

**Jugement civil no 106/2014**

**(première chambre)**

Audience publique du mercredi trente avril deux mille quatorze.

**Numéro 107828 du rôle**

**Composition :**

Serge THILL, premier vice-président,  
Julie MICHAELIS, juge,  
Vanessa WERCOLLIER, juge,  
Linda POOS, greffier.

**Entre :**

la société anonyme **SOC.1.) 2**, établie et ayant son siège social à L-(...),  
représentée par son conseil d'administration, inscrite au registre du commerce  
de Luxembourg sous le numéro B (...),

partie demanderesse aux termes d'un acte de l'huissier de justice Tom NILLES  
d'Esch-sur-Alzette du 5 mars 2007,

comparaissant par Maître Fabio TREVISAN, avocat, demeurant à Luxembourg,

**e t :**

1. l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES,  
en la personne de son directeur, ayant ses bureaux à L-1651 Luxembourg, 1-3,  
avenue Guillaume,

2. l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, représenté par le ministre d'Etat, et pour autant que de besoin en la personne du ministre des finances, ayant ses bureaux à L-1352 Luxembourg, 4, rue de la Congrégation,

parties défenderesses aux fins du prédict acte NILLES,

comparaissant par Maître François MOYSE, avocat, demeurant à Luxembourg.

---

### Le Tribunal :

Revu le jugement du 20 décembre 2007 ayant rejeté les moyens d'irrecevabilité opposés à la demande que la S.A. **SOC.1.)** 2, ci-après **SOC.1.)**, avait introduite par exploit du 5 mars 2007.

A l'audience du 5 mars 2014, l'instruction a été clôturée et les avocats ont marqué leur accord à ce que le juge de la mise en état, chargé de faire rapport, tienne seul l'audience pour entendre les plaidoiries.

Maître Laetitia BORUCKI, avocat, en remplacement de Maître Fabio TREVISAN, avocat constitué, a conclu pour **SOC.1.)**.

Maître Marie ROMERO, avocat, en remplacement de Maître François MOYSE, avocat constitué, a conclu pour l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES et l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG.

Le juge-rapporteur a rendu compte de l'audience au tribunal dans son délibéré.

Le tribunal rappelle que la demande tend à la réformation des bulletins de taxation d'office relatifs aux exercices 2001, 2002, 2003 et 2004, qui portent la mention qu'ils ont été notifiés à **SOC.1.)** en date du 29 août 2006.

La demanderesse fait grief à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, ci-après l'administration, de ne pas avoir autorisé la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après TVA, à propos d'investissements en rapport avec un immeuble sis à (...).

A l'appui de son recours **SOC.1.)** fait valoir, par ordre de subsidiarité, que la décision de l'administration n'aurait pas été motivée à suffisance de droit, que l'administration aurait fait une mauvaise appréciation de la situation, qu'il y aurait eu violation du principe de confiance légitime dont l'assujetti pourrait se prévaloir à l'encontre de l'administration, sinon fonctionnement défectueux, voire faute des services de l'administration. En dernier lieu elle conclut à la compensation.

Par assignation du 25 janvier 2010, qualifiée de subsidiaire à celle du 5 mars 2007, **SOC.1.)** a sollicité la condamnation de l'Etat et de l'administration à lui restituer un montant de 56.738,79.- € qui aurait été perçu indûment à titre de taxe en aval sur le loyer encaissé en rapport avec le prédit immeuble.

L'objet des deux demandes n'étant pas le même, un risque que des décisions inconciliables puissent être rendues n'est pas donné, de sorte qu'il n'y a, contrairement à ce qui est requis par **SOC.1.)**, pas lieu d'ordonner la jonction.

Au fond il est constant en cause que par contrat de bail conclu en date du 15 avril 2002 **SOC.1.)** a donné le susdit immeuble en location à la S.A. **SOC.2.)** GROUP, ci-après **SOC.2.)**, moyennant un loyer mensuel de 5.000.- €.

