

Jugement civil 2018TALCH01/00298

Audience publique du mercredi dix octobre deux mille dix-huit.

Numéro 187149 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 en commandite par actions **SOC.1.)** SCA, SICAV-FIS, établie et ayant son siège social à L-(...), représentée par son associé gérant commandité actuellement en fonctions, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B (...),

partie demanderesse aux termes d'un exploit de l'huissier de justice suppléant Christine KOVELTER de Luxembourg du 11 septembre 2017,

comparaissant par Maître Patrick KINSCH, avocat, demeurant à Luxembourg,

e t

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, signifiée en la personne de son directeur, dont les bureaux sont établis à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

partie défenderesse aux fins du prédit exploit KOVELTER,

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

Le Tribunal :

Par exploit d'huissier du 11 septembre 2017, la société en commandite par actions **SOC.1.)** fait donner assignation à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines 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'Administration de l'Enregistrement et des Domaines 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 (...) à la société **SOC.2.)**.

La société en commandite par actions **SOC.1.)** demande encore à se voir allouer une indemnité de procédure de 3.000.- euros et à voir condamner l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines aux frais de l'instance, avec distraction au profit de son avocat à la Cour constitué, sur ses affirmations de droit.

A l'audience du 27 juin 2018, l'instruction a été clôturée.

A l'audience du 19 septembre 2018, le juge rapporteur a été entendu en son rapport oral.

Maître Patrick KINSCH, avocat constitué, a conclu pour la société en commandite par actions **SOC.1.)** SCA, SICAV-FIS.

Maître Frédérique LERCH, avocat constitué, a conclu pour AED.

Faits

Les faits constants de la cause sont les suivants.

La société en commandite par actions **SOC.1.)** a pour objet social la construction et la mise en location d'immeubles. Par acte du 31 octobre 2014, elle a acquis un immeuble situé à (...). Suivant contrat de bail du 23 octobre 2014, elle a donné en location à la société **SOC.2.)** 52,3% de la surface totale de cet immeuble pour la période du 1^{er} novembre 2015 au 31 octobre 2024 (article 5). Le loyer est fixé à 61.373,85 euros par mois, étant précisé que « à titre exceptionnel,

le Preneur bénéficiera de la gratuité de 12 mois qui commencent à courir à partir du 1^{er} novembre 2015. Il est bien entendu entre les parties, que les gratuités de loyer ne portent que sur le loyer et non sur les charges et les taxes ».

Suivant déclaration d'option entrée à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines le 1^{er} juin 2015, la société en commandite par actions **SOC.1.)** demande à voir soumettre cette opération de location au régime de la TVA pour la période débutant au 1^{er} novembre 2015. Par décision du 4 juin 2015, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines autorise l'application de la TVA à partir du 1^{er} novembre 2015.

Dans un procès-verbal de vérification du 27 septembre 2016, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines expose que l'absence de loyer à payer pendant la période du 1^{er} novembre 2015 au 31 octobre 2016 constitue une libéralité et que l'opération de mise à disposition des locaux ne peut être considérée comme opération économique soumise à TVA sur cette période, et se propose de procéder pour les années 2014 et 2015 à un recalcul de la TVA déductible en amont sur base de l'article 53, paragraphe 2 de la loi TVA et de l'article 3 du règlement grand-ducal du 3 mars 1980 concernant la régularisation des déductions de la TVA opérées sur des biens d'investissement.

Ce recalcul est repris dans les bulletins de taxation d'office pour les années 2014 et 2015 du 29 septembre 2016, dont la teneur est confirmée par la décision directoriale du 1^{er} juin 2017 qui fait l'objet du recours de la société en commandite par actions **SOC.1.)**.

Moyens de la société en commandite par actions SOC.1.)

