

Texte pseudonymisé

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

Jugement civil n° 2023TALCH08/00027

Audience publique du mercredi, 8 février 2023.

Numéro du rôle : TAL-2020-10214

Composition :

Carole ERR, vice-présidente,
Fakrul PATWARY, premier juge,
Hannes WESTENDORF, juge,
Guy BONIFAS, greffier.

ENTRE

la société anonyme SOCIETE1.) S.A., établie et ayant son siège social à L-ADRESSE1.), inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le n° NUMERO1.), représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions,

partie demanderesse aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Cathérine NILLES de Luxembourg du 26 novembre 2020,

comparaissant par Maître Georges SIMON, avocat, demeurant à Luxembourg,

ET

- 1) l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA, établie à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume, prise en la personne de son directeur actuellement en fonctions,
- 2) l'ÉTAT DU GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG, représenté par son Premier Ministre, Ministre d'État actuellement en fonctions, ayant ses bureaux à L-1341 Luxembourg, 2, place de Clairefontaine, et pour autant que de besoin pris en la personne de Monsieur le Ministre des Finances actuellement en fonctions,

parties défenderesses aux fins du prédit exploit NILLES,

comparaissant par la société anonyme Arendt & Medernach SA, représentée par Maître François KREMER, avocat, demeurant à Luxembourg.

LE TRIBUNAL

Entendu la société anonyme SOCIETE1.) S.A. (ci-après « SOCIETE1.) ») par l'organe de Maître Daniel ASK, avocat, en remplacement de Maître Georges SIMON, avocat constitué.

Entendu l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA (ci-après l'« AEDT ») et l'ÉTAT DU GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG (ci-après l'« État ») (ensemble les « Parties défenderesses ») par l'organe de Maître Danil NIKOLAEV, avocat, en remplacement de Maître François KREMER, avocat constitué.

1. Faits constants

L'AEDT a émis le 5 novembre 2019 des bulletins de taxation d'office à l'égard de SOCIETE1.) pour les années 2016 et 2017.

Le 17 février 2020, SOCIETE1.) a introduit une réclamation à l'encontre de ces bulletins (ci-après la « Réclamation »).

Par une décision du directeur de l'AEDT du 17 août 2020 et qui a été notifiée à SOCIETE1.) le 27 août 2020, cette réclamation a été rejetée.

2. Objet du litige

Le litige tend à la réformation de la décision directoriale de l'AEDT du 17 août 2020 rejetant la réclamation de SOCIETE1.) du 17 février 2020 contre les bulletins de taxation d'office des années 2016 et 2017.

3. Procédure

Par exploit de l'huissier de justice Catherine NILLES de Luxembourg du 26 novembre 2020, SOCIETE1.), comparaisant par Maître Georges SIMON, avocat à la Cour, a fait donner assignation à l'AEDT, représentée par son directeur actuellement en fonctions, et à l'État à comparaître devant le tribunal d'arrondissement de ce siège.

La société anonyme Arendt & Medernach SA, représentée par Maître François KREMER, avocat à la Cour, s'est constituée pour l'AEDT et l'État en date du 8 décembre 2020.

L'affaire a été inscrite sous le numéro TAL-2020-10214 du rôle. Elle a été soumise à l'instruction de la 8^e section.

L'instruction a été clôturée par ordonnance du 7 juin 2022 et l'affaire a été renvoyée pour plaidoiries à l'audience du 21 décembre 2022.

À cette audience, le juge rapporteur a été entendu en son rapport oral et l'affaire a été prise en délibéré en application de l'article 227 du Nouveau Code de procédure civile.

4. Prétentions et moyens des parties

4.1. SOCIETE1.)

SOCIETE1.) demande de réformer, sinon d'annuler la décision du directeur de l'AEDT du 17 août 2020 rejetant les réclamations introduites par SOCIETE1.) le 17 février 2020 contre les bulletins de taxation d'office des années 2016 et 2017 en matière de TVA, et par voie de conséquence de réformer, sinon d'annuler les bulletins de taxation d'office des années 2016 et 2017 émis à l'encontre de SOCIETE1.). Elle demande d'être déchargée du surplus d'imposition mis à sa charge pour les années 2016 et 2017.

Elle demande aussi que l'AEDT et l'État soient condamnés à lui payer une indemnité de procédure de 5.000.- euros sur le fondement de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile et à payer les frais et dépens.

