

Jugement civil 2019TALCH01 / 00178

Audience publique du mercredi cinq juin deux mille dix-neuf.

Numéro TAL-2017-00387 du rôle

Composition :

Thierry HOSCHEIT, premier vice-président,
Vanessa WERCOLLIER, premier juge,
Séverine LETTNER, juge,
Linda POOS, greffier.

E n t r e :

la société anonyme **SO C1**), établie et ayant son siège social à L-(...), représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, inscrite auprès du registre du commerce et de sociétés de Luxembourg sous le numéro (...),

partie demanderesse aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Guy ENGEL de Luxembourg du 28 août 2017,

comparaissant par l'étude de la société LOYENS&LOEFF, avocat à la Cour, ayant son siège social à L- 2540 Luxembourg, 18-20, rue Edward Steichen et immatriculée sous le numéro RCS Luxembourg B 174248, représentée par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, avec adresse professionnelle L- 2540 Luxembourg, 18-20, rue Edward Steichen,

e t :

1. L'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, représenté par son Ministre d'Etat actuellement en fonctions, et pour autant que de besoin pris en la personne de Monsieur le Ministre des Finances actuellement en fonctions, assigné dans ses bureaux à L-1352 Luxembourg, 4, rue de la Congrégation,

2. L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA, représenté par Monsieur le Directeur de l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, ayant ses bureaux à L-1651 Luxembourg, 1-3 avenue Guillaume,

parties défenderesses aux fins du prédit exploit ENGEL,

comparaissant par Maître Frédérique LERCH, avocat, demeurant à Luxembourg.

Le Tribunal:

Par exploit d'huissier du 28 août 2017, la société anonyme **SOC1**) fait donner assignation à l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG et à l'Administration de l'enregistrement et des domaines à comparaître devant le tribunal de ce siège pour, aux termes du dispositif de son exploit

Déclarer la présente assignation recevable en la forme et dans les délais ;

Quant au fond, la voir dire justifiée ;

Voir réformer, sinon annuler, la décision sur réclamation du 19 mai 2017, ainsi que les bulletins de taxation d'office du 17 novembre 2017 [il faut lire 17 novembre 2016] ;

1. Sur les travaux d'infrastructure

A titre principal : déclarer que la déduction de la TVA en amont sur les travaux d'infrastructure est requise par le droit communautaire

A titre subsidiaire : poser la question préjudicielle suivante à la CJUE :

[...]

2. Sur la période de location « gratuite »

A titre principal : déclarer que l'existence de la période de location gratuite de 15 mois ne met pas obstacle à la déduction intégrale de la TVA en amont

A titre subsidiaire : poser la question préjudicielle suivante à la CJUE :

[...]

Condamner les parties défenderesses à verser à la Société des intérêts de retard, mis en compte à partir du 31 août 2017, moment auquel la Société a formellement demandé le remboursement de l'excédent de TVA dont elle pouvait se prévaloir pour les années 2012 à 2015, calculés par application d'un taux de 7,2% par an, comme prévu à l'article 85 de la loi TVA et par souci d'équité de traitement avec l'Administration ; subsidiairement, au taux d'intérêt légal en vigueur pendant ces années ;

[...] »

La société anonyme **SOC1**) demande encore à voir condamner les parties défenderesses à lui payer une indemnité de procédure évaluée à « *deux mille euros (EUR 4.000)* » et aux dépens de l'instance.

Suite à l'entrée en vigueur de la loi du 10 août 2018 portant organisation de l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA, l'Administration de l'enregistrement et des domaines est actuellement dénommée l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (ci-après AEDT).

A l'audience du 15 mai 2019, l'instruction a été clôturée.

A l'audience du 22 mai 2019, le juge rapporteur a été entendu en son rapport oral.

Maître Nadège LE GOUELLEC, représentant la société LOYENS&LOEFF, a conclu pour la société anonyme **SOC1**).

Maître Frédérique LERCH, avocat constitué, a conclu pour l'ETAT et l'AEDT.

1. Recevabilité

1/ Les parties défenderesses concluent à l'irrecevabilité der la demande pour autant que portant sur l'annulation de la décision directoriale en tant qu'elle est dirigée contre l'ETAT en soutenant que seule l'AEDT aurait qualité pour défendre à cette demande.

La société anonyme **SOC1**) y répond que l'ETAT ne serait pas assigné dans le cadre de la demande en annulation de la décision directoriale, mais en vue d'une condamnation aux intérêts de retard. La demande en annulation de la décision directoriale concernerait la seule AEDT.

Il y a lieu de prendre acte de cette précision du périmètre de l'action introduite par la société anonyme **SOC1**) à l'encontre des deux parties défenderesses. La question des intérêts de retard n'est partant examinée qu'à l'égard du seul ETAT, tandis que la question de l'annulation de la décision directoriale du 19 mai 2017 n'est examinée qu'au regard de l'AEDT.

2/ Les parties défenderesses concluent encore à l'irrecevabilité de la demande en allocation d'intérêts de retard au motif qu'aucune demande en condamnation à un montant pécuniaire ne serait formulée par la société anonyme **SOC1**). Elle ne pourrait d'ailleurs formuler une telle

demande, alors qu'en cas d'annulation de la décision directoriale il faudrait que le dossier soit renvoyé devant l'Administration en vue de l'émission de nouveaux bulletins d'imposition.

La société anonyme **SOC1**) y oppose qu'elle aurait bien formulé une demande en allocation d'intérêts de retard.

Il y a tout d'abord lieu de relever qu'il résulte des écritures de la société anonyme **SOC1**) qu'elle ne formule pas de demande en condamnation au paiement d'un montant pécuniaire au titre du remboursement ou de la restitution de la TVA payée par ses soins. C'est partant en dehors du contexte que les parties défenderesses soulèvent l'irrecevabilité d'une telle demande.

Il faut ensuite relever qu'il résulte des écritures constantes de la société anonyme **SOC1**) qu'elle formule une demande en paiement d'intérêts de retard. Il est exact que la société anonyme **SOC1**) ne formule pas une demande en paiement d'un montant financièrement liquidé au titre des intérêts de retard sur la créance de restitution (ce qui serait impossible au regard de l'absence de liquidation d'une éventuelle créance de restitution). Elle demande par contre à voir constater le principe et le taux des intérêts de retard auxquels elle peut prétendre en cas de succès de son action au fond.

La demande de la société anonyme **SOC1**) doit partant être qualifiée de demande déclaratoire visant à voir fixer ses droits au titre des intérêts de retard en cas d'annulation de la décision directoriale impliquant un droit au remboursement d'un montant payé au titre de la TVA.

