Texte pseudonymisé

Avertissement: Ce document pseudonymisé a une valeur purement informative. Le document original seul fait foi.

Arrêt N° 137/22 - IX - CIV

Audience publique du dix-sept novembre deux mille vingt-deux

Numéro CAL-2019-00033 du rôle

Composition:

Carole KERSCHEN, président de chambre,
Danielle POLETTI, premier conseiller,
Stéphane PISANI, conseiller,
Gilles SCHUMACHER, greffier.

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 Nadine dite Nanou TAPPELLA d'Esch-sur-Alzette du 11 décembre 2018,

comparant par la société en commandite simple CLIFFORD CHANCE, inscrite à la liste V du Tableau de l'Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg, représentée aux fins des présentes par Maître Albert MORO, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg,

e t :

la société en commandite par actions **SOCIETE1.) SCA, SICAV-FIS**, établie et ayant son siège social à L-ADRESSE1.), inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro NUMERO1.), représentée par son associé gérant commandité actuellement en fonctions,

intimée aux fins du prédit exploit TAPELLA du 11 décembre 2018,

comparant par Maître Patrick KINSCH, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg.

L A C O U R D ' A P P E L :

Par exploit d'huissier du 11 septembre 2017, la société en commandite par actions SOCIETE1.) (ci-après la société SOCIETE1.) a fait donner assignation à l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (ci-après AEDT ou l'Administration) pour voir réformer la décision directoriale du 1^{er} juin 2017 portant rejet d'un recours introduit contre les bulletins de taxation d'office du 29 septembre 2016 portant sur les années 2014 et 2015 par lesquels l'AEDT a refusé, après régularisation, d'admettre au titre de la TVA en amont déductible les montants de 3.264,13.- euros pour l'année 2014 et de 52.669,91.- euros pour l'année 2015, dans le cadre de la location de 52,3% de la surface totale d'un immeuble situé à LIEU1.) à la société SOCIETE2.). Elle demanda encore à se voir allouer une indemnité de procédure de 3.000.- euros et à voir condamner l'AEDT aux frais de l'instance, avec distraction au profit de son avocat à la Cour.

Par jugement du 10 octobre 2018, le tribunal, a dit la demande fondée, partant a annulé la décision du directeur de l'AEDT du 1^{er} juin 2017 portant la référence Corr. TVA/CB/94149, a renvoyé le dossier devant celle-ci afin qu'elle procède à la rectification des bulletins de taxation d'office du 29 septembre 2016 pour les années 2014 et 2015, et l'a condamnée à payer à la société SOCIETE1.) une indemnité de procédure de 3.000.- euros ainsi qu'aux frais.

De ce jugement non signifié, l'AEDT a régulièrement relevé appel par acte d'huissier du 11 décembre 2018 sollicitant sa réformation pour voir dire la régularisation critiquée justifiée.

Se prévalant de la circonstance que l'immeuble donné en location aurait fait l'objet d'une mise à disposition gratuite de 12 mois, jusqu'au 31 octobre 2016, de sorte que les déductions opérées par la société SOCIETE1.) auraient été trop élevées, l'Administration a, par bulletins de taxation d'office portant la date du 29 septembre 2016, procédé à une régularisation et fixé le montant de l'excédent de taxe en amont à 30.384,73.- euros pour l'exercice 2014 et à 399.697,09.- euros pour l'exercice 2015.

Les bulletins de taxation d'office ont fait l'objet d'une réclamation de la part de la société SOCIETE1.) auprès du directeur de l'Administration, réclamation qui a été vidée par une décision du 1^{er} juin 2017. C'est cette dernière décision qui a été annulée par le jugement dont appel.

Pour justifier la régularisation à laquelle elle a procédé, l'Administration fait valoir que la mise à disposition gratuite de l'immeuble par la société SOCIETE1.) ne constituerait pas une opération économique taxable. La

location immobilière s'analysant en une prestation de service à caractère continu au sens de l'article 22 de la loi TVA, elle n'est taxable que s'il existe un lien direct entre le service et sa contrepartie, or, à défaut de loyer il n'y en aurait pas. Les calculs versés pour attester du contraire seraient erronés. La déduction des taxes en amont étant liée à leur perception en aval, en l'absence de perception aucune déduction ne naîtrait à défaut de preuve par la société SOCIETE1.) d'une prestation taxable. La non prise en compte initiale de la gratuité concédée, justifierait la régularisation afin d'assurer que l'assujetti ne puisse déduire que ce qu'il était en droit de déduire si cette modification avait été prise en compte. Le versement du bail ab initio ne servant qu'à contrôler son existence, il ne saurait s'opposer à la régularisation prévue par la loi. La jurisprudence IM. (C-672/16) aurait été appliquée à tort par le tribunal alors que, dans ce cas, l'absence de loyers était indépendante de la volonté du propriétaire.