Quant à la déductibilité de la TVA sur les travaux de démolition et de dépollution, SOCIETE1.) ne conteste pas que le droit à déduction de la TVA n'existe que sous la condition d'un lien direct entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction. Il faudrait aussi que les dépenses effectuées pour acquérir les biens ou services fassent partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées en aval et ouvrant droit à déduction.

SOCIETE1.) se fonde sur la jurisprudence Iberdrola de la Cour de justice de l'Union européenne pour contester la décision directoriale.

SOCIETE1.) considère que les principes dégagés par cette jurisprudence lui sont transposables. En effet, les travaux de démolition et de dépollution seraient indispensables au développement du projet immobilier à vocation résidentielle et à la vente en l'état futur d'achèvement à partir de 2019. Sans démolition et dépollution, il n'aurait pas été possible de construire de nouveaux immeubles. La vente en l'état futur d'achèvement étant au cœur de l'activité de SOCIETE1.), les travaux de démolition et de dépollution auraient été une condition *sine qua non* de l'exercice de son activité économique.

De même, il serait faux d'affirmer que les travaux de démolition et de dépollution auraient de toute manière été nécessaires parce que la réalisation du projet de vente en l'état futur d'achèvement aurait été subordonnée à une mise en conformité avec les exigences très spécifiques prévues par un arrêté ministériel émis par le Ministère du développement durable et des infrastructures en vue du projet immobilier à vocation résidentielle. Les travaux auraient été nécessaires en vue de la réalisation du projet immobilier et auraient constitué un préalable nécessaire.

Aussi, il ne serait pas possible de faire un parallèle entre SOCIETE1.) et le vendeur initial, aucune disposition légale en la matière ne permettant d'appliquer à SOCIETE1.) le traitement qui aurait potentiellement été réservé au vendeur initial.

L'envergure de la dépollution dépendrait de l'usage auquel le terrain serait destiné, et les travaux de dépollution et de démolition n'auraient commencé qu'après l'obtention de l'autorisation d'aménagement particulier. Ces travaux de dépollution et de démolition n'auraient trouvé leur cause exclusive que dans l'objectif de la vente en l'état futur d'achèvement de tous les lots du projet immobilier concerné.

Aucune disposition légale ne permettrait de conclure que le principe du pollueur-payeur entraînerait la non-déductibilité de la TVA encourue sur les frais de dépollution dépensés par l'acquéreur d'un terrain, sachant qu'en l'absence de ces travaux, le projet immobilier n'aurait pas pu être réalisé. Le directeur de l'AEDT semblerait ainsi fonder sa décision sur des règles inexistantes et introduire dans le débat des éléments purement hypothétiques.

Le coût des travaux de démolition et de dépollution aurait été répercuté sur le prix des ventes en l'état futur d'achèvement et non pas sur la vente des parties de terrains relatives aux constructions. Ces travaux n'auraient pas été effectués en vue de revaloriser le terrain, mais en vue de réaliser le projet immobilier.

SOCIETE1.) considère donc que les travaux de démolition et de dépollution auraient été nécessaires à l'exercice de son activité économique taxable, qui consiste en la construction et en la vente en l'état futur d'achèvement d'immeubles d'habitation. Les travaux auraient donc constitué un élément constitutif des opérations taxées en aval. Il y aurait donc lieu d'admettre leur lien direct et exclusif avec lesdites opérations et la TVA sur ces travaux serait entièrement déductible.

Il serait par ailleurs artificiel de séparer les coûts des travaux de démolition et de dépollution des autres frais relatifs aux constructions comme les frais d'architectes, bureaux d'études et frais de réalisation *stricto sensu*.

Même si le lien direct entre les travaux de démolition et de dépollution avec la vente en l'état futur d'achèvement n'était pas établi, il serait indéniable que ce lien existerait avec l'activité économique exercée par SOCIETE1.), de telle manière qu'un prorata de déduction de 0% serait de toute manière non fondé.

Quant au prorata de déduction de la TVA en amont, SOCIETE1.) fait valoir que la position de l'AEDT ne serait pas tenable.

Elle considère qu'au moment de l'émission des bulletins pour 2016 et 2017, l'AEDT avait constaté qu'aucune construction n'avait été réalisée sur les parcelles concernées et était ainsi au courant de l'avancement des travaux de construction.