La doctrine n'admet pas les pures actions déclaratoires, c'est-à-dire celles qui ont pour finalité de demander une simple consultation aux juges et qui est totalement détachée de la notion d'intérêt (JCL Procédure civile, fasc. 500-75, N° 51), tout en admettant en sa majorité celles qui s'appuient sur un intérêt né et actuel qui peut être constitué par la nécessité sérieuse de lever un doute sur une situation patrimoniale ou extrapatrimoniale déterminante pour le demandeur (JCL Procédure civile, fasc. 500-75, N° 52) ou par la menace d'un trouble d'où découle l'intérêt né et actuel à faire cesser une incertitude juridique (S. Guinchard, C. Chanais, F. Ferrand, Procédure civile, Droit interne et droit de l'Union européenne, Dalloz, 32e édition, N° 134 ; G. de Leval, Eléments de procédure civile, Larcier, N° 9), à condition que l'incertitude soit réelle et que le trouble qu'elle occasionne soit suffisamment accentué (L. Cadiet, J. Normand, S. Amrani Mekki, Théorie générale du procès, Thémis, 2e édition, N° 81), qu'il ne s'agisse pas de préparer un procès en s'assurant une simple preuve mais de couper court à un procès susceptible d'être éventuellement

engagé par autrui (S. Guinchard, Droit et pratique de la procédure civile, Dalloz, N° 101.71), que la décision présente pour le demandeur une utilité concrète (G. de Leval, Eléments de procédure civile, Larcier, N° 9) ou que l'action ne soit pas intentée pour qu'il soit procédé à une constatation n'ayant pas d'utilité pratique sérieuse pour le demandeur (JCL Procédure civile, fasc. 500-75, N° 62). La recevabilité des actions déclaratoires est fermement établie en jurisprudence luxembourgeoise, sous les deux conditions cumulatives que le demandeur doit être exposé à une incertitude grave ou une menace sérieuse paralysant l'exercice normal d'un droit et que la déclaration judiciaire sollicitée soit de nature à offrir au demandeur non pas une satisfaction purement théorique, mais une utilité concrète et déterminée (Cour d'appel 22 avril 1999, N° 21314 du rôle ; Cour d'appel 7 décembre 1976, Pas. 23, page 477 ; Cour d'appel 6 novembre 2013, Pas. 36, page 448 ; Cour d'appel 3 avril 2014, JTL 2014/6, page 169).

Si la demande de la société anonyme **SOC1**) visant à voir dire qu'elle a le droit de percevoir des intérêts de retard sur une éventuelle créance de restitution et à voir déterminer le taux auquel sont à calculer ces intérêts légaux de retard présente pour elle une utilité concrète et déterminée, force est toutefois de constater que l'absence de décision sur ces points ne l'expose pas à une incertitude grave ou une menace sérieuse paralysant l'exercice normal d'un droit. Les conditions de recevabilité de la demande déclaratoire ne sont partant pas remplies.

3/ Les parties défenderesses concluent enfin à l'irrecevabilité de toute demande en condamnation au remboursement de montants de TVA indûment payés par la société anonyme **SOC1**) pour autant que dirigée contre l'AEDT, alors que celle-ci ne pourrait être actionnée que dans le cadre de l'annulation de la décision directoriale.

La société anonyme **SOC1**) n'ayant pas formulé de demande afférente, il n'y a pas lieu de prendre position sur les développements afférents des parties défenderesses.

2. Sur les travaux d'infrastructure

Aux termes de leurs dernières conclusions du 14 février 2019, l'ETAT et l'AEDT exposent « *que sur base des dernières pièces communiquées par la partie **SOC1**) ainsi que des explications contenues dans ses écritures du 29 octobre 2018, les parties concluantes estiment que la partie **SOC1**) a effectué la démonstration du lien direct et immédiat entre les coûts générés par les*

*travaux d'infrastructures et son activité économique exercée en aval ; Que par suite, la TVA associée aux coûts exposés au titre des frais d'infrastructures et de travaux de voiries extra-parcelles au cours des exercices 2013 et 2014 remplit les conditions légales pour pouvoir entrer en déduction ; Qu'il échet donc de faire droit à la demande présentée à ce titre par la partie **SOC1**) », pour conclure à « voir faire droit à la demande telle que présentée par la partie **SOC1**) à ce titre, en conséquence voir ordonner le renvoi de l'affaire sur ce point devant l'Administration aux fins d'émission d'un nouveau bulletin ».*

Eu égard à ces conclusions, il n'y a pas lieu d'examiner plus en avant la question de la déductibilité de la TVA grevant les travaux d'infrastructure, mais d'annuler la décision directoriale du 19 mai 2017 sur cette question et de renvoyer le dossier devant l'AEDT.

3. Sur le traitement fiscal de la gratuité de loyers consentie au locataire

a. Faits et procédure

Un complexe immobilier dénommé **IMM**) a été construit par la société en commandite par actions **SOC2**) pour être donné en location. Un contrat de bail a été conclu à cet effet en date du 14 mai 2012.

Par déclaration du 17 juillet 2012, entrée à l'AED le 31 août 2012, la société en commandite par actions **SOC2**) a demandé sur base du contrat de bail du 14 mai 2012 et sur base de l'article 45 de la loi du 12 février 1979 concernant la TVA à voir soumettre la location de l'immeuble au régime de la TVA. Cette déclaration d'option a été agréée par l'AEDT en date du 4 septembre 2012 avec effet au 1^{er} septembre 2014.

La société en commandite par actions **SOC2**) a fait apport du complexe immobilier au capital social de la société anonyme **SOC1**) lors de sa constitution en 2012. Il n'est pas contesté que la seule activité de la société anonyme **SOC1**) consiste en la construction et ensuite l'exploitation du complexe immobilier **IMM**).

Par déclaration du 26 septembre 2012, entrée à l'AED le 9 octobre 2012, la société anonyme **SOC1**) a demandé sur base du même contrat de bail du 14 mai 2012 et sur base de l'article 45 de la loi du 12 février 1979 concernant la TVA à voir soumettre la location de l'immeuble au régime

de la TVA. Cette déclaration d'option a été agréée par l'AEDT en date du 15 octobre 2012 avec effet au 1^{er} septembre 2014.

Le contrat de bail du 14 mai 2012 a été déposé aux rangs de Maître Jean Seckler en date du 3 octobre 2012.

Le bâtiment a été agréé le 18 septembre 2014, et le premier loyer a été facturé en date du 18 novembre 2015 pour la période du 19 décembre 2015 au 31 décembre 2015.

Sur base de la déclaration d'option accueillie favorablement, la société anonyme **SOC1)** a déduit dès le début la TVA acquitté en amont pour les besoins de la construction de l'immeuble sur la TVA grevant en aval les loyers payés par la locataire.

Suivant procès-verbal du 16 novembre 2016, faisant suite à un procès-verbal du 31 octobre 2016 et les observations de la société anonyme **SOC1)** du 9 novembre 2016, l'AEDT a procédé au contrôle des déclarations de TVA de la société anonyme **SOC1)** pour les années 2012 à 2015. Les agents ont proposé de procéder sur base de l'article 53, paragraphe 2 de la loi TVA à la régularisation d'office de 1/10^e des taxes en amont sur les années 2012 à 2015, suivant le détail ci-après :

| | Taxe en amont déduit | Taxe en amont régularisée |
|------|----------------------|---------------------------|
| 2012 | 1.419.830,80 | 141.983,08 |
| 2013 | 3.712.814,99 | 371.281,50 |
| 2014 | 4.092.679,41 | 409.267,94 |
| 2015 | 631.864,21 | 63.186,42 |
| | 9.857.189,41 | 985.718,94 |

Des bulletins de taxation d'office pour les années 2012 à 2015 ont été émis par l'AEDT en date du 17 novembre 2016 sur base de ces chiffres. Sur réclamation présentée par la société anonyme **SOC1)**, le directeur de l'AEDT a décidé en date du 19 mai 2017 de maintenir des taxations 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 anonyme **SOC1)** aurait consenti une libéralité, n'aurait pas généré de recettes et n'aurait partant pas réalisé une activité économique au sens de l'article 5 de la loi TVA.

