

Texte pseudonymisé

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

**N° 132 / 2023
du 30.11.2023
Numéro CAS-2023-00011 du registre**

**Audience publique de la Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg du
jeudi, trente novembre deux mille vingt-trois.**

Composition:

Agnès ZAGO, conseiller à la Cour de cassation, président,
Marie-Laure MEYER, conseiller à la Cour de cassation,
Monique HENTGEN, conseiller à la Cour de cassation,
Caroline ENGEL, conseiller à la Cour d'appel,
Laurent LUCAS, conseiller à la Cour d'appel,

Daniel SCHROEDER, greffier à la Cour.

Entre

**1) l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET
DE LA TVA**, représentée par le directeur, ayant ses bureaux à L-ADRESSE1.),

2) l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, représenté par le Ministre
d'Etat, ayant ses bureaux à L-ADRESSE2.),

demandeurs en cassation,

comparant par la société anonyme Arendt & Medernach, inscrite à la liste V du
tableau de l'Ordre des avocats du barreau de Luxembourg, en l'étude de laquelle
domicile est élu, représentée aux fins de la présente procédure par Maître François
KREMER, avocat à la Cour,

et

PERSONNE1.), demeurant à L-ADRESSE3.),

défendeur en cassation,

comparant par Maître Dominique BORNERT, avocat à la Cour, en l'étude duquel domicile est élu.

Vu l'arrêt attaqué, numéro 143/22 - II - CIV, rendu le 9 novembre 2022 sous le numéro CAL-2021-00665 du rôle par la Cour d'appel du Grand-Duché de Luxembourg, deuxième chambre, siégeant en matière civile ;

Vu le mémoire en cassation signifié le 17 janvier 2023 par l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA (ci-après « l'AEDT ») et par l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG (ci-après « l'ETAT ») à PERSONNE1.), déposé le 19 janvier 2023 au greffe de la Cour supérieure de justice ;

Vu le mémoire en réponse signifié le 8 mars 2023 par PERSONNE1.) à l'AEDT et à l'ETAT, déposé le 13 mars 2023 au greffe de la Cour ;

Sur les conclusions du premier avocat général Marie-Jeanne KAPPWEILER.

Sur les faits

Selon l'arrêt attaqué, le défendeur en cassation, propriétaire d'un immeuble de rapport, avait introduit un recours contre les décisions de refus d'appliquer un taux de TVA super-réduit de 3% aux travaux effectués dans chacun des cinq logements dudit immeuble. Le directeur de l'AEDT a rejeté ce recours au motif que lesdits travaux n'étaient pas des travaux de rénovation, mais des travaux de création de nouveaux logements que le propriétaire de l'immeuble n'envisageait pas d'occuper à des fins d'habitation principale.

Suite au rejet de cette réclamation, le demandeur en cassation a fait donner assignation, devant le Tribunal d'arrondissement de Luxembourg, à l'AEDT aux fins d'annulation de la décision de rejet et pour voir dire qu'il pouvait prétendre au remboursement du trop payé sur base d'une TVA de 17% et à l'ETAT pour voir condamner celui-ci à lui rembourser le trop payé. Le Tribunal a annulé la décision du directeur de l'AEDT, a renvoyé le dossier devant l'AEDT et a déclaré la demande dirigée contre l'ETAT non fondée. La Cour d'appel a confirmé ce jugement.