L'absence d'actes notariés s'expliquerait facilement par le fait que pour les années 2016 et 2017, SOCIETE1.) aurait été dans une phase préparatoire à ses activités taxables. Avant de pouvoir passer des actes notariés, il aurait été nécessaire de conduire

différentes opérations préliminaires en l'absence desquelles la conclusion de ventes en l'état futur d'achèvement n'aurait pas été possible.

Même en l'absence de la conclusion d'actes notariés et de réalisation de chiffre d'affaires en 2016 et 2017, il serait incontestable que SOCIETE1.) aurait mené des activités préparatoires à l'exercice d'une activité économique impliquant la vente en l'état futur d'achèvement. La seule absence des actes de vente passés devant notaire ne serait pas un critère pertinent permettant de soutenir valablement la position des Parties défenderesses. Lui refuser la déduction immédiate de la TVA reviendrait à nier la réalité des opérations projetées et le principe de neutralité de la TVA tels que reconnus par l'arrêt Inzo de la CJUE. Il y aurait eu des contrats de réservation en 2018 et des ventes en 2019, de telle manière qu'il y aurait eu des éléments témoignant de l'intention de SOCIETE1.) d'exercer une activité donnant lieu à des opérations taxées en aval.

Le droit à une déduction immédiate pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont ne saurait être limité. Il faudrait tenir compte de la réalité économique. Il faudrait aussi tenir compte de la jurisprudence européenne et luxembourgeoise en ce sens.

En conclusion, SOCIETE1.) devrait donc bénéficier d'une déduction immédiate et totale de la TVA encourue en amont en 2016 et 2017 ayant grevé les travaux de démolition et de dépollution ainsi que de toutes les opérations nécessaires à la réalisation des constructions.

4.2. L'AEDT et l'État

Les Parties défenderesses demandent de déclarer irrecevables les demandes en tant que dirigées contre l'État.

Elles demandent aussi de déclarer non fondées l'intégralité des demandes de SOCIETE1.).

Enfin elles demandent que SOCIETE1.) soit condamnée à payer à chacune des Parties défenderesses une indemnité de procédure de 5.000.- euros et à payer les frais et dépens et d'en ordonner la distraction au profit d'Arendt & Medernach affirmant en avoir fait l'avance.

Quant à la déductibilité de la TVA sur les travaux de démolition et de dépollution, les Parties défenderesses considèrent que ces travaux auraient été réalisés partiellement pour le compte d'un tiers et seraient exclusivement destinés à remettre les terrains dans un état semblable à des terrains non construits et non utilisés pour une activité générant une pollution avant de pouvoir l'affecter à une quelconque autre utilisation.

Le refus de la déduction ne serait pas motivé par le recours au principe du pollueur-payeur.

Or, les frais présenteraient un lien direct et immédiat avec les terrains dont la vente ultérieure serait exonérée de TVA, de sorte que la TVA ne serait pas déductible. Les

terrains dépollués auraient été cédés sous le régime général de l'exonération de TVA prévue par l'article 44 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

Les Parties défenderesses considèrent que la jurisprudence Iberdrola ne serait pas transposable au cas d'espèce parce que les travaux auraient été nécessaires de toute manière indépendamment de l'exploitation prévue pour les terrains.

Le lien direct ne pourrait pas non plus être déduit des normes de mise en conformité émises par le Ministère du développement durable et des infrastructures en matière d'assainissement des terrains.

Les frais auraient donné lieu à une revalorisation des terrains et feraient partie de leur coût de revient, et les terrains seraient vendus séparément des immeubles à construire. Les travaux de démolition et de dépollution seraient intimement liés aux terrains. Même si ces coûts étaient nécessaires en vue de la réalisation du projet immobilier, ils n'ouvriraient pas droit à déduction de la TVA.

Les frais engagés n'auraient pas de lien direct avec l'ensemble des activités taxables de SOCIETE1.) voire avec le projet immobilier, mais avec la vente des terrains qui, elle, serait exonérée de TVA en application de l'article 44 (1), point f), de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

Il ne serait pas artificiel de séparer les coûts des travaux de démolition et de dépollution des autres frais relatifs aux constructions comme les frais d'architectes, bureaux d'études et frais de réalisation *stricto sensu*, parce que ces travaux seraient complètement dissociés et indépendants des autres frais qui présenteraient un lien indéniable avec les nouvelles constructions à ériger.