Cette décision fait l'objet du recours de la société anonyme **SOC1**).

La décision du 19 mai 2017 portant la date de notification du 29 mai 2017, le recours introduit en date du 28 août 2017 l'a été endéans le délai de trois mois et est partant recevable à cet égard. Il y par ailleurs été présenté dans les formes de la loi.

b. Positions des parties

i. La société anonyme SOC1)

La société anonyme **SOC1**) explique que l'absence d'obligation financière dans le chef de la locataire de s'acquitter d'un loyer pendant la période du 19 septembre 2014 au 18 décembre 2015 ne saurait s'analyser comme une libéralité. Il s'agirait d'un mécanisme de réduction du prix, sinon d'une modalité de paiement, par lequel la locataire serait déchargée de cette obligation financière au début du bail, le potentiel manque à gagner dans le chef de la bailleuse étant récupéré par le biais d'un loyer plus élevé sur la période restant à courir. Il s'agirait d'un mécanisme de commercialisation qui serait pratique courante sur le marché immobilier. Ce mécanisme aurait été mis en œuvre en l'espèce pour soutenir le développement urbanistique du ban de (...) en y attirant une locataire de qualité. La qualification de libéralité serait à exclure en l'absence d'une quelconque intention libérale dans son chef.

La société anonyme **SOC1**) conteste qu'on puisse scinder le contrat de bail en deux périodes, la première ne prévoyant pas de paiement de loyer et ne permettant pas la déduction de la TVA, et la seconde prévoyant le paiement d'un loyer et permettant la déduction de la TVA. Le contrat de bail serait une opération unique et indivisible, à titre onéreux pour l'intégralité de sa durée. La période initiale de 15 mois sans paiement de loyer ne pourrait exister qu'en corrélation avec la période subséquente de 129 mois avec paiement de loyer. Cette obligation de paiement subsisterait même en cas de résiliation anticipée du contrat de bail sur base de l'article 11.25 du contrat.

La société anonyme **SOC1**) conteste encore que le prise en location aurait été gratuite au profit de la locataire, alors que celle-ci aurait été obligée de supporter tous les frais d'entretien, de chauffage, de climatisation et autres de l'immeuble, ce qui aurait eu pour conséquence en retour de décharger la société anonyme **SOC1**) de ces frais. Il y aurait ainsi eu dépense dans le chef de la locataire et gain dans le chef de la société anonyme **SOC1**). Cela caractériserait la nature intéressée, et partant

onéreuse, de l'opération. La distinction opérée par l'AEDT entre contrepartie de l'utilisation de l'immeuble et contrepartie de la mise à disposition de l'immeuble n'aurait pas lieu d'être.

La société anonyme **SOCI**) relève encore que la mise à disposition gratuite de l'immeuble sur une période limitée ne lui enlèverait pas la qualité d'assujetti à la TVA, alors que les dépenses d'investissement au titre desquelles elle fait valoir la déduction de TVA auraient été effectuées pour les besoins des opérations soumises à TVA et qui ouvrent le droit à déduction, à savoir la mise en location de l'immeuble.

En droit, la société anonyme **SOCI**) fait valoir que les conditions légales pour pouvoir procéder à une régularisation sur base de l'article 53 de la loi TVA et 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 ne seraient pas remplies. Le mécanisme de régularisation ne s'ouvrirait que dans des circonstances particulières, tel que l'interruption du bail ou la location à un non-assujetti. Les termes formels de l'ouverture du mécanisme de régularisation ne seraient pas non plus remplis, alors qu'il n'y aurait eu ni modification de la situation initiale ayant conditionnée le droit à déduction de l'assujetti, alors que le contrat de bail constituerait une opération économique globale, ni prélèvement d'un bien d'investissement immobilier, alors qu'il n'y aurait pas eu utilisation de l'immeuble à des fins étrangères à son activité. L'absence de modification dans son chef en tant qu'assujetti et l'absence de modification de l'utilisation de l'immeuble par rapport à la situation initiale résulterait encore de ce que le contrat de bail avait été versé avec sa demande d'option et que ce contrat serait appliqué en toute sa teneur par elle et la locataire. La période de gratuité, mesure purement commerciale, s'inscrirait dans le cadre de son activité économique. En raison des contraintes découlant de la loi du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, elle ne saurait d'ailleurs utiliser ses biens à d'autres fins que ceux de son objet social, et surtout pas consentir une libéralité. L'AEDT resterait en tout état de cause en défaut de rapporter la preuve d'une intention libérale dans son chef.

Pour rencontrer l'argument de l'AEDT tenant à l'inexistence d'une activité taxable en aval à défaut de fait générateur de la TVA pendant la période du 19 septembre 2014 au 18 décembre 2015, la société anonyme **SOCI**) conteste d'abord l'interprétation faite par l'AEDT de l'article 22 de la loi TVA et soutient que celui-ci ne serait pas applicable aux locations de biens immeubles, pour à un stade ultérieur abandonner cette interprétation de l'article 22 et admettre son applicabilité. Elle fait

ensuite valoir que le droit à déduction existe non seulement en cas de réalisation d'une opération taxable en aval, mais également lorsque l'assujetti a l'intention de réaliser une opération taxable en aval. Aucune disposition légale n'exigerait un lien entre les opérations en amont ayant donné lieu à décaissement de TVA et un fait générateur en aval, ni encore la survenance annuelle d'un fait générateur. Il suffirait que les opérations en amont soient en lien avec une opération taxable en aval, ce qui serait le cas en l'espèce du fait de l'unité et de l'indivisibilité du contrat conclu avec la locataire.

La société anonyme **SOC1**) fait enfin valoir que sur la période litigieuse, elle a accompli en aval des opérations soumises à taxe à concurrence du montant de 1.235.066,18 euros.

ii. L'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA

L'AEDT fait valoir que l'article 53 de la loi TVA et l'article 13 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 instaurent un mécanisme de régularisation qui justifierait sa décision. Le détail en serait réglé par l'article 3, paragraphe 2 du « Règlement »¹. Il lui appartiendrait de contrôler la situation de l'assujetti année par année pendant une période de 10 années suivant le 1^{er} jour du mois qui suit l'entrée de la demande d'option par rapport aux éventuelles modifications qui impacteraient son droit à déduction (ce contrôle se faisant tant en défaveur qu'en faveur de l'assujetti). Ce pouvoir de régularisation sur une base annuelle serait court-circuité s'il fallait admettre avec la société anonyme **SOC1**) qu'on se trouve en l'espèce devant un contrat de bail unique couvrant la période du 19 septembre 2014 au 18 décembre 2026 (date d'expiration du contrat de bail prévue compte tenu d'une durée de 12 ans).