Le 3 septembre 2002 **SOC.1.)** a, sur base de l'article 45 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, présenté une demande en application de la TVA audit immeuble, en indiquant qu'il était, dans le chef du locataire, affecté en totalité à l'exercice d'activités autorisant la déduction de la taxe en amont.

Cette demande a été agréée par l'administration avec effet à partir du 1<sup>er</sup> octobre 2002.

Lors d'un contrôle sur place effectué en date du 24 juillet 2006 l'administration a eu la conviction que l'immeuble était utilisé à des fins exclusivement privées et a en conséquence refusé la déduction de la taxe en amont sur les travaux réalisés à l'immeuble et redressé l'imposition de **SOC.1.)** en émettant les bulletins de taxation d'office critiqués.

#### 1. La motivation de la décision de l'administration

Suite à l'émission des bulletins de taxation d'office **SOC.1.)** a introduit une réclamation par lettre recommandée du 28 novembre 2006.

Cette réclamation a été rejetée par décision du directeur de l'administration du 12 janvier 2007.

En application de l'article 76.4 de la loi de 1979, tel qu'il existait avant l'entrée en vigueur des modifications opérées par la loi du 10 novembre 2009, cette décision s'est substituée à l'imposition entreprise.

La décision du directeur est motivée comme suit :

« ...

L'application de la TVA à la location immobilière est essentiellement liée à des conditions légales relatives à la qualité d'assujetti du locataire et à la nature de son activité dans l'immeuble pris en location. Conformément à l'article 3 du règlement grand-ducal du 7 mars 1980 pris en exécution de l'article 45 de la loi TVA modifiée du 12 février 1979, le droit d'option pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée aux opérations immobilières ne peut être exercé que pour l'immeuble qui est utilisé entièrement, ou en cas d'usage mixte, pour la partie prépondérante par l'acquéreur ou le locataire à l'exercice d'activités qui l'autorisent à déduire la taxe en amont. Or, dans le cas qui nous occupe, cette dernière condition ne se trouve nullement remplie. Toujours est-il que l'immeuble en question, comme vous l'avez d'ailleurs confirmé à l'appui de votre réclamation, est affecté à des fins d'habitation privée par Monsieur **A.**) (administrateur de la S.A. **SOC.1.**) 2 = bailleur), Madame **B.**) (épouse de Monsieur **A.**) et administrateur délégué de la S.A. **SOC.2.**) GROUP = locataire) et leur fils **C.**). D'autre part, il résulte clairement des factures produites que les investissements engagés constituent des travaux de rénovation à caractère purement privé, tels que l'installation d'une cave à vin, le montage d'une cuisine équipée, le renouvellement de la peinture dans les chambres à coucher, le living etc. Finalement, il y a encore lieu de relever que le siège social du locataire n'est pas établi à (...), mais à (...).

Compte tenu de ce qui précède, il ne fait nul doute que les indications faites sur votre déclaration d'option du 3 septembre 2002 (Indication des parties de l'immeuble affectées par le locataire à l'exercice d'activités autorisant la déduction de la taxe en amont) ne sont pas correctes. C'est donc à tort que l'application de la TVA a été autorisée à partir du 01.10.2002 et la location entière est dès lors à considérer comme exonérée à partir de cette même date.

Conformément aux dispositions de l'article 49 de la loi TVA, n'est pas déductible la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé les biens et les services qui

sont utilisés pour effectuer des livraisons de biens et des prestations de service exonérées ou ne rentrant pas dans le champ d'application de la taxe.

... ».

Pareille motivation étant, en tout état de cause et indépendamment de la question de savoir si le règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes est applicable en matière de TVA, à considérer comme suffisante, le premier grief formulé par **SOC.1.)** n'est pas fondé.