Quant au prorata de TVA en amont, les Parties défenderesses admettent que généralement un assujetti puisse exercer un droit à déduction dans la phase préliminaire à la réalisation effective de ses activités taxables. Il faudrait cependant que cette intention soit clairement démontrée. En cas d'incertitude quant aux activités taxables futures à exercer, l'assujetti devrait adopter une attitude prudente, et ne pas exercer un droit à déduction intégral des frais lui facturés.

En l'espèce, l'intention ne se serait nullement matérialisée en l'absence d'actes notariés jusqu'au 31 décembre 2017. L'assujetti aurait la charge de la preuve que les biens ou services serviraient à exercer des activités soumises à la TVA. SOCIETE1.) n'aurait cependant pas apporté ces éléments.

SOCIETE1.) aurait alors dû postposer l'exercice effectif de son droit à récupération de la TVA en amont en considérant que les conditions de fond requises pour l'exercice d'un droit à déduction n'auraient pas encore été réunies lors de la réception des factures litigieuses. Elle aurait dû examiner sa situation à un stade ultérieur, lors de la matérialisation effective des activités taxables et au prorata de celles-ci conformément aux règles de régularisation de déduction de la TVA prescrites par les articles 52 et 53 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

Les références aux arrêts Inzo et Rompelman de la CJUE ne seraient pas pertinents en l'espèce.

Dès lors que SOCIETE1.) n'aurait pas appliqué de prorata de déduction provisoire tel que prescrit par l'article 52 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, il aurait appartenu à l'AEDT de procéder à cette évaluation en se basant sur les informations à sa disposition.

5. Motifs de la décision

5.1. Quant à la recevabilité du recours de SOCIETE1.)

L'article 76, paragraphe 3, alinéas 2 et 3, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée disposent que :

« La décision du directeur est susceptible de recours. Le recours est introduit par une assignation devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, siégeant en matière civile.

Sous peine de forclusion, l'exploit portant assignation doit être signifié à l'administration en la personne de son directeur dans un délai de trois mois à compter de la date de notification figurant sur la décision du directeur. »

Il a été décidé que *« le principe que les actions concernant les administrations sont intentées par l'État ou contre l'État connaît une exception en cas de recours formé sur base des articles 76 et 79 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la TVA, le législateur ayant décidé de donner dans ces cas délégation à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines d'intenter des actions en justice ou d'y défendre »*. (Cour d'appel 5 avril 2006, no 29752 et 29753 du rôle). Cette jurisprudence a été confirmée par un arrêt de la Cour de Cassation du 18 février 2010, n° 2708 du registre.

Il en résulte que le recours contre la décision directoriale doit être dirigé contre l'Administration en la personne de son Directeur et que le recours est à déclarer irrecevable pour autant qu'il est dirigé contre l'État.

Il est constant en cause que la décision directoriale litigieuse du 17 août 2020 indiquait comme date de notification le 27 août 2020.

Conformément à l'article 76 paragraphe 3, alinéa 3, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (cité ci-dessus), SOCIETE1.) disposait d'un délai de 3 mois pour introduire son recours à l'encontre de la décision directoriale, soit jusqu'au 27 novembre 2020.

Intenté en la forme et les délais requis, le recours de SOCIETE1.) est donc pour le surplus à déclarer recevable en ce qu'il est dirigé contre l'AEDT en la personne de son Directeur.

5.2. Quant au fond

5.2.1. Quant à la déductibilité de la TVA sur les travaux de démolition et de dépollution

Il n'est pas contesté qu' « avant d'avoir pu entamer la réalisation du projet immobilier envisagé sur les terrains concernés, il a fallu procéder à la démolition des anciennes constructions existantes sur les terrains ainsi qu'à leur dépollution, afin qu'ils puissent se prêter à la réalisation de constructions nouvelles » (décisions directoriale du 17 août 2020).

Le tribunal rappelle que sont assujetties à la TVA les personnes qui effectuent de manière indépendante et habituelle une activité économique. Le caractère habituel implique la réalisation répétée de la prestation de services ou de la livraison de biens. Pour être imposables, les prestations de services et les livraisons de biens doivent être effectuées à titre onéreux (article 4.1 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée). Il n'est pas contesté que SOCIETE1.) est assujettie à la TVA.

En principe, chaque assujetti peut déduire de la TVA dont il est redevable sur ses livraisons de biens et prestations de services, la TVA qui lui est facturée par un autre assujetti.