¹ Le tribunal note que l'article 3 du « Règlement » auquel l'AEDT fait référence à ce stade (conclusions du 22 mars 2018, page 15) n'est pas issu 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, mais 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.

A un stade ultérieur (conclusions du 14 février 2019, page 8), l'AEDT précise correctement que l'article 3, paragraphe 2 invoqué par ses soins figure au 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.

L'AEDT développe encore que la société anonyme **SOC1**) aurait pris l'engagement, dans sa déclaration d'option, de facturer un loyer mensuel hors taxe de 857.548.- euros à partir du 1^{er} septembre 2014. Ne l'ayant pas fait pour la période du 19 septembre 2014 au 18 décembre 2015, il y aurait un élément nouveau déclenchant le mécanisme de la régularisation.

L'AEDT estime que la période du 19 septembre 2014 au 18 décembre 2015 au cours de laquelle la locataire ne devait pas payer de loyer s'analyserait en libéralité. Il ne serait pas établi que les loyers à payer pendant les 129 mois subséquents permettraient de récupérer les loyers non payés au cours de la période litigieuse. Cette période ne saurait de toute façon pas être considérée comme faisant partie du contrat de bail, en l'absence du paiement de loyer pendant cette période.

Les charges que la locataire devait payer au cours de la période considérée ne sauraient être prises en compte pour qualifier l'opération de location de l'immeuble d'opération taxable. Les charges seraient d'une juridique différente de celle d'un loyer.

Elle fait encore valoir que la prise en compte de la durée globale du contrat ne serait qu'hypothétique, puisque le contrat pourrait être résilié avant terme et alors la société anonyme **SOC1**) ne pourrait pas entrer dans le bénéfice des loyers jusqu'à l'expiration normalement prévue. Il n'y aurait ainsi pas de certitude de l'existence d'une contrepartie pendant 129 mois à la gratuité des 15 mois initiaux.

En droit, l'AEDT conclut qu'en l'absence d'obligation à charge de la locataire de s'acquitter d'un loyer pendant la période du 19 septembre 2014 au 18 décembre 2015, il n'y aurait pas eu de fait générateur de la TVA en aval, ce qui empêcherait toute déductibilité de la TVA subie en amont. Elle appuie ce raisonnement sur l'article 22, paragraphe 1 de la loi TVA qui disposerait que les locations de biens immeubles (à l'exclusion des seules opérations de location qui accorderaient au preneur une option d'achat à l'issue du contrat) seraient à qualifier de prestations de services à caractère continu et que, lorsque ces prestations de service donnent lieu à des paiements successifs, la prestation de service est considérée comme réalisée à l'expiration de chaque période à laquelle se rapporte le paiement, cette date constituant le fait générateur. En l'espèce, il n'y aurait pas eu de paiement périodique au cours de la période litigieuse, et partant aucun fait générateur de la TVA en aval. Il y aurait partant impossibilité d'opérer une déduction de la TVA acquittée en amont.

L'AEDT plaide encore en droit que la déduction ne serait admise qu'au profit des biens ou services acquis qui seraient utilisés pour les besoins d'opérations taxées. La mise à disposition gratuite de l'immeuble pendant la période ne serait pas constitutive d'une telle opération taxée, en l'absence de rétribution perçue par la société anonyme **SOC1**) à titre de contre-valeur de cette mise à disposition. Il s'agirait au contraire d'une opération se situant hors du champ d'application de la TVA. Les charges payées par la locataire seraient la contrepartie de l'utilisation de l'immeuble, et non pas la contrepartie de la mise à disposition de l'immeuble.

L'AEDT argue encore dans ce cadre que la déduction de la TVA subie en amont ne serait admise que si les biens ou services acquis se trouveraient en lien direct et immédiat avec des opérations en aval ouvrant droit à déduction, soit d'activités soumises à TVA du fait de l'existence d'un fait générateur de la TVA. Tel ne serait pas le cas en l'espèce du fait de la nature gratuite de la mise à disposition de l'immeuble à la locataire. Dans la mesure où la TVA acquittée en amont aurait ainsi un lien avec une activité non-économique au sens de la législation TVA, l'argument de la société anonyme **SOC1**) tiré de son intention d'exercer une activité économique serait sans incidence.

iii. Appréciation du tribunal

A titre liminaire, le tribunal retient que le contrat de conclu entre la société anonyme **SOC1**) et la locataire a pris cours le 19 septembre 2014, soit le lendemain de l'agrégation du bâtiment (article 11.4.1 du contrat signé entre parties). Il n'a donc pas pris cours le 1^{er} septembre 2014, tel qu'allégué par la société anonyme **SOC1**). Cette divergence ne porte toutefois pas conséquence.

1. Charge de la preuve

Les parties ont longuement débattu de la charge de la preuve, la société anonyme **SOC1**) soutenant qu'il appartiendrait à l'AEDT de démontrer que la mise à disposition de l'immeuble pendant la période du 19 septembre 2014 au 18 décembre 2015 serait une libéralité, tandis que l'AEDT plaide qu'il appartiendrait à la société anonyme **SOC1**) de démontrer qu'elle remplirait les conditions de la loi pour opérer la déduction de la TVA acquitté en amont.

Pour toiser cette question, il faut d'abord examiner la portée de l'option exercée par la société anonyme **SOC1**), autorisée par l'AEDT, sur base de l'article 45 de la loi TVA aux termes duquel

« *Tout assujetti effectuant des opérations visées à l'article 44, paragraphe 1er, points f) [les livraisons de biens immeubles ainsi que les cessions de droits réels immobiliers] et g) [l'affermage et la location de biens immeubles] à un autre assujetti peut, dans les limites et sous les conditions à déterminer par règlement grand-ducal, renoncer à l'exonération y prévue et soumettre ces opérations à la taxe sur la valeur ajoutée en leur appliquant le régime d'imposition tel qu'il résulte des dispositions de la présente loi et de ses règlements d'exécution* ». Or, l'effet essentiel de la déclaration d'option autorisées par l'AEDT consiste à rendre récupérable la TVA acquittée en amont. En autorisant en l'espèce la société anonyme **SOC1**) par sa décision du 15 octobre 2012 à appliquer la TVA au contrat de location du 14 mai 2012, l'AEDT a ainsi rendu applicable audit contrat le droit à déduction de la TVA acquittée sur les biens et services acquis en amont pour les besoins de la construction et la gestion de l'immeuble, et la société anonyme **SOC1**) peut se prévaloir de ce droit. Pour pouvoir en bénéficier, la société anonyme **SOC1**) n'a besoin de ne prouver rien d'autre que l'agrément de la déclaration d'option. Par voie de conséquence, pour mettre à néant ce droit à déduction, il appartient à l'AEDT de prouver que les conditions afférentes ne sont pas remplies. Si l'AEDT ne parvient pas à rapporter la preuve afférente, la situation juridique découlant de l'agrément de la déclaration d'option doit prévaloir.

2. Régularisation

Il convient dans un premier temps de clarifier les textes juridiques applicables, notamment au regard de la confusion dans les écritures de l'AEDT entre le 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 et le 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, les positions contraires des parties, l'AEDT soutenant en fin de compte que le règlement grand-ducal du 3 mars 1980 trouverait à s'appliquer, tandis que la société anonyme **SOC1**) plaide l'applicabilité du règlement grand-ducal du 7 mars 1980.