## 2. La soumission à la TVA

L'article 44.1 de la loi de 1979 prévoit que

« Sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée dans les limites et sous les conditions à déterminer par règlement grand-ducal :

...

g) l'affermage et la location de biens immeubles. Cette exonération n'est pas applicable :

- à l'hébergement dans les lieux qu'un assujetti réserve au logement passager de personnes ;

- aux locations de camps de vacances ou de terrains aménagés pour camper ;

- aux locations d'emplacements aménagés non situés sur la voie publique et utilisés pour le stationnement des véhicules ;

- aux locations d'outillages, de machines et d'installations d'exploitation de toute nature ;

- aux locations de coffres-forts ;

... ».

En vertu toutefois de l'article 45 de la même loi

« Tout assujetti effectuant des opérations visées à l'article 44 sous f) et g) 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 ».

C'est sur base de ce dernier article que 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 a été pris.

L'article 1<sup>er</sup> de ce règlement est de la teneur suivante :

« Sous les conditions déterminées au présent règlement, peut renoncer à l'exonération prévue à l'article 44 paragraphe 1 respectivement sous f) et g) de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée et opter pour l'application de la taxe aux opérations immobilières visées ci-après :

a) ...

b) quiconque, en vertu d'un contrat écrit et de gré à gré, donne en fermage ou en location à un assujetti des biens immeubles ».

L'article 3 du même règlement est libellé comme suit :

« Le droit d'option ne peut être exercé que pour l'immeuble qui est utilisé entièrement ou, en cas d'usage mixte, pour la partie prépondérante par l'acquéreur ou le locataire à l'exercice d'activités qui l'autorisent à déduire la taxe en amont.

Il y a usage mixte chaque fois que l'immeuble n'est pas entièrement affecté à l'exercice de telles activités ».

L'article 45 de la loi de 1979 fait usage de la faculté que l'article 13 C de la directive 77 / 388 / CEE du Conseil du 17 mai 1977 a réservée aux Etats membres et en vertu de laquelle :

« Les Etats membres peuvent accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation :

a) de l'affermage et de la location de biens immeubles ;

b) ...

Les Etats membres peuvent restreindre la portée du droit d'option ; ils déterminent les modalités de son exercice ».

A propos de l'exercice de ce droit la Cour de Justice de l'Union Européenne a décidé que :

« Les Etats membres peuvent, en vertu de cette faculté, donner aux bénéficiaires des exonérations prévues à la sixième directive la possibilité de renoncer à l'exonération, soit dans tous les cas, soit dans certaines limites, soit encore sous certaines modalités.

Il en résulte que les Etats membres jouissent d'une large marge d'appréciation dans le cadre des dispositions de l'article 13 B et C. En effet, il leur revient d'apprécier s'il convient d'instaurer ou non le droit d'option, selon ce qu'ils considèrent opportun en fonction du contexte existant dans leur pays à un moment donné. La liberté d'ouvrir ou non le droit d'option n'est pas restreinte dans le temps ni par le fait qu'une décision contraire a été prise à une période antérieure. Les Etats membres peuvent donc également, dans le cadre de leurs compétences nationales, révoquer le droit d'option après l'avoir instauré et revenir à la règle de base qui est l'exonération de la taxation pour les opérations d'affermage et de location de biens immobiliers » (Arrêt B. S.A. du 3 décembre 1998 affaire C-381 / 97 pts. 16 et 17).

« Les Etats membres peuvent, en vertu de cette faculté, donner aux bénéficiaires des exonérations prévues à la sixième directive la possibilité de renoncer à l'exonération, soit dans tous les cas, soit dans certaines limites, soit encore sous certaines modalités. Il en résulte que les Etats membres jouissent d'une large marge d'appréciation dans le cadre des dispositions de l'article 13 B et C de la sixième directive » (Arrêt V. s. à r. l. du 9 septembre 2004 affaire C-269 / 03 pt. 21).