« [...] les activités économiques visées par l'article 4 paragraphe 1 peuvent consister en plusieurs actes consécutifs comme le suggère déjà le texte même du paragraphe 2 de cet article en se référant à " toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services ". Parmi ces actes, les activités préparatoires, comme l'acquisition des moyens d'exploitation et, partant, l'achat d'un bien immeuble, doivent déjà être imputées aux activités économiques » (arrêt du 14 février 1985, D.A. Rompelman et E.A. Rompelman-Van Deelen, affaire 268/83, point 22).

Dans l'arrêt *INZO* du 29 février 1996 (affaire C-110/94), la Cour de Justice de l'Union européenne souligne que dans l'arrêt *Rompelman*, précité, point 22, elle a considéré que les activités économiques visées par l'article 4, paragraphe 1, peuvent consister en plusieurs actes consécutifs et que les activités préparatoires, comme l'acquisition des moyens d'exploitation et, partant, l'achat d'un bien immeuble, doivent déjà être imputées aux activités économiques.

Selon le même arrêt, point 23, le principe de la neutralité de la TVA quant à la charge fiscale de l'entreprise exige que les premières dépenses d'investissement effectuées pour les besoins et en vue d'une entreprise soient considérées comme des activités économiques et il serait contraire à ce principe que lesdites activités ne débutent qu'au moment où un bien immeuble est effectivement exploité, c'est-à-dire où le revenu taxable prend naissance. Toute autre interprétation de l'article 4 de la directive chargerait l'opérateur économique du coût de la TVA dans le cadre de son activité économique sans lui donner la possibilité de la déduire, conformément à l'article 17, et distinguerait arbitrairement entre des dépenses d'investissement effectuées avant et pendant l'exploitation effective d'un bien immeuble.

Il découle de cet arrêt que même les premières dépenses d'investissement effectuées pour les besoins d'une entreprise peuvent être considérées comme des activités

économiques au sens de l'article 4 de la directive et que, dans ce contexte, l'administration fiscale doit prendre en considération l'intention déclarée de l'entreprise.

Le tribunal note que l'AEDT, tout en admettant que les travaux de démolition et de dépollution étaient nécessaires afin que SOCIETE1.) puisse réaliser son projet immobilier sur le terrain, refuse d'y voir des activités préparatoires ayant un lien direct avec l'activité taxable de SOCIETE1.).

En effet, pour bénéficier du droit à déduction de la TVA, il n'est pas suffisant d'être assujéti à la TVA, mais, en application de l'article 49, point 1, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, la TVA en amont ne doit pas grever les biens et les services utilisés pour effectuer des livraisons de biens et des prestations de services exonérées ou ne rentrant pas dans le champ d'application de la TVA.

Le désaccord entre SOCIETE1.) et l'AEDT porte ainsi principalement sur la réponse à la question de savoir si les travaux de démolition et de dépollution ont un lien direct avec la vente du terrain - exonérée de TVA - ou la réalisation du projet immobilier - soumise à la TVA.

Selon une jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne, l'existence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction est, en principe, nécessaire pour qu'un droit à déduction de la TVA en amont soit reconnu à l'assujéti et pour déterminer l'étendue d'un tel droit. Le droit à déduction de la TVA grevant l'acquisition de biens ou de services en amont présuppose que les dépenses effectuées pour acquérir ceux-ci fassent partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées en aval ouvrant droit à déduction (arrêts du 14 septembre 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, point 28, du 16 septembre 2020, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, point 26 et jurisprudence citée, et du 25 novembre 2021, *Amper Metal Kft contre Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, C-334/20, point 31).

Il est également de jurisprudence constante que, même en l'absence d'un tel lien, un droit à déduction est admis en faveur de l'assujéti lorsque les coûts des opérations en cause font partie des frais généraux de ce dernier et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des biens ou des services qu'il fournit. De tels coûts entretiennent en effet un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujéti (arrêts du 14 septembre 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, point 29, du 16 septembre 2020, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, point 27 et jurisprudence citée, et du 25 novembre 2021, *Amper Metal Kft contre Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, C-334/20, point 32).

Il en résulte que l'existence du droit à déduction est déterminée en fonction des opérations en aval auxquelles les opérations en amont sont affectées. L'existence d'un lien direct et immédiat présuppose que le coût des prestations en amont est incorporé respectivement dans le prix d'opérations particulières en aval ou dans le prix des biens ou des services fournis par l'assujéti dans le cadre de ses activités économiques (voir, en ce sens, arrêts du 16 septembre 2020, *Mitteldeutsche Hartstein-*

Industrie, C-528/19, point 28, et du 25 novembre 2021, *Amper Metal Kft contre Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, C-334/20, point 33).