Subsidiairement, la gratuité d'une année de bail constituerait un acte anormal de gestion et à titre plus subsidiaire elle constituerait même un abus de droit justifiant la régularisation de la TVA. *In fine*, elle conclut à la soumission de deux questions préjudicielles à la CJUE, l'une visant à déterminer si le bail doit être scindé en une partie gratuite et une onéreuse, l'autre si la gratuité serait abusive.

L'AEDT sollicite finalement une indemnité de procédure de 3.000.- euros.

La société SOCIETE1.) conclut au rejet de l'appel en s'opposant à cette lecture. La franchise de loyer ne saurait, à rebours de la logique économique sous-tendant l'opération, s'analyser en une libéralité, mais constituerait une pratique commerciale courante, aboutissant à un paiement différé du loyer global convenu. Le loyer mensuel réel au mètre carré de 17.- euros ressortirait d'un tableau versé et la gratuité initiale se fonderait dans le loyer stipulé de 20,40 euros. Ce procédé se justifierait par l'attrait de la gratuité initiale pour le locataire et du loyer supérieur pour un éventuel acquéreur et serait d'ailleurs accepté par les autorités fiscales irlandaises.

Il n'y aurait pas, en l'espèce, de cas d'ouverture d'une régularisation à défaut de modification, le bail étant onéreux dans son ensemble, rien n'imposant une mensualisation voire une annualisation du loyer. La déduction des taxes se faisant donc bien en fonction d'une perception, sauf que celle-ci est à apprécier sur une période plus longue. La non-perception temporaire de loyers n'y changerait rien en présence de l'intention afférente du bailleur.

Les moyens subsidiaires relatifs à la normalité de l'acte de gestion et l'abus de droit sont réfutés alors que la pratique de la franchise de loyer serait courante. Les questions préjudicielles seraient inutiles et basées sur des prémisses erronées, partant à ne pas poser.

A titre infiniment subsidiaire, la société SOCIETE1.) soutient avoir reçu une contrepartie consistant en l'aménagement des locaux.

L'appelante serait à débouter de sa demande sur base de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile et il y aurait lieu d'attribuer 3.000.- euros à ce titre à l'intimée.

Dans son arrêt interlocutoire du 11 février 2021, la Cour a dit l'appel recevable, révoqua l'ordonnance de clôture et ordonna la réouverture des débats pour permettre aux parties d'examiner le litige en rapport avec les questions suivantes :

1. En rapport avec le raisonnement de l'Administration, la Cour ne saisit pas pourquoi des déductions et une régularisation ont pu être opérées pour l'exercice 2014, le contrat de bail n'ayant commencé à courir qu'à partir du 1^{er} novembre 2015, l'application de la TVA ayant été autorisée à partir de cette même date seulement, et l'article 53 paragraphe 2 alinéa 4 de la loi TVA prévoyant que « *dans les cas où le bien d'investissement n'est pas utilisé pour les besoins de l'entreprise dès son acquisition ou l'achèvement de sa fabrication, la période de régularisation de respectivement cinq années et dix années est comptée à partir du début de l'utilisation du bien* ».
2. Compte tenu du fait que le contrat de bail conclu avait prévu, dès le départ, qu'aucun loyer n'était à payer jusqu'au 31 octobre 2016, la Cour ne voit, en principe, pas non plus en quoi auraient consisté « *les modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions* », modifications qui constituent, en vertu de l'article 53, paragraphe 2, alinéa 1^{er} de la loi TVA, le préalable à une éventuelle régularisation sur une période de cinq ou dix ans.
3. La Cour se demande, enfin, si ce n'est pas plutôt l'article 53, paragraphe 1^{er} de la loi TVA qui devrait trouver application en l'occurrence, la société SOCIETE1.) ayant déposé des déclarations périodiques en matière de TVA se rapportant aux exercices 2014 et 2015 en août 2016 et l'Administration soutenant qu'un droit à déduction n'a existé qu'à partir du 1^{er} novembre 2016. Cet article 53, paragraphe 1^{er} dispose, en effet, conformément à ce qui est prévu à l'article 184 de la Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006, que « *d'une manière générale, lorsque la déduction effectuée dans ladite déclaration [c'est-à-dire la déclaration périodique] est supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti est en droit d'opérer, il y a lieu de procéder à une régularisation des déductions initialement effectuées* ».

