitue pas une individualité juridique distincte de celle des associés, ne dispose pas de la personnalité juridique.

Ceci n'est pas contesté par les intimées qui estiment cependant en substance que le moyen d'irrecevabilité tiré de l'absence de personnalité juridique ne produirait aucune conséquence dès lors que RJV pourrait ester en justice par l'intermédiaire de son gérant HR et de son autre associé AREC qui avait participé dans toutes les procédures comme partie intéressée aux côtés de HR et RJV.

Force est de constater cependant qu'aux termes des deux assignations du 15 mars 1991 et 7 janvier 1998, l'association en participation RJV a agi chaque fois « représentée par son associé gérant HR ».

Or l'absence de personnalité morale dans le chef de l'association en participation fait obstacle à ce qu'elle puisse agir en justice proprio nomine, même représentée par son gérant ; c'est l'associé ayant participé à l'opération litigieuse qui doit agir en justice ; s'ils sont plusieurs, chacun doit prendre part à la procédure (cf. Jurisclasseur Sociétés, éd. 2000, fasc. 47-10, N° 24).

Sur base de ce qui précède, les premiers juges ont à bon droit déclaré irrecevables les demandes pour autant qu'elles sont introduites par RJV.

Les développements des parties intimées concernant la reconnaissance par l'AED de la qualité d'assujetti TVA à d'autres sociétés ou associations sont à écarter comme non pertinentes dans le cadre de la recevabilité de l'action de RJV en déduction de la TVA en amont lui prétendument due, la question de la qualité d'assujettie de RJV et de la déductibilité de la TVA en amont ressortissant du fond du litige dans le cadre des demandes de AREC et de HR.

Compte tenu des principes dont il est fait ci-dessus application, il y a également lieu de faire abstraction des développements concernant la convention dans sa réalité économique qui devrait prévaloir contre la forme juridique.

- b) L'appel incident des parties intimées concerne en second lieu la partie du jugement qui a déclaré non fondé le moyen de nullité des bulletins visés par les recours en raison de l'absence de motivation, de la nébulosité des procédés et de l'induction en erreur du justiciable.

A l'appui de leur moyen, les parties intimées « fustigent l'attitude de l'administration, qui plutôt que de se contenter de procéder par tamponnages laconiques après un changement d'attitude non prévisible, aurait dû prodiguer un minimum d'information, un bout d'explication et une mise au point de l'état de la procédure dans laquelle l'administré se trouve entraîné. »

Il résulte des conclusions prises par les parties tant en première instance qu'en appel et des énonciations du jugement entrepris, que le moyen de nullité se base sur le non respect par l'AED de la loi du 1<sup>er</sup> décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse et le règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes.

Les parties appelantes estiment tout comme en première instance que ces textes sont inapplicables en la présente matière des impôts et que l'exclusion de la fiscalité indirecte du champ d'application de la loi et du règlement prémentionnés résulte des vœux de ses rédacteurs.

Pour déclarer non fondé le moyen de nullité concerné, les premiers juges ont d'abord relevé que l'exclusion de la matière des contributions directes (article 5 de la loi du 1<sup>er</sup> décembre 1978 : « La présente loi et ses règlements d'exécution ne s'appliquent pas à la matière des contributions directes ») se justifie par l'appréciation du législateur qui considère la procédure en cette matière comme présentant au moins des garanties équivalentes pour l'administré au sens de l'article 4 de la loi.

Ils ont ensuite considéré que la procédure de déclaration de la TVA et de bulletin de taxation ou de rectification en réponse aux déclarations de l'assujetti constitue ainsi une procédure particulière comparable à celle prévue en matière de contributions directes, que le régime de procédure non contentieuse de la loi sur la TVA basée sur un régime de déclaration avec émission de bulletins de rectification ou de taxation d'office ne diffère pas de façon substantielle du régime des contributions directes et que le bulletin émis par l'AED ne saurait être assimilé au sens strict à une décision administrative au sens de la loi 1978, et qu'en outre, en l'espèce, les bulletins critiqués contiennent des références à la loi sur la TVA et sont pour la plupart accompagnés d'extraits de compte.

Ils en ont conclu que même si donc les bulletins ne contiennent, en tant que telle, pas une motivation détaillée quant aux raisons ayant poussé l'AED à opérer les rectifications ou taxations litigieuses, toujours est-il que, dans la mesure où ils constituent la réponse chiffrée à une déclaration effectuée par l'assujetti et où ils constituent des réponses dans le cadre d'une procédure particulière, elles se réfèrent à des éléments connus de l'assujetti et respectent en tant que tels les droits de l'assujetti.