Il appartient aux administrations fiscales et aux juridictions nationales de prendre en considération toutes les circonstances dans lesquelles se sont déroulées les opérations concernées et de tenir compte des seules opérations qui sont objectivement liées à l'activité imposable de l'assujetti. L'existence d'un tel lien doit ainsi être appréciée au regard du contenu objectif de l'opération en question (voir, en ce sens, arrêts du 14 septembre 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, point 31, du 16 septembre 2020, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, point 30, et du 25 novembre 2021, *Amper Metal Kft contre Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, C-334/20, point 34)

Afin de répondre à la question de savoir si, dans des circonstances telles que celles en cause, SOCIETE1.) a le droit de déduire la TVA acquittée en amont pour faire remettre en état le terrain, il convient donc de déterminer s'il existe un lien direct et immédiat entre, d'une part, ce service de remise en état, et, d'autre part, une opération taxée effectuée en aval par SOCIETE1.) ou l'activité économique de cette société.

Il ressort de la décision directoriale du 17 août 2020 que sans la remise en état du terrain par les travaux de démolition et de dépollution, la réalisation du projet immobilier projeté par SOCIETE1.) aurait été impossible, de telle sorte que cette remise en état était indispensable pour réaliser ce projet et que, par conséquent, à défaut d'une telle remise en état, SOCIETE1.) n'aurait pas pu exercer son activité économique. Il y a aussi lieu de relever que les conditions de l'assainissement du terrain ont été déterminées par un arrêté ministériel du Ministère du Développement durable et des Infrastructures n° 1/16/0406/A du 16 juin 2017.

De telles circonstances sont susceptibles de démontrer l'existence d'un lien direct et immédiat entre le service de démolition et de dépollution du terrain et une opération taxée effectuée en aval par SOCIETE1.), dès lors qu'il apparaît que ce service a été fourni afin de permettre à cette dernière de réaliser le projet immobilier en cause.

Le fait que les travaux de démolition et de dépollution ont aussi pour conséquence une revalorisation des terrains ne saurait justifier que le droit à déduction correspondant à ces travaux soit refusé à SOCIETE1.) si l'existence d'un tel lien direct et immédiat est établie.

Le droit à déduction de la TVA grevant l'acquisition de biens ou de services en amont présuppose que les dépenses effectuées pour acquérir ceux-ci fassent partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées en aval ouvrant droit à déduction (arrêts du 29 octobre 2009, *SKF*, C-29/08, point 57, du 18 juillet 2013, *AES-3C Maritza East I*, C-124/12, point 27 et du 14 septembre 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, point 28).

Il appartient donc à SOCIETE1.) de prouver que les coûts des travaux de démolition et de dépollution effectués en amont sont un élément constitutif du prix d'une opération taxée effectuée en aval par SOCIETE1.). Plus précisément, il appartient à SOCIETE1.) de prouver que les coûts des travaux de démolition et de dépollution effectués en amont

sont un élément constitutif du prix de vente des biens immobiliers vendus par SOCIETE1.) dans le cadre des ventes en l'état futur d'achèvement.

En l'espèce, SOCIETE1.) a soumis au tribunal un tableau intitulé « *Ventilation du chiffre d'affaires du projet immobilier "ADRESSE2.)"* » (pièce 7 de la farde de Maître Simon). Dans le cadre de ce tableau les frais de démolition et de dépollution sont pris en compte dans la partie « *chiffre d'affaires construction hors TVA* ».

Les Parties défenderesses ne contestent pas cette intégration de ces frais dans le cadre du prix de vente du projet immobilier. En effet, il résulte ce qui suit de leurs conclusions du 17 juin 2021 (page 9) :

« La circonstance que les travaux de démolition et de dépollution sont nécessaires à l'activité économique taxable de la partie demanderesse et ont été répercutés selon cette dernière dans le coût des opérations en aval est impropre à justifier un droit à déduction de la TVA sur ces frais.