« L'article 13 C de la sixième directive donne aux Etats membres la possibilité d'octroyer à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation des locations d'immeubles, mais également celui de restreindre la portée de ce droit ou de le supprimer.

Il en résulte que les Etats membres jouissent d'une large marge d'appréciation dans le cadre des dispositions de l'article 13 C de la sixième directive. En effet, il leur revient d'apprécier s'il convient d'instaurer ou non le droit d'option selon ce qu'ils considèrent opportun en fonction du contexte existant dans leur pays à un moment donné.

Dès lors, en exerçant leur pouvoir d'appréciation relatif au droit d'option, les Etats membres peuvent également exclure certaines opérations ou certaines catégories d'assujettis du champ d'application de ce droit.

Toutefois, lorsque les Etats membres font usage de la faculté de restreindre la portée du droit d'option et de déterminer les modalités de son exercice, ils doivent respecter les objectifs et les principes généraux de la sixième directive, notamment le principe de neutralité fiscale et l'exigence de l'application correcte, simple et uniforme des exonérations prévues » (Arrêt T. du 12 janvier 2006 affaire C-246 / 04 pts. 28-31).

Les règles mises en place par le règlement grand-ducal du 7 mars 1980 sont en tous points conformes aux principes dégagés par ces décisions et ne sont d'ailleurs pas critiquées sous ce rapport par les parties au litige.

Un droit d'option ne peut dès lors être exercé qu'en rapport avec un immeuble que l'acquéreur ou le locataire utilise entièrement ou, en cas d'usage mixte, pour la partie prépondérante, à l'exercice d'activités qui l'autorisent à déduire la taxe en amont.

En l'occurrence l'usage n'a pas lieu dans le chef du propriétaire **SOC.1.)**.

Afin de soumettre l'immeuble au régime de la TVA, **SOC.1.)** avait présenté la susdite déclaration d'option dans laquelle elle avait déclaré que **SOC.2.)** affectait l'immeuble en totalité à l'exercice d'activités l'autorisant à déduire la taxe en amont.

Lors du contrôle effectué le 24 juillet 2006 l'administration est arrivée à la conclusion que ces indications étaient inexactes.

Dans la mesure où l'administration doit a priori pouvoir se fier aux déclarations qui sont faites en cette matière par un assujetti, on ne saurait lui reprocher de ne pas avoir procédé à des vérifications dans l'immédiat. Cette conclusion s'impose d'ailleurs d'autant plus que la « déclaration d'option pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée » présentée par **SOC.1.)** faisait expressément référence au contrat de bail commercial conclu en date du 15 avril 2002.

Tant que l'administration n'a pas de raison de douter que les conditions déclarées au départ n'ont pas changé, une obligation de vérification n'existe pas non plus dans son chef par la suite.

D'un autre côté il est tout aussi évident que dans l'éventualité où des éléments parvenus à sa connaissance viennent contredire les déclarations qui lui ont été faites, l'administration est en droit de demander des explications ou de procéder à un contrôle. S'il s'avère alors qu'elle a tablé sur des données incorrectes, elle peut en application de l'article 76.1 de la loi de 1979 procéder par voie de taxation d'office.

Dans le cadre de pareille taxation d'office elle peut retenir que la soumission de l'immeuble au régime de la TVA ne se justifiait pas et que la taxe acquittée sur les investissements réalisés n'est pas déductible, tel qu'elle l'a fait pour **SOC.1.**) A cet effet une révocation expresse de l'agrément préalablement accordé n'est pas nécessaire, cet agrément n'ayant qu'une valeur provisoire et ne pouvant produire effet qu'à condition que les indications sur base desquelles il a été délivré étaient exactes et le sont demeurées.

Au cas où l'assujetti n'est pas d'accord avec la taxation d'office, il lui appartient de prouver que malgré les apparences les conditions pour l'exercice du droit d'option sont données.

Afin d'établir cet état de choses **SOC.1.)** verse une attestation testimoniale.