Comme le Conseil d'Etat avait relevé dans son avis que le gouvernement n'a pas pris position quant à la question si la matière des contributions indirectes, notamment de la TVA, est à exclure ou non de la nouvelle procédure, la Commission des finances et du budget de la Chambre des députés, dans son rapport du 23 octobre 1978 avant l'adoption de la loi, a sans hésitation donné à considérer que la particularité que cette matière (la TVA) ressortit de la compétence judiciaire doit faire exclure d'office du domaine administratif et partant du champ d'application de la présente loi l'ensemble des attributions exercées par l'administration de l'enregistrement et des domaines (doc. parl. 2209-2)

Contrairement à ce que soutiennent les parties intimées, le législateur n'avait pas à ajouter à l'article 5 la mention « et indirectes » pour faire exclure la matière de la TVA de la loi réglant la procédure administrative non contentieuse, puisque compte tenu de ce qui précède, il était d'avis que l'ensemble des attributions exercées par l'AED étaient exclues du champ d'application de cette loi.

Il s'ensuit que les parties appelantes sont fondées à soutenir que les dispositions réglant la procédure administrative non contentieuse sont inapplicables en l'espèce et qu'il y a lieu de confirmer le jugement en ce qu'il a déclaré non fondé le moyen de nullité des bulletins en raison de leur absence de motivation, de leur nébulosité ou de l'induction en erreur de l'administré.

- c) En troisième lieu, l'appel incident est interjeté « en ce que c'est à tort que le tribunal n'a pas retenu comme fondé le moyen tiré de la violation du principe du non-retrait rétroactif d'une décision administrative ». Les parties intimées font plaider que l'administration les aurait induites en erreur en les laissant croire en l'acceptation et la reconnaissance du bien-fondé de la structure RVJ et de la qualité d'assujetti TVA.

Le tribunal avait constaté qu'en dépit d'échanges d'entretiens entre l'AED et les intéressées au sujet de l'association en participation, il ne ressortait d'aucun élément de la cause que l'administration ait émis une décision quant à la qualité fiscale de RJV.

Les développements faits par les intimées à l'appui de leur appel incident sur ce point, qui se résument en des plaintes au sujet du comportement de l'AED consistant à lui reprocher d'une part de laisser ses services enregistrer le contrat d'association et d'autre part de laisser traîner le processus administratif relativement à l'assujettissement de RJV sont à rejeter comme dénués de pertinence, dès lors qu'il ne résulte d'aucun élément auquel la Cour pourrait avoir égard, ainsi que le soutient à juste titre la partie appelante, qu'il a été affirmé par l'administration que l'entité future serait une assujettie et que l'administration aurait donné une réponse qui l'engage, l'administration n'ayant à ce stade-là pas été en mesure d'apprécier l'attitude économique réelle de l'association, ni été en possession de tous les éléments de fait et de droit susceptibles d'être pris en considération.

L'appel incident sur ce point est partant également à déclarer non fondé.

### **L'appel principal**

#### **La qualité d'assujettie à la TVA de RJV**

En première instance les intimées avaient fait valoir qu'il faudrait considérer l'ensemble des activités économiques de RJV et qu'il faudrait en conclure que l'activité de RJV, l'exploitation en commun par deux sociétés commerciales, chacune y faisant une contribution effective et indispensable, d'une entreprise hôtelière, ne pourrait pas ne pas constituer une activité « d'assujettie dans le chef de l'entité exploitante, à savoir l'association à l'exclusion des associés individuellement qui ont volontairement apporté leur négoce à l'association commune ».

Les premiers juges ont d'abord relevé que la notion d'assujetti constitue une notion très large dès lors que pour être assujetti, il n'est pas nécessaire d'avoir adopté une forme juridique particulière et notamment d'être juridiquement commerçant.

Renvoyant à l'article 4 de la loi sur la TVA qui définit la notion d'assujetti en considérant comme tel notamment celui qui accomplit des opérations relevant d'une activité économique quelconque, et à l'article 5 qui définit l'activité économique comme étant toute activité tendant à la réalisation de recettes, et notamment les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, les activités agricoles, les activités des professions libérales et les activités comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence, les premiers juges ont considéré que l'activité économique constitue également une notion très large, la seule condition étant la réalisation de recettes que ce soit dans un but de lucre ou non et que les recettes générées soient le résultat d'une exploitation d'un bien corporel ou incorporel.