En effet, la partie demanderesse doit nécessairement intégrer tous les coûts qu'elle doit supporter dans le calcul du prix de vente de ses constructions. [...] »

Et de leurs conclusions du 15 février 2022 (page 3) :

« En l'espèce, la valeur des terrains vendus sous l'exonération de TVA a nécessairement été calculée en tenant compte des frais de dépollution et de démolition [...] »

Il y a donc lieu d'admettre que les coûts des travaux de démolition et de dépollution sont intégrés dans le prix de vente des biens immobiliers vendus par SOCIETE1.), soit dans le prix d'une opération taxée effectuée en aval.

Dans ces conditions, le recours de SOCIETE1.) contre la décision directoriale du 17 août 2020 est à accueillir en ce que cette décision n'a pas admis la déductibilité de la TVA en amont sur les travaux de démolition et de dépollution.

Comme il n'appartient pas au tribunal de faire office de taxateur et de s'immiscer dans le domaine de l'administration sous peine de compromettre son statut judiciaire, son rôle consistant uniquement à dégager les règles de droit et à opérer les qualifications nécessaires à l'application utile de la législation fiscale, sans pour autant porter sur l'intégralité de l'imposition, ni aboutir à retenir nécessairement une nouvelle imposition, il y a en conséquence lieu de renvoyer l'affaire au directeur pour permettre au bureau d'imposition compétent de procéder à l'imposition conformément au dispositif du présent jugement ensemble les motifs à sa base.

5.2.2. Quant au prorata de déduction de la TVA en amont

Les Parties défenderesses admettent que généralement un assujetti puisse exercer un droit à déduction dans la phase préliminaire à la réalisation effective de ses activités taxables. Il faudrait cependant que cette intention soit clairement démontrée. En cas d'incertitude quant aux activités taxables futures à exercer, l'assujetti devrait adopter

une attitude prudente, et ne pas exercer un droit à déduction intégral des frais lui facturés. En l'espèce, l'intention ne se serait nullement matérialisée en l'absence d'actes notariés jusqu'au 31 décembre 2017. L'assujetti aurait la charge de la preuve que les biens ou services serviraient à exercer des activités soumises à la TVA. SOCIETE1.) n'aurait cependant pas apporté ces éléments. SOCIETE1.) aurait donc dû postposer l'exercice effectif de son droit à récupération de la TVA en amont.

SOCIETE1.) considère qu'elle a exercé des opérations préparatoires et que la TVA en amont ayant grevé l'ensemble des frais, honoraires et dépenses en lien direct avec les constructions destinées à être vendues en l'état futur d'achèvement lors d'exercices postérieurs serait ainsi intégralement et immédiatement déductible.

Les Parties défenderesses font part d'incertitudes relatives aux activités taxables futures à exercer. En effet, dans sa décision du 17 août 2020, le directeur de l'AEDT écrit que *« l'administration n'est pas en mesure de constater sur base d'éléments objectifs l'état d'avancement des travaux de construction et ne peut ignorer l'existence éventuelle d'une construction déjà réalisée plus ou moins importante lors de la passation de futurs actes de ventes tombant au moins pour partie sous l'exonération de l'article 44 (en sus de la partie terrain) du lot vendu »*.

Il est vrai que les textes européens ne s'opposent pas *« à ce que l'administration fiscale exige que l'intention déclarée de commencer des activités économiques donnant lieu à des opérations taxées soit confirmée par des éléments objectifs »* (CJCE, 29 février 1996, *Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO)*, affaire C-110/94; 21 mars 2000, *Gabalfrisa SL e.a.*, affaires jointes C-110/98 à C-147/98; 8 juin 2000, *Brigitte Breitsohl*, affaire C-400/98 ; CJUE, 2 novembre 2020, *ITH Comercial Timișoara SRL*, affaire C-734/19).

Comme l'a relevé SOCIETE1.), il résulte du procès-verbal du 4 novembre 2019 de l'AEDT (page 3 sur 9) que *« sur les parcelles il se trouvaient des constructions qu'il fallait démolir pour rendre le terrain constructible. Voir y relatif en annexe 1 et 2 pour les photos aériennes de 2017 et 2018 issues du site geoportail.lu. Les démolitions ont débuté en 2018 »*. L'autorisation à bâtir a aussi été obtenue le 5 juin 2018 (voir page 2 sur 9 du même procès-verbal) soit postérieurement au 31 décembre 2017.

Il résulte de ces constats qu'il n'est pas concevable que, comme le suggère la décision directoriale du 17 août 2020, en l'absence d'actes notariés relatifs à des ventes en l'état futur d'achèvement passés avant le 31 décembre 2017, les frais encourus soient relatifs à des activités exonérées.

