Arrêt N° 91/21 - IX - CIV

Audience publique du dix novembre deux mille vingt-et-un

Numéro CAL-2020-00585 du rôle

Composition:

Carole KERSCHEN, président de chambre,
Danielle POLETTI, premier conseiller,
Stéphane PISANI, conseiller,
Laetitia D'ALESSANDRO, greffier assumé.

E n t r e :

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

appelante aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Yves TAPELLA d'Esch-sur-Alzette du 10 juin 2020,

comparant par Maître Frédéric LERCH, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg,

e t :

la société anonyme **SOC.1.**), établie et ayant son siège social à L-(...), (...), inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro (...), représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions,

intimée aux fins du prédit exploit TAPELLA du 10 juin 2020,

comparant par Maître Christian GAILLOT, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg.

LA COUR D'APPEL :

Par jugement rendu en date du 8 janvier 2020, le tribunal d'arrondissement de Luxembourg a annulé une décision du directeur de l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA du 15 septembre 2014 portant rejet d'une réclamation introduite contre des bulletins de taxation d'office du 13 août 2013 concernant les années 2008, 2009 et 2010 et renvoyé le dossier devant l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (ci-après « l'AEDT ») pour qu'il soit procédé à la taxation de la TVA sur base des principes énoncés dans les motifs du jugement à savoir qu'aucun élément du dossier ne permet de constater que les activités de perception de revenus financiers et locatifs dans le chef de la société anonyme **SOC.1.)** constituent le prolongement direct, permanent et nécessaire de son activité taxable, qui est celle d'être active dans le secteur des énergies renouvelables, ni qu'elles impliquent une utilisation significative de biens et de services pour lesquels la TVA est due et que partant les montants qui en sont issus ne sont pas à inclure dans le calcul du prorata de déduction.

Par exploit du 10 juin 2020, l'Administration a régulièrement interjeté appel contre le jugement en question.

Les mandataires des parties ont été informés par écrit le 2 juin 2021 que l'affaire serait prise en délibéré à l'audience du 23 septembre 2021. Par écrit du 21 septembre 2021 ils ont été informés de la tenue de l'audience et de la composition de la Cour.

Les mandataires des parties ayant informé la Cour qu'ils n'entendaient pas plaider l'affaire, et les fardes de procédure ayant été déposées au greffe, l'audience a été tenue et l'affaire a été prise en délibéré à la date indiquée, suivant les modalités annoncées aux parties.

Les mandataires des parties ont été informés par écrit de la date du prononcé.

Le magistrat ayant présidé l'audience a pris l'affaire en délibéré et a rendu compte à la Cour dans son délibéré.

L'appelante demande de réformer le jugement entrepris en ce que les juges de première instance auraient procédé à un renversement de la charge de la preuve en imposant à l'AEDT de prouver que les opérations financières et de location tombent dans le calcul du prorata de déduction prévu à l'article 50 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (la loi TVA).

L'exclusion des opérations en question du prorata aurait pour conséquence une baisse de la charge fiscale qu'il appartiendrait à l'assujetti de prouver en vertu du principe de la charge de la preuve en matière fiscale voulant que l'administration doive prouver le déclenchement ou l'augmentation de la charge fiscale et le contribuable sa libération ou la réduction de cette charge. Ce principe ressortirait encore des articles 1315 du Code civil et 72 de la loi

TVA. Partant il aurait appartenu à l'intimé de prouver, aux fins d'exclusion du prorata, que les activités en question constituent une activité économique propre, qui n'est pas le prolongement direct de l'activité principale, impliquant une utilisation très limitée de biens et services grevée de TVA. Cette preuve n'étant pas rapportée le jugement serait à réformer et la décision du directeur de l'AEDT du 15 septembre 2014 à confirmer en ce qu'elle a intégré les produits en question dans le calcul du prorata.

L'intimée s'oppose à ces conclusions et entend voir le jugement entrepris confirmé. Elle aurait d'ores et déjà prouvé que les opérations en cause ne tombent pas dans le prorata et en tout état de cause, la charge de la preuve de l'inclusion de ces revenus dans le prorata incomberait à l'AEDT, car dans la mesure où cette dernière ne contesterait pas la déduction des dépenses de la société qui servent de base pour fixer la charge fiscale, le calcul du prorata aurait pour conséquence d'augmenter la charge fiscale.