Le principe d'un mécanisme de régularisation est prévu par l'article 53 de la loi TVA en ses paragraphes 1 et 2 en ces termes :

« (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.

Toutefois, il n'y a pas lieu de procéder à une régularisation des déductions en cas de destruction, de perte ou de vol dûment prouvés ou justifiés, en cas de prélèvements effectués à des fins de l'entreprise pour donner des cadeaux de faible valeur et des échantillons commerciaux ainsi que dans les cas où les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par l'assujetti ne lui ont pas été payées ou ne lui ont été payées que partiellement. Un règlement grand-ducal fixera les conditions et les modalités d'application des dispositions prévues au présent paragraphe.

(2) En ce qui concerne les 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.

Chaque année cette régularisation ne porte que sur un cinquième de la taxe dont le bien d'investissement a été grevé. Elle est effectuée en fonction des modifications du droit à déduction, intervenues au cours des années suivantes, par rapport à celui de l'année d'acquisition ou de fabrication.

Par dérogation aux dispositions des alinéas 1er et 2, la période de régularisation pour les biens d'investissement immobiliers est fixée à dix années et la régularisation ne porte chaque année que sur un dixième de la taxe dont le bien a été grevé.

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.

Un règlement grand-ducal déterminera les conditions et les modalités d'application des dispositions prévues au présent paragraphe, notamment en cas de livraison du bien d'investissement pendant la période de régularisation. Ce règlement pourra également prévoir qu'il n'y a pas lieu de procéder à une régularisation des déductions, lorsque les variations du prorata sont inférieures à dix points et que la non-régularisation ne provoque pas des distorsions de concurrence.

Le cadre légal distingue deux mécanismes de régularisation distincts aux champs d'application différents :

- pour le mécanisme de régularisation normal, lorsque la déductibilité ou la non déductibilité de la TVA relèvent du chapitre VII de la loi TVA, l'article 13, alinéa 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 renvoie à l'article 53, paragraphe 2 de la loi TVA et au 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 (*« Lorsque, conformément aux dispositions du chapitre VII de la loi du 12 février 1979, la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé un immeuble a été déductible en tout ou en partie ou a été non déductible en tout ou en partie et qu'au cours d'une période de dix années des modifications du droit à déduction interviennent dans le chef de l'assujetti, la régularisation de la déduction ou de la non-déduction, totale ou partielle est à opérer selon les règles établies à l'article 53, paragraphe 2 de la même loi et au règlement d'exécution y relatif [soit le 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 pris selon son chapeau en exécution de l'article 53, paragraphe 2 de la loi TVA] »*).

Dans ce régime, la régularisation est déclenchée si des *« modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions interviennent »* (loi TVA), respectivement lorsque *« des modifications du droit à déduction interviennent »* (article 2, paragraphe 1^{er} et article 3, paragraphe 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)

- par exception, lorsque la matière relève du domaine de l'exonération des livraisons et locations de biens immeubles, prévu à l'article 44, paragraphe 1^{er} sous f) et g) de la loi du 12 février 1979 ou du droit d'option prévu à l'article 45 de la même loi, l'article 13, alinéa 2 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 renvoie aux articles 14 à 19 de ce règlement grand-ducal (*« Toutefois, la régularisation se fait conformément aux dispositions des articles 14 à 19 du présent »*

règlement, lorsque les modifications du droit à déduction de l'assujetti sont conditionnées par l'exonération des livraisons et locations de biens immeubles, prévue à l'article 44, paragraphe 1 sous f) et g) de la loi du 12 février 1979 ou par le droit d'option prévu à l'article 45 de la même loi »).

Sous ce régime, la régularisation est déclenchée par un critère plus spécifique lorsque *« l'utilisation de l'immeuble est modifiée par rapport à la situation initiale ayant conditionné cette déduction/non-déduction »* (article 14, alinéa 1^{er} et article 15, alinéa 1^{er} du règlement grand-ducal du 7 mars 1980).

En l'espèce, le droit à déduction dont se prévaut la société anonyme **SOC1**) découle de l'option déclarée par elle de vouloir soumettre l'opération de location de l'immeuble à la taxation à la TVA. Le mécanisme de régularisation qu'entend mettre en œuvre l'AEDT relève partant des articles 14 à 19 du règlement grand-ducal du 7 mars 1980. Sous ce régime d'exception, il faut donc rechercher si *« l'utilisation de l'immeuble est modifiée par rapport à la situation initiale ayant conditionné cette déduction »*.

Or, force est de constater que tel n'est pas le cas. A la déclaration d'option était jointe une copie de l'acte de dépôt du contrat de bail au rang des minutes du notaire Seckler², renseignant l'intégralité des stipulations contractuelles convenues entre le bailleur initial, la société en commandite par actions **SOC2**), dont les droits et obligations découlant dudit contrat de bail ont été repris par la société anonyme **SOC1**), et la locataire. Ce contrat de bail stipule quant à la date de prise d'effet au point 11.4.1 que *« Le bail est consenti pour une période 12 années consécutives prenant effet le lendemain de l'Agréation du Bâtiment ... »* et quant au paiement du loyer en son point 11.5.2. que *« Aucun loyer n'est dû pendant la période nécessaire à l'installation totale du Preneur après l'Agréation (cette période d'installation étant limitée, du point de vue de la gratuité du loyer, à trois mois à compter du jour de l'agrégation) ni pendant la première année de location suivant la période d'installation. Le premier paiement de Loyer (indexé conformément à l'article 11.6 ci –après) 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'Agréation »*.

² Cette circonstance est admise par les parties défenderesses dans leurs conclusions du 22 mars 2018, page 5.

L'AEDT ne pouvait partant ignorer au moment de l'autorisation d'appliquer à ce contrat la TVA que le début d'exécution du contrat conclu entre la bailleuse et la locataire comportait une période dépourvue de paiement de loyer d'une durée se situant entre au moins 12 mois et au plus 15 mois. Cette circonstance n'a subi aucune modification entre la décision d'autoriser l'application de la TVA du 15 octobre 2012 et la procédure de contrôle initiée en 2016 ayant abouti à la décision directoriale litigieuse du 19 mai 2017.

C'est vainement que l'AEDT soutiendrait que pour faire droit à la demande d'option, elle se limiterait à prendre connaissance des déclarations fournies par l'assujetti soumettant la déclaration d'option, que l'autorisation d'appliquer la TVA ne serait que provisoire et pourrait faire l'objet d'une révision ultérieurement. En exigeant sur le formulaire mis à disposition des assujettis à ce que ceux-ci joignent à leur déclaration d'option, en dehors des prévisions 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, une copie du contrat de bail, l'AEDT ne peut pas par la suite feindre ignorer la substance des stipulations contractuelles y contenues.