En même temps, si SOCIETE1.) fait état de frais préparatoires, il lui appartient alors de *« démontrer que ce [qu'elle] affirme être un acte préparatoire à une activité économique future " prépare " véritablement à cette activité »* (conclusions de l'avocat général Sir G. SLYNN présentées le 15 novembre 1984 dans l'affaire 268/83 - *D.A. Rompelman et E.A. Rompelman-Van Deelen*).

L'AEDT n'a donc pas à se satisfaire de l'intention déclarée de SOCIETE1.) et peut exiger la preuve concrète du lien direct et immédiat entre les frais exposés en amont et

une opération en aval. Selon l'AEDT, « *une simple affirmation ne saurait valoir démonstration* ».

Par conséquent, il appartient à SOCIETE1.) de rapporter en cause la preuve qu'elle remplit les conditions pour pouvoir bénéficier du droit à déduction qu'elle invoque. Il appartient ainsi à l'assujetti de démontrer que les conditions légales sont remplies dans son chef pour pouvoir se prévaloir du droit à déduction de la TVA exposée en amont. Il faut démontrer concrètement le lien entre les frais encourus identifiés et l'activité taxable.

Or, en l'espèce, SOCIETE1.) ne procède pas à cette démonstration. En effet, il ne suffit pas d'affirmer généralement que tous les frais encourus en vue d'une activité taxable sont des frais préparatoires à une telle activité.

Dans la mesure où SOCIETE1.) n'apporte pas la preuve dont elle a la charge, il y a lieu de retenir que son recours sur ce point n'est pas à accueillir.

5.3. Quant aux demandes accessoires

5.3.1. L'indemnité de procédure

SOCIETE1.) conclut à la condamnation des Parties défenderesses à lui payer une indemnité de procédure de 5.000.- euros sur le fondement de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile.

Les Parties défenderesses concluent à la condamnation de SOCIETE1.) à payer à chacune d'elles une indemnité de procédure de 5.000.- euros sur le fondement de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile.

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, n° 3508 du registre).

SOCIETE1.) et les Parties défenderesses ne démontrant pas l'iniquité requise par l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile, leurs demandes respectives introduites sur cette base ne sont pas fondées.

5.3.2. Les frais et dépens

Aux termes de l'article 238 du Nouveau Code de procédure civile, « *toute partie qui succombera sera condamnée aux dépens sauf au tribunal à laisser la totalité, ou une fraction des dépens à charge d'une autre partie par décision spéciale et motivée* » et d'après l'article 242 du Nouveau Code de procédure civile, « *les avoués pourront demander la distraction des dépens à leur profit, en affirmant, lors de la prononciation du jugement, qu'ils ont fait la plus grande partie des avances* ».

En l'espèce, le tribunal prend en considération que SOCIETE1.) et l'AEDT ont partiellement obtenu gain de cause dans leurs prétentions respectives pour imposer les frais et dépens pour moitié à charge de chaque partie.

PAR CES MOTIFS

le tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, huitième chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement ;

déboutant de toutes autres conclusions comme mal fondées ;

déclare le recours de la société anonyme SOCIETE1.) S.A. basé sur l'article 76 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée dirigé contre l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG irrecevable ;

déclare le recours de la société anonyme SOCIETE1.) S.A. basé sur l'article 76 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée dirigé contre l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA, représentée par son directeur, recevable ;

dit partiellement fondé le recours formé par la société anonyme SOCIETE1.) S.A. contre la décision du directeur de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA du 17 août 2020 en ce qui concerne les années 2016 et 2017 ;

par réformation, dit que les coûts des travaux de démolition et de dépollution exposés par la société anonyme SOCIETE1.) S.A. présentent un caractère déductible ;

renvoie le dossier devant l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA aux fins d'émission d'un nouveau bulletin de taxation pour les années 2016 et 2017 ;

rejette le recours pour le surplus ;

dit non fondées les demandes réciproques des parties en allocation d'une indemnité de procédure sur base de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile ;

les en déboute ;

fait masse des frais et dépens de l'instance, et les impose pour moitié à la société anonyme SOCIETE1.) S.A. et pour moitié à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA, et en ordonne la distraction au profit de la société Arendt & Medernach, représentée par Maître François KREMER, et de Maître Georges SIMON, affirmant en avoir fait l'avance, pour la part qui les concerne.