Appréciation de la Cour

Le litige a trait à la composition du dénominateur du prorata de déduction de la TVA, et plus particulièrement à l'inclusion à ce dénominateur de produits financiers et de revenus de location.

Au titre de l'article 48 de la loi sur la TVA, et dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de son entreprise et sous réserve des dispositions prévues aux articles 49 à 54 de cette loi, l'assujetti a le droit de déduire du montant de la taxe dont il est redevable, en raison des opérations imposables effectuées par lui, un certain nombre de montants.

Aux termes de l'article 50 de la loi sur la TVA :

« En ce qui concerne les biens et les services qui sont utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des livraisons de biens et des prestations de services ouvrant droit à déduction ainsi que des livraisons de biens et des prestations de services n'ouvrant pas ce droit, la déduction n'est admise que pour la partie de la taxe sur la valeur ajoutée qui est proportionnelle au montant relatif aux premières opérations.

Le prorata de déduction prévu à l'alinéa qui précède est déterminé sur une base annuelle pour l'ensemble des opérations effectuées par l'assujetti. Il est fixé en pourcentage selon des modalités de calcul à établir par règlement grand-ducal et arrondi à l'unité supérieure »

Le calcul de cette proportion est déterminé par l'article 1^{er} du règlement grand-ducal du 21 décembre 1979 relatif au prorata de déduction en matière de taxe sur la valeur ajoutée comme suit :

« Le prorata de déduction prévu à l'article 50, paragraphe 1 de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée est déterminé sur une

base annuelle pour l'ensemble des opérations effectuées par l'assujetti. Il est fixé en pourcentage et arrondi à l'unité supérieure.

Le pourcentage visé à l'alinéa qui précède résulte de la multiplication par cent d'une fraction comportant :

- au numérateur: le montant du chiffre d'affaires annuel hors taxe relatif aux opérations ouvrant droit à déduction conformément à l'article 48, paragraphe 1 et à l'article 49, paragraphe 2 de la loi du 12 février 1979;

- au dénominateur: le montant du chiffre d'affaires annuel hors taxe figurant au numérateur ainsi que celui relatif aux opérations n'ouvrant pas droit à déduction conformément à l'article 49 de la loi du 12 février 1979. »

Il y a lieu d'en déduire que toute augmentation au dénominateur du prorata engendre une diminution du pourcentage effectivement déductible en vertu de l'article 50 de la loi TVA des montants théoriquement déductibles en vertu de l'article 48 de la loi TVA, et dès lors une augmentation de la charge fiscale et vice versa.

Suivant l'article 2 du règlement grand-ducal du 21 décembre 1979 relatif au prorata de déduction en matière de taxe sur la valeur ajoutée sont exclues du chiffre d'affaire à prendre en compte, au sens de l'article 1 de ce règlement, les opérations qui sont exonérées en vertu de l'article 44 paragraphe 1 sous c), f) et g) de la loi TVA et qui constituent des opérations accessoires. L'article 44 de la loi TVA exonère de la TVA notamment, dans des conditions à déterminer par règlement grand-ducal, les produits financiers et les revenus de location. Ces revenus exonérés visées à l'article 44 de la loi TVA ne sont donc pas compris dans le chiffre d'affaire visé à l'article 1 du règlement.

A l'inverse, le fait qu'un montant n'entre pas dans l'exonération prémentionnée à l'article 44 de la loi TVA a pour effet que ce montant est pris en compte dans le chiffre d'affaire visé à l'article 1 du règlement. Cela engendre dès lors une augmentation de ce chiffre d'affaire et partant du dénominateur du prorata, ce qui entraîne une baisse du pourcentage déductible et en conséquence une augmentation de la charge fiscale.