Cette attestation est de la teneur suivante :

« Je soussigné **D.**), juriste, ... reconnais dans le cadre de mes activités professionnelles avoir été invité à me rendre à (...) et avoir pu constater que la société anonyme **SOC.2.)** Group organisait de longues réunions professionnelles (jugées importantes) dans une maison sise à (...).

Que celle-ci organisait dans le cadre d'événements promotionnels des réceptions ou autres manifestations lui faisant de la publicité auprès de partenaires locaux comme étrangers.

Que malgré un usage privé que donne l'apparence de la maison, les occupants entendaient bien conserver l'usage de la maison comme salle de réunion et de réceptions lors d'événements promotionnels ».

L'auteur de l'attestation ne précisant pas la fréquence des réunions professionnelles dont il fait état, ni les pièces de l'immeuble dans lesquelles elles ont eu lieu, force est de constater que la preuve d'une utilisation prépondérante de l'immeuble en vue de l'exercice par **SOC.2.)** d'activités qui l'autorisent à déduire la taxe en amont n'est pas rapportée.

C'est partant à bon droit que l'administration a décidé que le droit d'option prévu par l'article 45 de la loi de 1979 ne pouvait être exercé par **SOC.1.)** et qu'en application des dispositions de l'article 49.1 de la même loi aucun droit à déduction n'existait pour la taxe réglée sur les travaux de rénovation de l'immeuble donné en location.

Il n'y a dès lors pas lieu à réformation des bulletins de taxation d'office adressés à **SOC.1.)** et de la décision sur réclamation prise par le directeur de l'administration.

### 3. La confiance légitime

Sous ce rapport **SOC.1.)** soutient qu'en raison du fait qu'elle serait légitimement en droit de pouvoir organiser son entreprise en fonction des décisions préalablement prises par l'administration, le traitement que cette dernière avait initialement réservé à sa demande d'option s'opposerait, de manière définitive, sinon à tout le moins pour le passé, à ce qu'elle doive subir les conséquences d'un changement d'approche de la part de l'administration.

Les pouvoirs publics ont le devoir de ne pas tromper la légitime confiance des administrés et ils engagent leur responsabilité en cas de manquement à la conduite à laquelle, selon le droit, on peut raisonnablement s'attendre de leur part, à l'égard de la personne lésée (Cour 22 novembre 1995, P. 30, p. 167 cité in Cour 28.3.2012 N° 34370 du rôle).

Tel que le tribunal l'a retenu au point 2 du présent jugement, l'agrément d'une déclaration d'option n'a qu'une valeur provisoire et ne peut produire effet qu'à condition que les indications sur base desquelles il a été délivré étaient exactes et le demeurent.

**SOC.1.)** ne pouvait dès lors en aucun cas s'attendre à ce que la décision une fois prise par l'administration reste figée pour l'éternité, de sorte que sa confiance n'a pas été trompée au moment où l'administration a, en exerçant une faculté qui lui est formellement reconnue par l'article 76.1 de la loi de 1979, procédé à une taxation d'office après avoir constaté que les informations qui s'étaient trouvées à la base de sa décision initiale ne correspondaient pas à la réalité.

Il aurait tout au plus pu en être autrement dans l'éventualité où l'administration aurait nécessairement dû se rendre compte, sur base des informations dont elle disposait dès le départ ou qui lui seraient parvenues par la suite, que l'agrément ne se justifiait pas ou plus et qu'elle aurait délibérément négligé d'en tirer

rapidement les conséquences qui s'imposaient. Cette hypothèse n'était toutefois pas donnée en l'espèce, l'administration n'ayant eu connaissance de la situation effective qu'à l'occasion du contrôle du 24 juillet 2006.