Le tribunal est certes amené à constater, et sans que ce point ne soit soulevé par l'AEDT, que le contrat ne fixe pas une date précise de sa prise d'effets (mais se limite à fixer la prise d'effet au « *lendemain de l'Agréation du Bâtiment* » sans autrement déterminer la date de cette agréation), et que la date de prise d'effet du contrat est indiquée sur la déclaration d'option comme étant le 1^{er} septembre 2014 (« *Contrat de bail du 14/5/2012 prenant cours le 01/09/2014* »), pouvant dans l'absolu laisser un doute sur la question de savoir si le 1^{er} septembre 2014 constitue le début ou la fin de la période de gratuité de 12 à 15 mois. Mais si ce doute devait avoir existé dans l'esprit de l'AEDT, il lui appartenait de clarifier ce point avant d'autoriser l'application de la TVA. N'ayant pas présenté d'observations sur ce point, la société anonyme **SOC1** pouvait légitimement admettre que la décision de l'AEDT du 15 octobre 2012 valait pour toute la période d'effet du contrat tel que prévu par les stipulations de ce dernier, sans qu'il n'y ait eu lieu à distinguer entre la période de gratuité et la période couverte par le paiement en numéraire d'un loyer.

Force est par ailleurs de constater que l'AEDT n'a pas procédé à un retrait ou à une modification de sa décision d'autoriser l'application de la TVA, auquel cas il lui aurait appartenu de respecter diverses formes de nature à protéger les intérêts de la bénéficiaire de sa décision initiale, mais

qu'elle a procédé à une opération de régularisation de la TVA. Pour qu'elle soit fondée à ce faire, il faut qu'elle se situe dans le cadre des conditions légales et réglementaires qui autorisent pareille régularisation, soit selon les termes de l'article 14, alinéa 1^{er} et de l'article 15, alinéa 1^{er} du règlement grand-ducal du 7 mars 1980 que « *l'utilisation de l'immeuble est modifiée par rapport à la situation initiale ayant conditionné cette déduction* ».

Cette condition n'est pas remplie en l'espèce. L'utilisation de l'immeuble est restée identiquement la même entre la date de la décision du 15 octobre 2012 d'autoriser l'application de la TVA et la procédure de contrôle initiée en 2016, à savoir son utilisation comme bureaux par la locataire, qui est restée la même et dont il n'est pas contesté qu'elle exerce elle-même une activité relevant du champ d'application de la TVA. Même s'il fallait admettre que l'autorisation d'appliquer la TVA, en ce qu'elle était accordée à partir du 1^{er} septembre 2014, avait tenu compte d'une éventuelle expiration de la période de gratuité à cette date (ce qui au demeurant n'est pas plaidé par l'AEDT), et que par suite de circonstances imprévues en octobre 2012 la date de début de la période de gratuité ait été reportée au 1^{er} septembre 2014 ou au 19 septembre 2014, toujours est-il qu'il n'en serait toujours pas résulté de modification dans l'utilisation de l'immeuble. Celle-ci aurait toujours été la même, et seuls les droits et obligations entre bailleuses et preneuses auraient subi une modification. Pareille modification serait toutefois insuffisante pour déclencher le mécanisme de régularisation.

Finalement, c'est vainement que l'AEDT ferait plaider que par son autorisation du 15 octobre 2012, elle n'aurait pas pu autoriser un droit à déduction en dehors des prévisions légales permettant d'opérer la déduction de la TVA acquittée en amont. C'est en effet dans ce cadre qu'on doit situer la position de l'AEDT lorsqu'elle soutient que le droit à déduction ne pourrait pas jouer sur la période du 19 septembre 2014 au 18 décembre 2015 en l'absence d'opération économique relevant du champ d'application de la TVA, respectivement en l'absence de fait générateur d'un montant de TVA en aval pouvant être mis en relation avec la TVA acquittée par la société anonyme **SOC1**) en amont, respectivement en l'absence de perception de TVA par la société anonyme **SOC1**). Ces arguments de l'AEDT doivent être rejetés.

Avant d'examiner le fond de ces arguments, le tribunal entend préciser que si la société anonyme **SOC1**) a soutenu dans ses conclusions que l'argument tiré de l'absence de fait générateur de la TVA était nouveau, elle n'en a pas tiré de moyen d'irrecevabilité, de sorte qu'il n'y a pas lieu de

spécialement statuer sur les arguments développés par l'AEDT pour justifier de sa faculté d'opposer ce moyen en cours de procédure. Seule sa justification doit être examinée.

A titre liminaire, le tribunal précise qu'en ce qui concerne la qualification d'opération économique d'un contrat de bail prévoyant sur une durée limitée en début de bail une franchise de loyer, l'arrêt de la CJUE 21 septembre 1988 (Commission/République française, aff. 50/87) invoqué par l'AEDT à l'appui de son argumentaire ne donne pas de réponse directe, alors que cet arrêt, qui constatait une violation du droit communautaire par la République française du fait d'une limitation du droit à déduction si les loyers ne dépassent pas un certain seuil, avait à traiter de la situation dans laquelle le contrat de bail stipulait sur toute sa durée un loyer réduit. Cet arrêt ne permet pas d'autre lecture que le rappel du droit à régularisation dans le chef de l'AEDT si, compte tenu du montant du loyer, la location doit être considérée comme libéralité, et non pas comme opération économique. Cet arrêt ne répond pas à la question de savoir à partir de quel moment et sous quelles conditions un contrat de bail doit être considéré comme libéralité.

Ensuite, le tribunal estime que c'est à tort que l'AEDT procède en l'espèce à un découpage du contrat de bail du 14 mai 2012 en une période initiale, ne comportant pas de versement de loyer mensuel en numéraire, à laquelle elle dénie la qualification d'opération économique, et en une période subséquente de 129 mois, comportant le versement d'un loyer mensuel en numéraire, à laquelle elle reconnaît la qualification d'opération économique. Sans qu'il ne soit besoin de se pencher sur la question de savoir si le loyer à verser par la locataire au cours de la seconde période de 129 mois est majoré par rapport au loyer normalement applicable de nature à permettre à la société anonyme **SOC1**) de récupérer sur l'intégralité de la période le différentiel accumulé au cours de la première période de 12 à 15 mois entre l'absence de paiement de loyer et le loyer normalement applicable, force est de constater que le contrat de bail du 14 mai 2012 constitue une opération économique unique et globale qui doit être prise en considération en tant que telle pour les besoins de l'application de la législation sur la TVA. Il ne viendrait à l'idée d'aucun propriétaire d'immeuble, et un tel comportement défierait tout bon sens économique, de mettre gratuitement à disposition pendant une période de 12 à 15 mois un immeuble dont la valeur locative dépasse les 850.000.- euros par mois sans avoir la garantie que le même immeuble lui procure des revenus substantiels sur une période appréciable subséquente.

C'est encore à tort que l'AEDT invoque l'article 22, paragraphe 1 de la loi TVA pour arguer que l'opération économique ne serait constituée que pour l'époque à laquelle le contrat de bail donne lieu au versement d'un loyer de façon régulière. Cette disposition figure à la suite de l'article 21 qui dispose que « [l]e fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée », et définit le moment auquel « la prestation de services est effectuée » en disposant que « [l]orsqu'elles donnent lieu à des décomptes ou à des paiements successifs, les livraisons de biens, autres que celles ayant pour objet la location d'un bien pendant une certaine période ou la vente à tempérament d'un bien visées à l'article 12, alinéa 1, point a), et les prestations de services sont considérées comme effectuées au moment de l'expiration des périodes auxquelles ces décomptes ou paiements se rapportent ». Cette disposition légale ne s'intéresse pas à la définition de l'opération économique en aval qui doit se trouver en lien direct et immédiat avec la TVA décaissée en amont pour ouvrir le droit à déduction. Elle se limite à déterminer, tel que le précise l'article 21, le fait générateur et l'époque de l'exigibilité de la TVA sur l'opération économique se situant en aval.