Selon les premiers juges, le critère pour cerner la notion d'assujetti serait que la personne en question sera assujettie, si elle s'insère dans le cycle économique, et c'est ce critère qui fera apparaître si l'intéressé peut remplir la double fonction que la loi attribue à l'assujetti : percevoir l'impôt au bénéfice du Trésor, et transférer la charge de cet impôt sur son client, que celui-ci soit un autre intermédiaire du cycle ou qu'il soit le consommateur final.

Après avoir examiné au regard du contrat d'association du 28 décembre 1994 l'objet de l'association et les modalités de financement, le tribunal a constaté qu'aux termes de ce contrat d'association, la société AREC, investisseur propriétaire de l'immeuble et qui a réalisé sa construction s'est associée directement et avec des responsabilités économiques propres à l'exploitation, qu'elle s'est ainsi associée aux risques de l'entreprise en mettant l'immeuble à la disposition intéressée de RJV, cette mise à disposition étant payable non pas par un loyer fixe, mais par la participation de AREC aux recettes réalisées par l'exploitation hôtelière par le biais de RJV.

Il a retenu que par cette construction, l'association en participation ne se limite pas à la prise de participation, mais qu'elle s'immisce directement ou indirectement dans la gestion de ces entreprises (référence étant faite à un arrêt de la Cour de Justice des Communautés Européennes : arrêt POLYSAR – affaire C – 60/90, Rec. p. I - 3111), ce que RJV, sous la gérance de HR, fait par l'exploitation du complexe immobilier et de la concession de cabaretage et par sa participation au bénéfice et aux aléas dépendant des résultats mêmes de l'entreprise hôtelière.

D'après les premiers juges, comme la mise à disposition du complexe immobilier par AREC, ainsi que de l'installation hôtelière constitue une participation aux recettes hôtelières, il y a immixtion pour le moins indirecte dans la marche de l'entreprise et donc il existe une activité économique commune de AREC et de HR à travers RJV, et RJV exerce par conséquent

une activité économique au sens de l'article 5 de la loi sur la TVA et doit être considérée comme assujetti à la TVA au sens de l'article 4 de la même loi et bénéficier du droit à la déduction pour l'investissement opéré.

Les appelants estiment qu'il n'y a pas d'immixtion, même indirecte, par RJV dans la gestion de HR. En effet, RJV ne participe en aucune façon à l'exploitation de l'Hôtel Royal. Par ailleurs, ni la participation au bénéfice et aux aléas dépendant des résultats mêmes de l'entreprise hôtelière, ni une participation aux recettes hôtelières ne constituent une immixtion de la part de RJV.

Ils font valoir que la réponse donnée par la Cour de Justice des Communautés Européennes dans l'arrêt POLYSAR, dont les premiers juges ont fait état, à savoir que « n'a pas la qualité d'assujetti à la TVA et n'a donc pas droit à déduction selon l'article 17 de la sixième directive, une société holding dont l'objet unique est la prise de participations dans d'autres entreprises sans que cette société s'immisce directement ou indirectement dans la gestion de ces entreprises, sous réserve des droits que ladite société holding détient en sa qualité d'actionnaire ou d'associée », est fondée notamment sur la constatation que la simple prise de participations financières dans d'autres entreprises ne constitue pas une activité économique au sens de l'article 4 § 2 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977, les articles 4 et 5 de la loi sur la TVA étant la transposition respectivement, de l'article 4 § 1 de la sixième directive relatif à la qualité d'assujetti et de l'article 4 § 2 de la sixième directive relatif à la notion d'activité économique.

Ils relèvent encore que d'après l'arrêt POLYSAR, seule la participation accompagnée d'une immixtion directe ou indirecte dans la gestion des sociétés où s'est opérée la prise de participation est susceptible, le cas échéant, d'être considérée comme une activité économique au sens de l'article 4 de la sixième directive.

La notion d'immixtion aurait ainsi été précisée par deux arrêts subséquents de la CJCE (arrêt Floridienne du 14 novembre 2000, affaire C-142/99, et arrêt CIBO Participations du 27 septembre 2001, affaire C-16/00) en ce sens que doit être considérée comme une activité économique au sens de l'article 4, paragraphe 2, de la sixième directive une telle immixtion dans la gestion des filiales, dans la mesure où elle implique la mise en œuvre de transactions soumises à la TVA en vertu de l'article 2 de cette directive, telles que la fourniture de services administratifs, comptables et informatiques (Floridienne), respectivement administratifs, financiers, commerciaux et techniques (CIBO) par le holding à ses filiales.