Sur les trois premiers moyens de cassation réunis

Enoncé des moyens

le premier, « tiré de la violation, sinon du refus d'application, sinon de la fausse application, sinon de la fausse interprétation de l'article 4 alinéa 1^{er} du RGD, aux termes duquel :

<< Par logement on entend, au sens du présent règlement, tout immeuble ou partie d'immeuble représentant une unité distincte susceptible d'être habitée à titre principale, y compris les parties communes intérieures qui en sont les accessoires. >>

en ce que l'arrêt attaqué a retenu que << Il faut en conclure que les quinze studios ou chambre meublées, bien qu'ayant probablement été habités à titre principal, ne constituaient cependant pas une unité distincte susceptible d'être habitée à titre principal au sens de l'article 4 du règlement grand-ducal. >> (page 13 paragraphe 9 de l'arrêt attaqué).

aux motifs que << il s'ensuit que lors de la rédaction du règlement grand-ducal en 2002, la notion de logement n'a pas été définie dans l'optique de pouvoir opérer la distinction entre travaux de création et travaux de rénovation et il n'était pas prévu de se placer en la matière sur l'individualisation de l'unité distincte pour pouvoir opérer la catégorisation en tant que travaux de création ou travaux de rénovation.

En outre, il y a lieu de souligner tel que confirmé par l'attestation testimoniale de l'architecte chargé des travaux litigieux, versée en cause, que le maintien des quinze unités de logement (studios) préexistantes n'était pas possible en l'espèce compte tenu de la réglementation urbanistique en vigueur.

Il faut en conclure que les quinze studios ou chambres meublées, bien qu'ayant probablement été habités à titre principal, ne constituaient cependant pas une unité distincte susceptible d'être habitée à titre principal au sens de l'article 4 du règlement grand-ducal.

En effet, pour constituer une telle unité distincte susceptible d'être habitée à titre principal, le logement doit être conforme aux prescriptions de la réglementation en vigueur >> (pages 13-14 de l'arrêt attaqué) ;

alors qu'en se référant à la réglementation urbanistique pour définir la notion de logement plutôt qu'aux critères prévus par l'article 4 du RGD, la Cour d'appel a violé cet article. »,

le deuxième, « tiré de la violation, sinon du refus d'application, sinon de la fausse application, sinon de la fausse interprétation de l'article 5 alinéa 1^{er} du RGD, aux termes duquel :

article 5, alinéa 1^{er} du RGD : << Par création d'un logement on entend, au sens du présent règlement, les opérations suivantes effectuées dans l'intérêt d'une

affectation à des fins d'habitation principale au sens de l'article 3 dans le chef du propriétaire du logement :

- 1. la construction d'un logement ;*
- 2. la transformation en logement d'un immeuble ou d'une partie d'immeuble affectés auparavant à d'autres fins ;*
- 3. l'agrandissement d'un logement existant ;*
- 4. la construction, la transformation ou l'agrandissement de garages et d'emplacements pour voiture attenants ou séparés mais situés à proximité du logement, à condition d'être utilisés avec le logement par le propriétaire du logement >>.*

en ce que l'arrêt attaqué a retenu que << C'est dès lors à bon droit que les juges de première instance ont pris en considération les travaux entrepris par PERSONNE1.) en leur globalité et se sont référés au sens commun de la notion de création. >> (page 14 paragraphe 4 de l'arrêt attaqué).

aux motifs que << A l'instar du tribunal, il y a lieu de constater qu'au vu de l'envergure et de l'amélioration du confort et de la sécurité de la partie de l'immeuble, affectée à des fins principales d'habitation, les travaux entrepris par PERSONNE1.) sont susceptibles de constituer des travaux de rénovation tels que prévus à l'article 6, alinéa 1^{er}, point 2 du règlement grand-ducal, les autres conditions prévues étant remplies.

Les juges de première instance ont rappelé à juste titre que le terme "création" se rapporte à l'action d'établir ou de fonder quelque chose qui n'existe pas encore.

Ils ont dès lors décidé à bon droit que par le fait de l'extension de certaines unités de logement et la suppression de celles qui ont été intégrées dans celles subsistantes, il n'y a pas eu création de logements.

A ce sujet, il y a lieu de rappeler qu'en ce qui concerne les hypothèses qui pourraient s'appliquer en l'espèce pour dire qu'il y a travaux de création, sont uniquement prévus à l'article 5, alinéa 1^{er} du règlement grand-ducal la construction ou l'agrandissement.