#### 4. Le fonctionnement de l'administration

**SOC.1.)** invoque aussi bien l'article 1<sup>er</sup> de la loi du 1<sup>er</sup> septembre 1988 relative à la responsabilité civile de l'Etat et des collectivités publiques, que les articles 1382 et 1383 du Code civil, pour conclure à un fonctionnement défectueux, sinon une faute des services de l'administration. De ce fait elle estime avoir subi un préjudice correspondant au montant de la TVA qui lui est réclamée pour les années 2001-2004, soit 38.276,41.- €, sinon un dommage spécial et exceptionnel qu'elle évalue à 10.000.- €.

A ce sujet le tribunal relève tout d'abord que pour les raisons développées au point 3 du présent jugement, la façon de procéder de l'administration n'est constitutive ni d'un fonctionnement défectueux, ni d'une faute de ses services.

Par ailleurs le paiement de montants dus en vertu des dispositions de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée ne saurait donner naissance à un préjudice au sens de l'article 1<sup>er</sup> de la loi de 1988 ou des articles 1382 et 1383 du Code civil, mais ne représente que l'exécution d'une obligation légale.

C'est encore à tort que **SOC.1.)** fait état d'un préjudice spécial et exceptionnel tel qu'il est envisagé par le deuxième alinéa de l'article 1<sup>er</sup> de la loi de 1988, la circonstance qu'elle a dû avoir recours à des avocats pour la conseiller n'étant imputable qu'au fait qu'elle entendait bénéficier d'une faveur fiscale à laquelle elle ne pouvait pas prétendre, soit à sa propre faute.

#### 5. La compensation

La demanderesse entend voir ordonner la compensation entre les montants qu'elle redoit à l'administration et une créance de 72.814,96.- € qu'elle détiendrait à l'encontre de cette dernière.

Abstraction faite de la question de savoir si une telle compensation est possible, il ne résulte d'aucun élément du dossier soumis à l'appréciation du tribunal que **SOC.1.)** disposerait d'une créance certaine, liquide et exigible à l'encontre de l'administration, de sorte qu'il n'y a pas non plus lieu de faire droit à la demande dans cette mesure.

**SOC.1.)** n'obtenant pas gain de cause, elle ne peut pas prétendre à une indemnité de procédure.

L'Etat et l'administration ayant été contraints de faire assurer la défense de leurs intérêts en justice, il serait inéquitable de laisser à leur charge l'intégralité des sommes non comprises dans les dépens qu'ils ont dû exposer. Leur demande en obtention d'une indemnité de procédure destinée à couvrir les honoraires d'avocat réglés est partant justifiée en principe. Compte tenu des éléments de la cause il convient d'allouer à chacune des parties défenderesses le montant de 1.500.- € sur base de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile.

Le tribunal n'étant pas appelé à faire droit à la demande de **SOC.1.)**, il n'y a pas lieu d'ordonner l'exécution provisoire du présent jugement.

### **Par ces motifs**

le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, première chambre, siégeant en application de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, statuant contradictoirement, sur le rapport du juge de la mise en état,

dit qu'il n'y a pas lieu d'ordonner la jonction entre les affaires introduites sous les numéros 107828 et 127433 du rôle,

dit la demande de la S.A. **SOC.1.) 2** non fondée,

dit qu'il n'y a pas lieu à réformation des bulletins de taxation d'office notifiés le 29 août 2006,

confirme la décision du directeur de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES du 12 janvier 2007,

déboute la S.A. **SOC.1.) 2** de sa demande en allocation de dommages-intérêts et en compensation,

déboute la S.A. **SOC.1.) 2** de sa requête en obtention d'une indemnité de procédure,

condamne la S.A. **SOC.1.) 2** à payer à l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG et à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES une indemnité de procédure de chaque fois 1.500.- €,

condamne la S.A. **SOC.1.) 2** aux dépens de l'instance et en ordonne la distraction au profit de Me François MOYSE, avocat concluant qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance,

dit qu'il n'y a pas lieu d'ordonner l'exécution provisoire du présent jugement.