Les principes régissant la question sous examen ont été clairement énoncés par un arrêt de la CJUE du 23 mai 2018 (aff. Im, C-672/16, ECLI:EU:C:2018:134) :

35 En vertu de l'article 167 de la directive TVA, le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible. Par conséquent, seule la qualité en laquelle un particulier agit à ce moment peut déterminer l'existence d'un droit à déduction (voir, en ce sens, arrêts du 11 juillet 1991, Len, C-97/90, EU:C:1991:315, point 8, et du 30 mars 2006, Uu, C-184/04, EU:C:2006:214, point 38).

36 À partir du moment où l'administration fiscale a accepté, sur la base des données transmises par une entreprise, que lui soit accordée la qualité d'assujetti, ce statut ne peut plus, en principe, lui être retiré par la suite avec effet rétroactif en raison de la survenance ou de la non-survenance de certains événements (voir, en ce sens, arrêt du 29 février 1996, In, C-110/94, EU:C:1996:67, point 21), sauf en cas de fraude ou d'abus.

37 Il y a lieu de rappeler que, selon une jurisprudence constante, le droit à déduction prévu aux articles 167 à 172 de la directive TVA fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut en principe être limité. Il s'exerce immédiatement pour la totalité

des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont (arrêt du 15 décembre 2005, Cen, C-63/04, EU:C:2005:773, point 50 et jurisprudence citée).

38 Le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de la TVA garantit, par conséquent, la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de celles-ci, à condition que lesdites activités soient elles-mêmes soumises à la TVA (arrêt du 15 décembre 2005, Cen, C-63/04, EU:C:2005:773, point 51 et jurisprudence citée).

39 Il importe de rappeler également que c'est l'acquisition des biens ou des services par un assujetti agissant en tant que tel qui détermine l'application du système de TVA et, partant, du mécanisme de déduction. L'utilisation qui est faite des biens ou des services, ou qui est envisagée pour ceux-ci, ne détermine que l'étendue de la déduction initiale à laquelle l'assujetti a droit en vertu de l'article 168 de la directive TVA et l'étendue des éventuelles régularisations au cours des périodes suivantes, mais n'affecte pas la naissance du droit à déduction (voir, en ce sens, arrêt du 11 juillet 1991, Le, C-97/90, EU:C:1991:315, point 15).

40 Il en résulte que le droit à déduction reste, en principe, acquis même si, ultérieurement, en raison de circonstances étrangères à sa volonté, l'assujetti ne fait pas usage desdits biens et services ayant donné lieu à déduction dans le cadre d'opérations taxées (voir, en ce sens, arrêts du 29 février 1996, In, C-110/94, EU:C:1996:67, point 20 et du 15 janvier 1998, Gh, C-37/95, EU:C:1998:1 points 19 et 20).

41 En l'occurrence, selon l'interprétation retenue par l'autorité fiscale et douanière, le fait qu'un immeuble est inoccupé pendant une certaine durée interrompt l'affectation de l'immeuble aux fins de l'entreprise, obligeant l'assujetti à procéder à la régularisation de la taxe déduite, même s'il est prouvé que ce dernier a toujours l'intention de continuer à exercer une activité taxée.

42 Or, il résulte de la jurisprudence citée aux points 39 et 40 du présent arrêt qu'un assujetti conserve le droit à déduction, dès lors que ce droit a pris naissance, même si cet assujetti n'a pas pu, pour des raisons indépendantes de sa volonté, utiliser les biens ou les services à l'origine de la déduction dans le cadre d'opérations taxées.

43 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).

44 Dès lors, le principe de neutralité fiscale s'oppose à une législation nationale qui, en faisant dépendre l'acceptation définitive des déductions de TVA des résultats de l'activité économique exercée par l'assujetti, crée, s'agissant du traitement fiscal d'activités d'investissement immobilier identiques, des différences injustifiées entre entreprises ayant le même profil et exerçant la même activité.

Cet arrêt fait ensuite application de ces principes au cas particulier dans lequel un immeuble soumis par voie d'option à la TVA est resté inoccupé pendant une période prolongée :

45 Cette conclusion ne saurait être remise en cause par l'argument du gouvernement portugais selon lequel, du fait de la résiliation des contrats de bail antérieurement conclus, des « modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions » au sens de l'article 185, paragraphe 1, de la directive TVA se seraient produites, de sorte qu'il y aurait lieu de procéder à une régularisation proportionnelle de la taxe déduite.

46 En effet, en premier lieu, s'il est vrai que la nécessité de procéder à la régularisation de la taxe déduite peut exister également du fait de circonstances indépendantes de la volonté des assujettis (voir, en ce sens, arrêt du 29 avril 2004, Ge, C-487/01 et C-7/02, EU:C:2004:263, point 55), il n'en reste pas moins que cette disposition ne saurait porter atteinte aux principes fondamentaux qui fondent le système mis en place par la directive TVA, et notamment, au principe de neutralité fiscale.

47 Or, contrairement à ce que soutient le gouvernement portugais, considérer qu'il suffit, pour établir l'existence de « modifications » au sens de l'article 185 de la directive TVA, qu'un immeuble soit resté vide, après la résiliation d'un contrat de bail

dont il était l'objet, pour des circonstances indépendantes de la volonté de son propriétaire, alors même qu'il est prouvé que ce dernier a toujours l'intention de l'exploiter aux fins d'une activité taxée et entreprend les démarches nécessaires à cet effet, reviendrait à restreindre le droit à déduction par le biais des dispositions applicables en matière de régularisations.

(cf. en ce sens Tribunal d'arrondissement de Luxembourg 10 octobre 2018, Jugement civil 2018TALCH01 / 00298, N° 187149 du rôle)

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, il est en est fortiori ainsi de l'occupation passagèrement gratuite d'un immeuble qui s'inscrit dans la cadre juridique d'un contrat conclu, en vigueur et exécuté par les parties contractantes lequel matérialise actuellement et concrètement l'opération économique sous-jacente.

L'interprétation et l'application à donner aux dispositions issues de la réglementation sur le TVA sont dès lors suffisamment claires et établies, 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 conclu qui englobe 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 du fait de l'absence de perception de loyer pendant la période de gratuité, pour accueillir l'action de la société anonyme **SOC1**), sans qu'il ne soit besoin de procéder par voie de renvoi préjudiciel devant la CJUE.