En appliquant strictement les notions de construction ou d'agrandissement sans les analyser sous l'aspect du sens commun de la notion de création, il faudrait dès lors limiter la création de logements à des travaux de construction ou à des travaux d'agrandissement.

Ainsi, la transformation d'une maison en plusieurs appartements ne pourrait pas être qualifiée de travaux de création, étant donné qu'il n'y a ni construction ni agrandissement, tandis que l'opération inverse à savoir la transformation de plusieurs appartements en une maison devrait être qualifiée de travaux de création au motif qu'il y aurait eu agrandissement d'une unité de logement.

Cette interprétation heurte le bon sens ainsi que la signification commune du terme "création". >> (page 14 paragraphes 5 à 9 et page 15 paragraphes 1 et 2 de l'arrêt attaqué) ;

alors qu'en définissant la notion de création de logement en se référant au sens commun du terme création et non aux critères prévus par l'article 5 alinéa 1^{er} du RGD, la Cour d'appel a violé cet article. »

et

le troisième, *« tiré de la violation, sinon du refus d'application, sinon de la fausse application, sinon de la fausse interprétation de l'article 6 du RGD, aux termes duquel :*

<< Par rénovation d'un logement, on entend, au sens du présent règlement, les travaux suivants effectués dans l'intérêt d'une affectation à des fins d'habitation principale au sens de l'article 3 dans le chef du propriétaire du logement ou dans le chef d'une personne autre que le propriétaire :

1. les travaux substantiels d'amélioration réalisés consécutivement à l'acquisition d'un logement et achevés dans un délai de cinq ans à partir de cette acquisition,

2. les travaux substantiels d'amélioration d'un logement dont la construction date de vingt ans au moins au début desdits travaux, achevés dans un délai de deux ans à partir de leur commencement, à condition

a) qu'ils fassent partie de l'énumération figurant à l'article 5, alinéas 2 et 3, ou

b) qu'il s'agisse des travaux suivants : construction ou démolition de murs intérieurs de séparation, percée de nouvelles portes ou fenêtres, murage de portes ou fenêtres existantes >> ;

en ce que l'arrêt attaqué a jugé que << A l'instar du tribunal, il y a lieu de constater qu'au vu de l'envergure et de l'amélioration du confort et de la sécurité de la partie de l'immeuble, affectée à des fins principales d'habitation, les travaux entrepris par PERSONNE1.) sont susceptibles de constituer des travaux de rénovation tels que prévus à l'article 6, alinéa 1er, point 2 du règlement grand-ducal, les autres conditions prévues étant remplies. >> (page 14 paragraphe 5 de l'arrêt attaqué) ;

aux motifs que << Les juges de première instance ont rappelé à juste titre que le terme "création" se rapporte à l'action d'établir ou de fonder quelque chose qui n'existe pas encore.

Ils ont dès lors décidé à bon droit que par le fait de l'extension de certaines unités de logement et la suppression de celles qui ont été intégrées dans celles subsistantes, il n'y a pas eu création de logements.

A ce sujet, il y a lieu de rappeler qu'en ce qui concerne les hypothèses qui pourraient s'appliquer en l'espèce pour dire qu'il y a travaux de création, sont uniquement prévus à l'article 5, alinéa 1er du règlement grand-ducal la construction ou l'agrandissement.

En appliquant strictement les notions de construction ou d'agrandissement sans les analyser sous l'aspect du sens commun de la notion de création, il faudrait dès lors limiter la création de logements à des travaux de construction ou à des travaux d'agrandissement.

Ainsi, la transformation d'une maison en plusieurs appartements ne pourrait pas être qualifiée de travaux de création, étant donné qu'il n'y a ni construction ni agrandissement, tandis que l'opération inverse à savoir la transformation de plusieurs appartements en une maison devrait être qualifiée de travaux de création au motif qu'il y aurait eu agrandissement d'une unité de logement.