En conclusion, les appelants estiment que comme il appartient à celui qui prétend accomplir une activité économique et avoir la qualité d'assujetti de le prouver, les intimées doivent par conséquent établir que RJV a exercé une activité économique, c'est-à-dire a fourni des services de la nature de ceux exigés par les arrêts précités.

Or, force serait de constater que ni la participation de RJV aux recettes hôtelières, ni sa participation au bénéfice et aux aléas dépendant des résultats mêmes de l'entreprise hôtelière ne constituent dans son chef la prestation de services tels qu'exigée par les deux arrêts prémentionnés.

Les intimées estiment que l'Administration méconnaît un caractère primordial du droit fiscal, selon lequel un impôt direct ou indirect est à rapprocher et à adapter suivant la réalité économique des choses qui est une réalité en évolution constante. De ce point de vue là, RJV, sinon AREC et HR ont satisfait aux besoins des directives TVA et des lois d'adaptation au droit interne, aux critères de déduction et de récupération de la TVA payée par elles, tant pour la construction de l'hôtel que pour son aménagement intérieur.

De par la construction juridique adoptée, elles se seraient orientées par rapport à un bail classique vers « un autre type de structure de bail, plus commercial en raison des risques inhérents à une opération hôtelière basée sur un investissement plus que milliardaire d'une exploitation tout à fait nouvelle ».

Les intimées relèvent encore que leur situation structurelle ne saurait être rapprochée de celle d'une société holding, même prise dans son acception la plus large, d'une entité qui tient des participations dans des filiales et leur accorde des assistances financières.

A l'instar des intimées, la Cour considère que l'association en participation RJV, selon ses termes mêmes, est à considérer comme une mise en commun des intérêts et efforts des deux sociétés AREC et HR, et que la structure arrêtée entre les associés est exclusive des rapports entre une société holding mère et une filiale dans laquelle la première prendrait des participations pour toucher en contrepartie des dividendes.

Dès lors que la situation à envisager en l'espèce diffère ainsi fondamentalement de celle d'une société holding vis-à-vis de sa filiale, et que les décisions de la CJCE invoquées par les juges de première instance respectivement par les parties en instance d'appel se rapportent aux relations d'une société holding avec sa filiale, il n'y a pas lieu en l'occurrence d'y avoir égard et il convient de faire abstraction, dans le cadre de l'appréciation de la notion d'activité économique, des développements des parties concernant une immixtion directe ou indirecte dans la gestion de filiales.

Les premiers juges ont à juste titre relevé que concernant les associations, tant momentanées qu'en participation, il faut pour la perfection du contrat de société notamment un apport fait par chaque associé révélateur d'une communauté de gains et de pertes, de l'affectio societatis, c'est-à-dire de l'intention des parties de constituer une société ; chaque participation est donc obligée de faire un apport à l'association, cette obligation étant un élément essentiel à tout contrat de société.

En l'espèce, le contrat constitutif de l'association en participation du 28 décembre 1984 règle en son article 6 de façon détaillée les apports faits à l'association par les deux sociétés intervenant à sa création.

Sans revenir en détail à l'analyse faite par les premiers juges, il y a lieu d'en retenir que concernant les apports faits tant par AREC que par HR, l'association en participation RJV se voit conférer un ensemble de droits en vue de l'exploitation à travers elle de l'établissement hôtelier.

En ce qui concerne les relations financières entre parties à travers l'association RJV, il convient de relever l'affectation d'une part d'une partie des rentrées de l'association à la constitution d'une réserve de roulement au nom et pour compte de celle-ci, et d'autre part d'une partie de ces rentrées en vue notamment de la couverture des charges et obligations résultant pour AREC de l'acquisition, de la construction et de l'aménagement du complexe immobilier. Finalement le contrat d'association prévoit la répartition du solde bénéficiaire restant à l'association à raison de 10% pour HR et 90% pour AREC. Il s'en dégage que la gestion financière est assurée à travers l'association en participation RJV pour compte de ses deux associés AREC et RJV.

Sur base de l'ensemble de ces éléments ci-avant examinés concernant aussi bien les apports faits à l'association et leur destination que les modalités de la gestion financière, la Cour retient que le contrat d'association entre parties est à interpréter en ce sens que les parties associées ont contractées à des fins purement économiques, la finalité étant l'exploitation en commun d'un établissement hôtelier et la réalisation de bénéfices au moyen des recettes provenant de l'exploitation à travers l'association en participation RJV suivant les modalités définies dans le contrat constitutif de l'association en participation.