Il n'est pas contesté entre les parties que les revenus discutés constituent des revenus financiers et locatifs, les débats se limitant à la question de savoir s'ils sont accessoires au sens de l'article 2 du règlement grand-ducal du 21 décembre 1979 relatif au prorata de déduction en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

Pour apprécier si les produits litigieux sont accessoires et doivent être exclus du calcul du prorata il convient de raisonner en trois étapes :

1°) Les opérations financières doivent constituer une « activité économique » propre, i.e. suffisamment autonome de l'activité principale. L'activité doit en effet être distinguée de l'activité principale sans toutefois lui être indissociablement liée. A défaut, elle ne peut être accessoire.

2°) Les opérations ne doivent pas constituer le « prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité taxable » (CJUE, 11 juillet 1996, aff. 306/94, Ré.) i.e. découler de cette activité principale (CJUE, 29 octobre 2009, aff. 174/08, N.).

3°) Les opérations doivent impliquer une utilisation très limitée de biens et services grevés de TVA (CJUE, 29 avril 2004, aff. 77/01, E.).

Il découle de l'arrêt N. précité, se prononçant sur la notion d'opérations immobilières accessoires, que ces critères sont cumulatifs, et qu'une activité économique ne saurait être qualifiée d'accessoire si elle constitue le prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité taxable de l'entreprise ou si elle implique une utilisation significative de biens et services pour lesquels la TVA est due.

Les juges de première instance ont retenu que des revenus immobiliers et financiers ne constituent qu'une activité accessoire de l'intimé qui opère dans le secteur des énergies renouvelables, à défaut d'élément du dossier permettant de constater que les activités sous-jacentes à ces revenus constituaient le prolongement direct permanent et nécessaire de son activité taxable et qu'elles impliquaient une utilisation significative de biens et de services pour lesquels la TVA était due. Cette appréciation est confirmée par les bilans de l'intimée versés en cause, corroborant ses explications sur l'origine des fonds, et les annexes jointes aux bilans desquels ressort que l'activité de la société consiste à planifier, construire, installer et exploiter des moyens de production d'électricité renouvelable. Les comptes de profits et pertes versés ne révèlent pas non plus une utilisation significative de biens et de services pour lesquels la TVA serait due en lien avec ces activités, pour lesquels au demeurant, une telle utilisation n'appert pas de façon patente.

Ainsi le tribunal n'a pas procédé à une inversion de la charge de la preuve mais à une appréciation des éléments du dossier lui soumis. Sa motivation ne consiste pas à imposer à l'AEDT de prouver que les activités sous-jacentes aux revenus litigieux constituaient une activité économique qui était le prolongement direct permanent et nécessaire de l'activité taxable de l'intimée et qu'elles impliquaient une utilisation significative de biens et de services pour lesquels la TVA était due, mais dans la constatation que ces critères n'étaient en l'espèce pas données. En procédant ainsi après une analyse détaillée des critères retenus par la jurisprudence communautaire, pour déterminer une activité accessoire, loin de procéder à un renversement de la charge de la preuve, les juges de première instance ont procédé à un examen correct du dossier et des textes applicables.

L'appel est par conséquent non fondé et le jugement de première instance est à confirmer quoique partiellement pour d'autres motifs.

Au vu du sort réservé à son recours, l'appelante est à débouter de sa demande en obtention d'une indemnité de procédure pour l'instance d'appel.

Il ne paraît cependant pas inéquitable de laisser à charge de l'intimée l'intégralité des sommes exposées par elle et non comprises dans les dépens de sorte que sa demande en obtention d'une indemnité de procédure pour l'instance d'appel est à déclarer non fondée.

PAR CES MOTIFS

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

reçoit l'appel,

le dit non fondé,

confirme, quoique partiellement pour d'autres motifs, le jugement entrepris,

déboute l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA de sa demande en obtention d'une indemnité de procédure,

déboute la société anonyme **SOC.1.)** de sa demande en obtention d'une indemnité de procédure,

condamne l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA aux frais et dépens de l'instance avec distraction au profit de Maître Christian GAILLOT, avocat constitué, sur son affirmation de droit.

La lecture du présent arrêt a été faite en la susdite audience publique par Carole KERSCHEN, président de chambre, en présence du greffier assumé Laetitia D'ALESSANDRO.