Cette interprétation heurte le bon sens ainsi que la signification commune du terme "création".

Il y a dès lors lieu, à l'instar des juges de première instance, de retenir qu'en l'espèce, la fusion de plusieurs unités de logement en un nombre inférieur d'unités de logement sans accaparement d'un espace, qui n'était pas déjà affecté à des fins d'habitation avant les travaux, n'est pas à qualifier de création de logement.

Il ressort de tout ce qui précède que c'est à bon droit que les juges de première instance ont décidé sur base des pièces versées en cause que les travaux entrepris par PERSONNEL.) dans son immeuble étaient à qualifier de travaux de rénovation tels que prévus par l'article 6, alinéa 1^{er}, point 2 du règlement grand-ducal >> (page 14 paragraphes 5 à 9 et page 15 paragraphes 1 à 4 de l'arrêt attaqué) ;

alors qu'en définissant la notion de rénovation sans se référer à la notion de logement telle que prévue à l'article 4 du RGD, la Cour d'appel a violé cet article 6 du RGD. ».

Réponse de la Cour

Vu l'article 4, alinéa 1^{er}, du règlement grand-ducal modifié du 30 juillet 2002 concernant l'application de la taxe sur la valeur ajoutée à l'affectation d'un logement à des fins d'habitation principale et aux travaux de création et de rénovation effectués dans l'intérêt de logements affectés à des fins d'habitation principale et fixant les conditions et modalités d'exécution y relatives (ci-après « le règlement grand-ducal »), qui dispose

« Par logement on entend, au sens du présent règlement, tout immeuble ou partie d'immeuble représentant une unité distincte susceptible d'être habitée à titre principal, y compris les parties communes intérieures qui en sont les accessoires.

(...) ».

Vu l'article 5, alinéa 1^{er}, du règlement grand-ducal qui dispose

« Par création d'un logement on entend, au sens du présent règlement, les opérations suivantes effectuées dans l'intérêt d'une affectation à des fins d'habitation principale au sens de l'article 3 dans le chef du propriétaire du logement :

- 1. la construction d'un logement ;*
- 2. la transformation en logement d'un immeuble ou d'une partie d'immeuble affectés auparavant à d'autres fins ;*
- 3. l'agrandissement d'un logement existant ;*
- 4. la construction, la transformation ou l'agrandissement de garages et d'emplacements pour voiture attenants ou séparés mais situés à proximité du logement, à condition d'être utilisés avec le logement par le propriétaire du logement. ».*

Vu l'article 6 du règlement grand-ducal qui dispose

« Par rénovation d'un logement, on entend, au sens du présent règlement, les travaux suivants effectués dans l'intérêt d'une affectation à des fins d'habitation principale au sens de l'article 3 dans le chef du propriétaire du logement ou dans le chef d'une personne autre que le propriétaire :

- 1. les travaux substantiels d'amélioration réalisés consécutivement à l'acquisition d'un logement et achevés dans un délai de cinq ans à partir de cette acquisition,*
- 2. les travaux substantiels d'amélioration d'un logement dont la construction date de vingt ans au moins au début desdits travaux, achevés dans un délai de deux ans à partir de leur commencement, à condition*
 - a) qu'ils fassent partie de l'énumération figurant à l'article 5, alinéas 2 et 3,*
ou
 - b) qu'il s'agisse des travaux suivants : construction ou démolition de murs intérieurs de séparation, percée de nouvelles portes ou fenêtres, murage de portes ou fenêtres existantes ».*

La notion de « création d'un logement » au sens des articles 4, alinéa 1^{er}, et 5, alinéa 1^{er}, combinés du règlement grand-ducal est une notion particulière au droit de la TVA qui ne fait pas référence aux conditions ayant trait aux dimensions minimales d'un logement, prévues par la réglementation communale de l'urbanisme. Le règlement grand-ducal définit, en son article 4, alinéa 1^{er}, le logement comme une « unité distincte susceptible d'être habitée à titre principal », sans autres conditions.