RJV est dès lors à considérer comme l'agent exerçant l'activité économique au sens de l'article 5 de la loi sur la TVA et comme assujettie à la TVA au sens de l'article 4 de la loi, les premiers juges ayant retenu à bon droit que RJV doit ainsi bénéficier du droit à la déduction pour l'investissement réalisé.

Les premiers juges sont encore à confirmer en ce qu'en l'absence d'éléments d'appréciation suffisants aux fins de procéder à la rectification de l'ensemble des bulletins attaqués et à la détermination du montant de la TVA revenant à RJV en sa qualité d'assujettie, ils ont décidé de recourir à l'avis d'un expert, la mission plus amplement définie au dispositif du jugement étant à maintenir.

La demande en condamnation au paiement du montant de 36.298.220.- LUF :

Les parties appelantes ayant opposé que la demande serait prescrite aux termes de l'article 82 de la loi sur la TVA, les premiers juges ont considéré que la demande n'est pas prescrite dès lors qu'elle ne constitue pas une demande en restitution d'un impôt indûment payé soumis à l'article 82, mais

une demande basée sur l'absence de libération de l'AED d'une dette qu'elle reconnaît redevoir qui ne se prescrit que par trente ans.

Les appelants reprochent aux premiers juges d'avoir fait dépendre la demande des bulletins attaqués, c'est-à-dire directement de la loi sur la TVA et d'autre part d'exclure l'article 82 au motif que la demande ne constituerait pas une demande en restitution de l'impôt.

Ce serait pour interdire aux tribunaux des interprétations de ce genre que la législation a soumis à une prescription quinquennale tout droit à restitution de l'impôt. Le texte impératif de la loi fiscale interdirait toute interprétation contraire.

Aux termes de l'article 82, « tout droit à restitution de l'impôt ou d'une amende se prescrit par cinq ans à compter du 31 décembre de l'année civile à laquelle se rapporte l'impôt à restituer ou pendant laquelle l'amende a été infligée ».

Selon les explications fournies par les appelants dans leurs conclusions notifiées le 24 avril 2004, l'opération au montant de 36.298.220.- LUF figurant au compte détaillé de HR est la contrepartie de l'extourne du même montant dans l'extrait de compte de RJV effectuée suite à la clôture du dossier RJV consécutivement au contrôle fiscal.

Dans la mesure où sur base de ces explications, il s'agit donc d'un montant que l'AED reconnaît avoir suite à l'extourne du compte RJV dû porter en recette sur le compte HR, la demande en paiement de ce montant basée sur l'absence de libération de l'AED ne constitue pas une demande en reconnaissance du droit à restitution de l'impôt et ne se prescrit donc pas par cinq, mais par trente ans, ainsi que les premiers juges l'ont reconnu à juste titre.

Aux termes de leur appel incident, les intimées critiquent les premiers juges en ce qu'ils ont nommé un expert aux fins d'examiner si elles ont bénéficié de paiement du montant litigieux à un de leurs comptes ou par voie d'une extourne, alors que la preuve du non-paiement aurait pu être établie par la production de leurs extraits du CCP.

Les appelants de leur côté considèrent que les premiers juges auraient dû faire abstraction de la nomination d'un expert, alors qu'il résulterait des pièces que le montant en question a été effectivement extourné du compte RJV pour être crédité au compte HR.

La Cour rejoint cependant les premiers juges qui ont à bon droit estimé qu'il ne ressort pas à suffisance des documents soumis qu'une extourne aurait eu lieu de sorte qu'il convient d'englober ce point dans la mission de l'expert, le jugement étant à confirmer sur ce point.

Les parties intimées concluent à l'allocation d'une indemnité de procédure pour l'instance d'appel.

Il serait inéquitable de laisser à leur charge l'intégralité des frais non compris dans les dépens qu'ils ont dû exposer pour se défendre contre un appel non justifié. Il y a lieu de leur allouer une indemnité de procédure de 1.500 euros justifiée au regard d'une participation aux honoraires d'avocat.

**Par ces motifs :**

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

reçoit les appels principal et incident ;

les déclare non fondés ;

confirme le jugement entrepris ;

condamne les appelants à payer aux intimés une indemnité de procédure de 1.500 euros ;

condamne les appelants aux frais et dépens de l'instance d'appel, dont distraction au profit de Maître Nico SCHAEFFER, sur ses affirmations de droit ;

renvoie l'affaire devant les premiers juges.