4. Sur l'acte anormal de gestion

L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines analyse la modalité accordée par la société anonyme **SOC1**) à sa locataire portant sur la gratuité de la mise à disposition de l'immeuble pendant la période du 19 septembre 2014 au 18 décembre 2015 en acte anormal de gestion en ce qu'elle opérerait dans le seul intérêt de la locataire, en n'apportant à la société anonyme **SOC1**) qu'un intérêt minime ou même inexistant par rapport à l'avantage qu'en tire la locataire, et

entraînant une perte ou un manque à gagner dans le chef de la société anonyme **SOC1**), et *in fine* une perte fiscale contraire à l'intérêt de l'Etat. Cette qualification devrait emporter perte du droit à déduction de la TVA.

La société anonyme **SOC1**) oppose à ces développements que l'AEDT aurait une appréciation fautive de l'opération économique constituée par le contrat de bail conclu avec sa locataire en procédant en son découpage en deux périodes, l'une gratuite et l'autre payante, et que les modalités d'exécution de son activité économique par une entreprise ne sauraient faire l'objet d'une appréciation d'opportunité par l'administration fiscale. Elle relève encore que l'AEDT ne saurait être admise à faire état de cette théorie, qu'elle dit être absente du droit positif et de la jurisprudence luxembourgeoise, pour étendre le mécanisme de la régularisation au-delà des limites tracées par le 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.

Abstraction faite de la question de savoir s'il convient de transposer en droit luxembourgeois la théorie de l'acte anormal de gestion, le tribunal retient que les stipulations du contrat du 14 mai 2012 ne laissent transparaître rien d'anormal qui puisse fonder d'un point de vue factuel la théorie invoquée par l'AEDT. Le moyen de l'AEDT doit partant être rejeté, sans qu'il ne soit besoin de renvoi préjudiciel devant la Cour de justice de l'Union européenne.

5. Sur l'abus de droit

L'AEDT estime que la gratuité accordée par la société anonyme **SOC1**) à sa locataire constituerait un abus de droit en ce que le contrat conclu, qualifié de contrat de bail, constituerait un artifice du fait de l'absence de paiement de loyer pendant la période du 19 septembre 2014 au 18 décembre 2015. La notion de bail gratuit serait inexistante. Cet artifice aurait été prévu pour permettre à la société anonyme **SOC1**) une déductibilité complète de la TVA acquittée en amont. La société anonyme **SOC1**) resterait en défaut de justifier des raisons de cette gratuité.

La société anonyme **SOC1**), sans contester l'existence en droit de la notion d'abus de droit, soutient que les termes du contrat conclu avec sa locataire n'auraient rien d'abusif. L'abus serait caractérisé par une construction destinée à procurer à l'assujetti un droit auquel il ne pourrait pas

prétendre autrement. Tel ne serait pas le cas de l'espèce, puisque la période de gratuité ne ferait pas déclencher le droit à déduction à son profit. Ce droit aurait été préexistant.

Le tribunal retient avec la société anonyme **SOC1**) que l'abus est caractérisé si l'opération en cause engendre dans le chef de son auteur un avantage auquel il n'aurait pas eu accès autrement. Tel que l'exprime la CJUE, « *l'application du principe d'interdiction de pratiques abusives en matière de TVA implique, d'abord de déterminer la situation telle qu'elle aurait existé en l'absence des opérations constitutives d'une telle pratique* » (CJUE 22 novembre 2017, aff. C-251/16, ECLI:EU:C:2017:881, N° 47).

En l'espèce, en faisant abstraction de la période de gratuité, deux scénarios pourraient être imaginés. Soit la société anonyme **SOC1**) aurait pu s'abstenir de conclure un quelconque contrat de bail. Il est vrai que dans ce cas, aucun droit à déduction n'aurait pu prendre naissance dans le chef de la société anonyme **SOC1**). Mais ce scénario est toutefois dénué de la moindre probabilité et constitue au contraire une utopie. Il serait illusoire d'imaginer que la société anonyme **SOC1**) procède à la construction d'un immeuble valant des dizaines de millions d'euros sans envisager de le faire fructifier. Soit la société anonyme **SOC1**) aurait pu conclure un contrat de bail ne comportant pas de période de gratuité. Dans ce cas, elle aurait pu prétendre sans discussion possible à la déduction intégrale de la TVA subie en amont. La période de gratuité ne lui procure dès lors aucun avantage auquel elle n'aurait pas pu prétendre autrement. Il n'y a partant nul abus en l'espèce.

Le moyen de l'AEDT doit partant être rejeté, sans qu'il ne soit besoin de renvoi préjudiciel devant la Cour de justice de l'Union européenne.

6. Conclusion

Il résulte de ce qui précède que la demande de la société anonyme **SOC1**) est fondée en son intégralité et qu'il y a lieu d'annuler la décision du directeur de l'AEDT du 19 mai 2017. Pour le surplus, il y a lieu de renvoyer le dossier devant l'administration afin qu'elle procède au recalcul des déductions de TVA et à la rectification des bulletins de taxation d'office du 17 novembre 2016 pour les années 2012 et 2015.

7. Indemnités de procédure

Dans son exploit d'assignation, la société anonyme **SOC1**) demande à se voir allouer une indemnité de procédure de « *deux mille euros (EUR 4.000)* ». Par conclusions du 29 octobre 2018, elle chiffre la demande sur base de l'article 240 du Nouveau Code de Procédure Civile à « *deux mille euros (EUR 5.000)* ». Par conclusions du 1^{er} avril 2019, la société anonyme **SOC1**) porte finalement cette demande à « *dix mille euros (EUR 10.000)* ».

L'AEDT et l'ETAT demandent chacun à se voir allouer une indemnité de procédure de 3.000.- euros.

L'indemnité de procédure ne peut être allouée à la partie succombante. Pour le surplus, l'application de l'article 240 du Nouveau Code de Procédure Civile relève du pouvoir discrétionnaire du juge (Cour de cassation 2 juillet 2015, Arrêt N° 60/15, JTL 2015, N° 42, page 166).

Il résulte de ce qui précède que l'AEDT et de l'ETAT succombent en leurs défenses et que partant leurs demandes basées sur l'article 240 du Nouveau Code de Procédure Civile doivent être rejetées. La demande afférente de la société anonyme **SOC1**), qui obtient gain de cause au fond, est par contre justifiée, alors qu'il serait inéquitable de laisser à sa seule charge tous les frais non couverts par les dépens qu'elle a dû exposer pour assurer la défense de ses droits face à une décision ayant fait une application erronée de la législation sur la TVA. Il y a lieu de lui allouer la somme de 5.000.- euros.

Par ces motifs :

le Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, première chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement, sur le rapport du juge rapporteur,

dit irrecevable la demande de la société anonyme **SOC1**) en ce qu'elle porte sur les intérêts de retard,

pour le surplus, dit la demande recevable et fondée, partant annule la décision du directeur de l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA du 19 mai 2017 portant la référence Corr. TVA/CB/93940,

renvoie le dossier devant l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines afin qu'elle procède à la rectification des bulletins de taxation d'office du 17 novembre 2016 portant sur les années 2012 à 2015,

condamne l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA et l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG in solidum à payer à la société anonyme **SOC1**) une indemnité de procédure de 5.000.- euros,

déboute l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA et l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG de leurs demandes basées sur l'article 240 du Nouveau Code de Procédure Civile,

condamne l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA et l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG in solidum aux frais et dépens.