A l'appui de son recours, la société en commandite par actions **SOC.1.)** admet que le terme « *gratuité* » employé dans le contrat de bail serait inapproprié, mais fait plaider que l'utilisation de ce terme ne permettrait pas de qualifier l'opération de libéralité, ni de lui dénier le caractère d'opération économique. Elle soutient qu'il faudrait s'en tenir à la réalité économique (« *wirtschaftliche Betrachtungsweise* »). Une telle analyse économique devrait conduire à la conclusion que le contrat de bail du 31 octobre 2014 devrait être pris en considération en son ensemble pour lui conférer la qualification d'opération économique sur l'ensemble de sa durée incluant une période de gratuité pour des raisons commerciales mais prévoyant un paiement différé du loyer correspondant à cette période pendant la suite du cours du contrat de bail. Il ne faudrait pas séquencer le contrat de bail en une période initiale, sans loyer, ne remplissant pas

les conditions d'une opération économique, et la période subséquente de huit ans, avec loyer, remplissant les conditions d'une opération économique. Dans ce cadre, elle fait valoir que les prix unitaires au mètre carré ou par unité pour les différentes parties d'immeuble mises à disposition (bureaux, archives, parkings) tels que ces prix sont indiqués dans le contrat de bail dépasseraient les valeurs normales afin de récupérer sur la durée totale du bail l'absence de paiement de loyer au cours de la première année. La corrélation entre gratuité et loyer majoré ne serait pas entamée par le fait que le bail puisse être résilié par le bailleur ou la locataire après six années, alors qu'il y aurait là d'une part un risque commercial pour elle mais d'autre part aussi une opportunité, alors que la réalisation de cette éventualité lui permettrait de tirer profit de l'évolution du marché pour donner l'immeuble en location à un prix plus élevé à l'issue des six années.

La « *franchise de loyer* » convenue dans le contrat de bail correspondrait à une pratique commerciale répandue et ne saurait être analysée en une libéralité, qu'il lui serait d'ailleurs interdit d'accorder en vertu de la législation sur les sociétés commerciales.

La société en commandite par actions **SOC.1.)** dénie initialement toute pertinence à la référence à l'article 22, paragraphe 1 de la loi TVA faite par l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, dès lors que cette disposition légale ne s'appliquerait pas à la location d'immeubles. Dans un deuxième temps, si elle devait s'appliquer en l'espèce, ce que la société en commandite par actions **SOC.1.)** ne conteste plus au dernier état de ses conclusions eu égard à la référence qui y est faite à l'article 12, alinéa 1, point a) de la loi TVA, la société en commandite par actions **SOC.1.)** fait néanmoins valoir qu'elle n'aurait pas pour effet de devoir qualifier de libéralité une période de franchise de loyer convenue entre bailleur et locataire et de devoir dénier à l'opération le caractère économique. Cette disposition légale ne s'intéresserait qu'à la seule question du moment de l'exigibilité des loyers comme fait générateur de la TVA afin d'éviter que l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines ne puisse exiger le paiement de la TVA sur des périodes autres que celles identifiées dans l'article 22, paragraphe 1.

A titre subsidiaire, la société en commandite par actions **SOC.1.)** fait valoir que la mise à disposition des locaux n'aurait pas été gratuite sur la période du 1^{er} novembre 2015 au 31 octobre 2016, alors que la locataire se serait engagée dans le contrat de bail à prendre à sa charge des travaux d'aménagement, incombant normalement au bailleur, à hauteur de 1.000.000.- euros. Les investissements réels se seraient en fin de compte élevés à 502.664,06

euros. Il y aurait ainsi une contrepartie à la mise à disposition des locaux. La corrélation entre gratuité et charge du coût des investissements apparaîtrait à la lecture du contrat de bail, les deux stipulations figurant dans la même clause (clause N° 6). Le droit civil ne s'opposerait pas non plus à ce qu'un loyer prenne la forme d'une prestation en nature.

L'obligation de rachat des aménagements imposée par le contrat à sa charge ne serait pas non plus de nature à ôter le caractère onéreux aux travaux d'aménagement à faire par la locataire, dès lors que ce rachat devrait se faire en tenant compte d'une période d'amortissement de dix années, de sorte que leur valeur serait presque inexistante à l'issue du bail de neuf années. Le lien direct entre les travaux d'aménagement et la mise à disposition du local au titre d'un bail onéreux serait encore reconnu par la jurisprudence de la CJUE, même en cas d'obligation de rachat à charge du bailleur.