A la première question la société SOCIETE1.) répondit que les déductions pour l'exercice 2014, tiennent à la possibilité de déduire la TVA payée au titre d'actes préparatoires à une activité assujetti subséquente. Quant aux deuxième et troisième questions, elle conclut à l'applicabilité de l'article 53 §1^{er} et souleva un moyen additionnel tenant à la forclusion de l'AEDT pour avoir été informée ab initio des stipulations du contrat de bail. Cette fin de non-recevoir serait recevable pour tenir à la régularité de la procédure administrative non-contentieuse et avoir été invoquée après la révocation de l'ordonnance de clôture. Cette dernière question ne se poserait cependant qu'en cas de réformation sur le fond.

Selon l'AEDT, la prise en compte initiale de l'exercice 2014, tient à la conclusion du bail le 23 octobre 2014. La modification invoquée au sens de l'article 53 §2 de la loi TVA serait constituée par l'année de loyer offerte. Ce serait d'ailleurs cet article qui devrait s'appliquer, et seulement à titre subsidiaire l'article 53 §1^{er} de ladite loi qui engendrerait cependant le même résultat, c'est-à-dire le droit à régularisation par l'Administration, de la TVA déduite en amont. Le moyen additionnel soulevé serait irrecevable pour tenir à la recevabilité, déjà tranchée par la Cour et ne pas être en lien avec les motifs de réouverture des débats.

L'instruction a de nouveau été clôturée le 2 mai 2022 et fixée pour plaidoiries à l'audience du 20 octobre 2022.

Le magistrat rapporteur a été entendu en son rapport oral lors de cette audience et l'affaire a été prise en délibéré.

Appréciation de la Cour

L'article 53 de loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée dispose en ces deux premiers paragraphes ce qui suit :

1. *« Lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions interviennent postérieurement à la déclaration périodique de l'assujetti et, d'une manière générale, lorsque la déduction effectuée dans ladite déclaration est supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti est en droit d'opérer, il y a lieu de procéder à une régularisation des déductions initialement effectuées. [...] »*
2. *« En ce qui concerne les biens d'investissement et les services qui présentent des caractéristiques similaires à celles normalement associées à des biens d'investissement, une régularisation des déductions initialement effectuées est opérée pendant une période de cinq années, dont celle au cours de laquelle le bien a été acquis ou fabriqué, lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions interviennent au cours de cette période. [...] »*

Il ressort des deux paragraphes en discussion que la régularisation intervient lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions interviennent.

L'article 3 §1 alinéa 1^{er} du règlement grand-ducal du 3 mars 1980 concernant la régularisation des déductions de la taxe sur la valeur ajoutée opérées pour les biens d'investissement dispose quant à lui :

1. *« En ce qui concerne les biens d'investissement immobiliers, la régularisation de la déduction ou de la non-déduction initiale, totale ou partielle, de la taxe ayant grevé ces biens est opérée, lorsqu'au cours d'une période de dix ans des*

modifications du droit à déduction interviennent par rapport à la première année de cette période. »

Cette formulation est d'ailleurs également reprise dans les articles 13 à 15 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.

L'article 3 précité ainsi que les articles 13 à 15 évoqués, instruisent, par l'interprétation qu'ils permettent de faire des deux paragraphes de l'article 53, que n'est pas visée la modification de la prise en compte par l'AEDT des éléments lui soumis, mais bien la modification des éléments sous-jacents eux-mêmes.

Or, il ressort du contrat de bail du 23 octobre 2014, versé ensemble avec la déclaration d'option du 11 mai 2015, que celui-ci prévoyait la période de gratuité ayant induit la régularisation suite aux déclarations pour les exercices 2014 et 2015 faites en son application. Il n'y a donc eu aucune modification des éléments, ni postérieurement à l'option, ni postérieurement aux dites déclarations. Il ne saurait dès lors y avoir de régularisation à ce titre.

Reste l'hypothèse soulevé par la Cour dans l'arrêt du 11 février 2021 visée à l'article 53 §1 alinéa 1 *in fine* : « *lorsque la déduction effectuée dans ladite déclaration est supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti est en droit d'opérer, il y a lieu de procéder à une régularisation des déductions initialement effectuées.* » Cette phrase correspondant à l'article 184 de la Directive 2006/112/CE, y représente le cas général, dont la première phrase de l'article 53 §1 de la loi TVA constitue à l'instar de l'article 185 de la Directive une application.

L'article 186 de la Directive laisse aux Etats membres la charge de déterminer les modalités d'application des articles 184 et 185.