La société en commandite par actions **SOC.1.)** soutient encore que compte tenu de la nature et de l'envergure des travaux d'aménagement mis à charge de la locataire, le coût afférent devrait être considéré comme dépense d'investissement de nature à valoriser l'immeuble.

La société en commandite par actions **SOC.1.)** conteste enfin, sur base des explications fournies par elle relativement à ses moyens principaux et subsidiaires, que le contrat de bail conclu par elle puisse être considéré comme acte anormal de gestion ou comme abus de droit et conclut par ailleurs à l'inapplicabilité des théories afférentes invoquées par l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines.

Prenant position sur la demande subsidiaire de renvoi préjudiciel devant la CJUE formulée par l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, la société en commandite par actions **SOC.1.)** critique la formulation des questions suggérées.

Moyens de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines

L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines conteste l'analyse principale de la société en commandite par actions **SOC.1.)** selon laquelle l'absence initiale de loyer serait compensée moyennant paiement différé majoré pendant la suite du contrat de bail. Cette analyse serait contredite par la déclaration d'option qui affirmait la perception d'un loyer de 61.373,85 euros par mois à partir du 1^{er} novembre 2015. Il faudrait encore tenir compte de la stipulation contractuelle de l'article 5 qui permet à la société en commandite par actions

SOC.1.) de résilier le contrat de bail sans indemnité après cinq années, de sorte que la durée totale de neuf années revendiquée par la société en commandite par actions **SOC.1.)**, et la possibilité de récupérer le loyer théorique correspondant à la période du 1^{er} novembre 2015 au 31 octobre 2016 sur cette période de huit ans, serait purement hypothétique. Une telle période de huit années ne pourrait ainsi être prise en considération dans le cadre de l'appréciation de l'existence d'une opération économique globale englobant la période du 1^{er} novembre 2015 au 31 octobre 2016. L'obligation de rachat des aménagements intérieurs imposée au bailleur par l'article 6 du contrat de bail mettrait encore à néant l'argument de la société en commandite par actions **SOC.1.)** tiré des investissements initiaux financés par la locataire.

En droit, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines qualifie la mise en location d'un bien immobilier à une prestation de service à caractère continu donnant lieu à des paiements successifs, pour laquelle la prestation de service en tant qu'opération économique serait réalisée aux termes de l'article 22, paragraphe 1 de la loi TVA à l'expiration de chaque période à laquelle se rapporte le paiement. En l'absence en l'espèce d'un quelconque paiement pendant la période du 1^{er} novembre 2015 au 31 octobre 2016, il ne saurait y avoir opération économique en aval donnant lieu à déduction de TVA. Elle se réfère à cet égard au système général de la TVA qui requiert un lien entre l'opération en aval soumise à TVA et la TVA décaissée en amont pour ouvrir le droit à déduction. Elle soutient que l'exclusion figurant à l'article 22, paragraphe 1 de la loi TVA, en ce que la règle y formulée relativement au fait générateur de la taxe ne s'applique pas « *à 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)* », ne concernerait que les baux emportant à leur fin transfert de propriété du bien loué au locataire et ne trouverait pas application en l'espèce, de sorte que la règle générale formulée par l'article 22, paragraphe 1, en ce que « *les prestations de services sont considérées comme effectuées au moment de l'expiration des périodes auxquelles ces décomptes ou paiements se rapportent* », serait bien d'application en l'espèce.

Concernant l'argument subsidiaire développé par la société en commandite par actions **SOC.1.)**, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines souligne que le contrat de bail n'opèrerait aucun lien entre l'engagement de la locataire de supporter les frais d'aménagement et la gratuité de la mise à disposition du local au cours de la période du 1^{er} novembre 2015 au 31 octobre 2016. Elle invoque encore le droit civil d'après lequel le contrat de bail ne se concevrait que moyennant paiement d'un loyer. En l'absence de loyer, il y aurait simplement mise à disposition gratuite d'un immeuble. Le coût des travaux d'aménagement ne saurait pas

non plus être considéré comme loyer en nature, alors qu'ils ne contribueraient pas à la valorisation de l'immeuble. Ces frais engagés par la locataire ne seraient pas non plus une contrepartie de la mise à disposition des locaux alors qu'ils devraient faire l'objet d'un rachat par la société en commandite par actions **SOC.1.)** à l'issue du contrat de bail. Les arrangements contractuels entre parties au sujet des frais d'aménagement seraient un pur aménagement de la charge du coût en question, sans qu'on ne puisse en déduire l'existence d'un loyer pour la période du 1^{er} novembre 2015 au 31 octobre 2016.

L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines analyse finalement la concession accordée par la société en commandite par actions **SOC.1.)** à sa locataire portant sur la gratuité de la mise à disposition de la surface litigieuse pendant la période du 1^{er} novembre 2015 au 31 octobre 2016 en acte anormal de gestion en ce qu'elle opérerait dans le seul intérêt de la locataire, en n'apportant à la société en commandite par actions **SOC.1.)** 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 en commandite par actions **SOC.1.)**. Cette qualification devrait emporter perte du droit à déduction de la TVA.

En dernier lieu, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines estime que la gratuité accordée par la société en commandite par actions **SOC.1.)** à sa locataire constituerait un abus de droit en ce que le contrat conclu ferait miroiter un contrat de bail comportant le paiement d'un loyer tout en dispensant la locataire d'un quelconque paiement pendant une certaine période. Cet abus de droit emporterait perte du droit à déduction de la TVA décaissée en amont.

L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines demande en fin d'écritures à voir poser un certain nombre de questions préjudicielles à la CJUE.

Appréciation du tribunal

1/ Le tribunal entend dans un premier temps écarter les développements consacrés par les parties dans leurs écritures à l'application de l'article 53, paragraphe 2 de la loi TVA et de l'article 3 du règlement grand-ducal du 3 mars 1980 concernant la régularisation des déductions de la TVA opérées sur des biens d'investissement, alors que ce qui est en cause dans la présente espèce n'est pas le principe du droit de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines de procéder à une régularisation des déductions, mais le bienfondé en l'espèce de l'opération de régularisation opérée au regard de la question de savoir si la mise à disposition du local

pendant la période du 1^{er} novembre 2015 au 31 octobre 2016 constitue une opération économique en aval donnant droit à la déduction de la TVA décaissée en amont. Cette question n'est pas impactée par les dispositions légales et réglementaires visées.

2/ N'est pas non plus litigieuse entre parties le principe que la société en commandite par actions **SOC.1.**) ne peut prétendre à déduction de la TVA décaissée en amont que pour autant que l'acquisition s'y rapportant soit en lien direct et immédiat avec une opération économique en aval relevant du champ d'application de la TVA.

3/ Ensuite, le tribunal n'entend pas entrer avec les parties dans le débat sur la nécessité de disposer au dossier d'une traduction certifiée conforme d'une circulaire émise par les autorités fiscales irlandaises par rapport à la problématique sous examen, alors qu'en tout état de cause cette circulaire, peu importe son contenu, reste sans incidence sur le présent litige. Si la société en commandite par actions **SOC.1.**) relève à bon droit que la législation sur la TVA doit faire à travers l'Union européenne l'objet d'une application uniforme conforme aux directives adoptées en la matière, cette évidence ne garantit pas pour autant que l'application que font les autorités irlandaises des règles européennes sur le point litigieux corresponde à une application correcte des règles de l'Union européenne. Il appartient au tribunal de ce siège de décider de la façon correcte d'appliquer les règles en débat, en mettant en œuvre le cas échéant la procédure du recours préjudiciel devant la Cour de Justice de l'Union européenne.