Le procès-verbal de l'AEDT du 27 septembre 2016, allègue comme base légale à la régularisation, l'article 53 §2 de la loi sur la TVA, impliquant une modification des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions intervenues au cours de cette période, non donnée en l'espèce. L'acte d'appel du 11 décembre 2018, se revendique du même fondement et argue que la modification serait constituée par la gratuité. Dans ses conclusions notifiées en date du 10 mai 2021, après l'arrêt interlocutoire de la Cour, l'AEDT persiste à maintenir cette argumentation, admettant à titre subsidiaire l'application de l'article 53 §1 alinéa 1 *ab ovo* lorsque l'utilisation au cours de la première année ne correspond pas à la déduction opérée.

Cette interprétation repose à l'instar de l'ensemble du raisonnement présenté par l'AEDT sur l'appréciation erronée que la franchise de loyer ne constituerait pas une activité économique mais une libéralité. Il s'agit au contraire d'une pratique commerciale courante et nourrie de sa propre logique, exposée de manière convaincante par la société SOCIETE1.), qui constitue autant un appât pour le locataire que pour un éventuel futur acquéreur, qu'une

augmentation du chiffre d'affaire subséquent. Cette pratique a priori étrangère à toute considération purement fiscale ne saurait, soit dit en passant, être qualifiée d'anormale ou d'abusives, alors qu'elle est totalement étrangère à tout *animus donandi*, suivant au contraire une stricte logique mercantile.

Il ressort de l'arrêt IM. opportunément cité par le tribunal notamment en ses §§ 42 et 43 que : « *un assujetti conserve le droit à déduction, dès lors que ce droit a pris naissance, [...]. Une autre interprétation de la directive TVA serait contraire au principe de neutralité de la TVA quant à la charge fiscale de l'entreprise. Elle serait susceptible de créer, lors du traitement fiscal de mêmes activités d'investissements, des différences non justifiées entre des entreprises réalisant déjà des opérations imposables et d'autres qui cherchent, par des investissements, à commencer des activités qui seront source d'opérations taxables. De même, des différences arbitraires seraient établies entre ces dernières entreprises en ce que l'acceptation définitive des déductions dépendrait de la question de savoir si de tels investissements aboutissent ou non à des opérations taxées (arrêt du 29 février 1996, IN., C 110/94, EU:C:1996:67, point 22).* »

Or, la franchise de loyer constitue précisément un préliminaire à une activité taxable dont elle ne peut être détachée arbitrairement et en méconnaissance totale de toute réalité économique. Elle n'est accordée que parce qu'une activité économique taxable suit. Juger du contraire aboutirait non seulement à remettre en cause le principe de la neutralité de la TVA, mais constituerait de surcroît une ingérence injustifiée dans la politique commerciale des entreprises.

La société SOCIETE1.) était donc en droit, suivant l'acceptation qui a été faite de son dossier par l'AEDT en date du 4 juin 2015, d'opter pour la TVA avec les conséquences sur la déduction que cela engendre, alors que l'utilisation qu'elle a faite du bien correspondait à sa déclaration telle qu'agrée. L'AEDT reste en défaut d'arguer de manière convaincante en quoi l'assujetti n'aurait pu procéder qu'à une déduction inférieure. Car même s'il est vrai qu'il appartient à l'administré d'apporter la preuve de l'exonération qu'il invoque, une fois que tel est le cas, comme retenu ci-avant, l'Administration alléguant un élément matériel à l'appui d'une base légale alternative pour la combattre ne saurait y substituer cette autre base légale sans établir les faits pertinents à son appui.

Les questions préjudicielles évoquées par l'AEDT ont dès lors été, à juste titre, rejetées par le tribunal pour le motif tenant à l'évidence de la réponse, que la Cour ne peut que reprendre.

Le moyen additionnel soulevé par la société SOCIETE1.) ne l'étant qu'en cas d'infirmité du jugement de première instance, il n'appelle, à l'instar des défenses s'y opposant, pas d'examen au vu de la conclusion adoptée.

L'AEDT étant ainsi mal venue d'invoquer une iniquité, l'acte gisant à la base du litige étant de son fait, plaçant ainsi la société SOCIETE1.) dans une situation dont il serait inéquitable de lui laisser assumer l'entière charge, le tribunal est à confirmer dans sa décision relative à l'article 240 du Nouveau

Code de procédure civile, et celle-ci est à reprendre pour le montant réclamé de 3.000.- euros pour l'instance d'appel.

L'AEDT succombant, elle supportera les frais de l'instance.

PAR CES MOTIFS

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

reçoit l'appel en la forme,

le dit non fondé,

en déboute,

condamne l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA à payer à la société en commandite par actions SOCIETE1.) une indemnité de procédure de 3.000.- euros,

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 Patrick KINSCH 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 Gilles SCHUMACHER.