4/ Sur 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 (C./République française, aff. 50/87) invoqué par les parties et surtout par l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines 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'Administration de l'Enregistrement et des Domaines 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.

Le tribunal estime que c'est à tort que l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines procède en l'espèce à un découpage du contrat de bail du 23 octobre 2014 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 huit années (respectivement cinq années en cas de résiliation au bout de la période initiale de six années), 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 huit ans respectivement cinq ans est majoré par rapport au loyer normalement applicable de nature à permettre à la société en commandite par actions **SOC.1.)** de récupérer sur l'intégralité de la période le différentiel accumulé au cours de la première année entre l'absence de paiement de loyer et le loyer normalement applicable, force est de constater que le contrat de bail du 23 octobre 2014 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 un an un immeuble dont la valeur locative est de plus de 61.000.- 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'Administration de l'Enregistrement et des Domaines 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* ». D'une part, l'article 22, paragraphe 1 n'est pas applicable en matière de location immobilière. Cette conclusion résulte du renvoi qui y est fait à l'article 12, alinéa 1, point a), qui traite de la location mobilière, et de l'application combinée de l'article 44, paragraphe 1, point g), qui exclut par principe la location d'immeubles du champ d'application de la TVA. D'autre part, et s'il fallait admettre que suite à l'exercice de l'option ouverte en matière immobilière, qui a eu lieu en l'espèce, la règle de l'article 22, paragraphe 1 devait trouver à s'appliquer par analogie à cette

matière, il n'en reste pas moins que 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 au contraire 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 matière ont été clairement rappelés par un arrêt de la CJUE du 23 mai 2018 (aff. I., C-672/16) : (point 47)

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, L., C-97/90, EU:C:1991:315, point 8, et du 30 mars 2006, U., 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, I., 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, C., 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, C., 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, L., 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, I., C-110/94, EU:C:1996:67, point 20 et du 15 janvier 1998, G., 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, I., 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, G. et H., 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.

L'interprétation et l'application à donner aux dispositions issues de la réglementation sur le TVA sont dès lors suffisamment claires et établies pour accueillir l'action de la société en commandite par actions **SOC.1.**), sans qu'il ne soit besoin de procéder par voie de renvoi préjudiciel devant la CJUE.

5/ Il y a enfin lieu de rejeter les arguments développés par l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines en cours d'instance selon lesquels le contrat de bail conclu en date du 23 octobre 2014 constituerait un acte anormal de gestion, sinon un abus de droit, qui devraient conduire à fermer à la société en commandite par actions **SOC.1.)** le droit à déduction de la TVA décaissée en amont. Les stipulations de ce contrat ne laissent transparaître rien d'anormal ou d'abusif qui appellerait à pouvoir faire application des théories invoquées par l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines.

6/ Il résulte de ce qui précède que la demande de la société en commandite par actions **SOC.1.)** est fondée en ce qu'il y a lieu d'annuler la décision du directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines du 1^{er} juin 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 29 septembre 2016 pour les années 2014 et 2015.

Indemnités de procédure

La société en commandite par actions **SOC.1.)** demande à se voir allouer une indemnité de procédure de 3.000.- euros.

L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines demande à se voir allouer une indemnité de procédure de 2.000.-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 la demande de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines doit être rejetée. La demande de la société en commandite par actions **SOC.1.)** 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 le montant réclamé.

P a r c e s m o t i f s :

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

dit la demande fondée, partant annule la décision du directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines du 1^{er} juin 2017 portant la référence Corr. TVA/CB/94149,

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 29 septembre 2016 pour les années 2014 et 2015,

condamne l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines à payer à la société en commandite par actions **SOC.1.)** une indemnité de procédure de 3.000.- euros,

déboute l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines de la demande basée sur l'article 240 du Nouveau Code de Procédure Civile,

condamne l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines aux frais et dépens, et en ordonne la distraction au profit de Maître Patrick KINSCH, avocat à la Cour concluant qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.