Par conséquent, la réunion de la surface de plusieurs logements antérieurs en un nombre moins important de logements nouveaux relève de la notion de création de logements au sens du règlement grand-ducal alors même que la situation antérieure à cette réunion n'était pas conforme à la réglementation urbanistique en vigueur. En décidant le contraire, les juges d'appel ont violé l'article 5, alinéa 1^{er}, du règlement grand-ducal.

La création d'un logement s'oppose, aux termes du règlement grand-ducal, à la simple rénovation d'un logement. En retenant d'autres critères que ceux limitativement énumérés à l'article 6 du règlement grand-ducal afin de conclure à une rénovation de logement, tels « *l'envergure et l'amélioration du confort et de la sécurité* » et « *l'accapuration d'un espace, qui n'était pas déjà affecté à des fins d'habitation avant les travaux* » et de rejeter la qualification de création de logements, les juges d'appel ont également violé cette disposition du règlement grand-ducal.

Il s'ensuit que l'arrêt encourt la cassation.

Sur le quatrième moyen de cassation

Enoncé du moyen

« tiré de la violation, sinon du refus d'application, sinon de la fausse application, sinon de la fausse interprétation de l'article 40, 1, 2° de la LTVA, renvoyant à son annexe B point 22°, aux termes duquel :

<< 1. Dans les limites et sous les conditions à déterminer par règlement grand-ducal, la taxe sur la valeur ajoutée est perçue :

[...]

2° au taux super-réduit, pour les livraisons de biens et les prestations de services ainsi que pour les acquisitions intracommunautaires et importations de biens, tels que ces biens et services sont désignés à l'annexe B de la présente loi ; >>

<< Annexe B - Liste des biens et services soumis au taux super-réduit

[...]

22° Dans les limites et les conditions à déterminer par règlement grand-ducal :

- Certains travaux de création et de rénovation effectués dans l'intérêt d'un logement affecté à des fins d'habitation principale dans le chef du propriétaire du logement

- Certains travaux de rénovation effectués dans l'intérêt d'un logement affecté à des fins d'habitation principale dans le chef d'une personne autre que le propriétaire du logement >>

en ce que l'arrêt attaqué a jugé que << Il faut en conclure que les quinze studios ou chambre meublées, bien qu'ayant probablement été habités à titre principal, ne constituaient cependant pas une unité distincte susceptible d'être habitée à titre principal au sens de l'article 4 du règlement grand-ducal.

[...]

C'est dès lors à bon droit que les juges de première instance ont pris en considération les travaux entrepris par PERSONNE1.) en leur globalité et se sont référés au sens commun de la notion de création.

A l'instar du tribunal, il y a lieu de constater qu'au vu de l'envergure et de l'amélioration du confort et de la sécurité de la partie de l'immeuble, affectée à des fins principales d'habitation, les travaux entrepris par PERSONNE1.) sont susceptibles de constituer des travaux de rénovation tels que prévus à l'article 6, alinéa 1^{er}, point 2 du règlement grand-ducal, les autres conditions prévues étant remplies. >> (page 13 paragraphe 9 et page 14 paragraphes 4 et 5 de l'arrêt attaqué) ;

aux motifs que << il s'en suit que lors de la rédaction du règlement grand-ducal en 2002, la notion de logement n'a pas été définie dans l'optique de pouvoir opérer la distinction entre travaux de création et travaux de rénovation et il n'était pas prévu de se placer en la matière sur l'individualisation de l'unité distincte pour pouvoir opérer la catégorisation en tant que travaux de création ou travaux de rénovation.

En outre, il y a lieu de souligner tel que confirmé par l'attestation testimoniale de l'architecte chargé des travaux litigieux, versée en cause, que le maintien des quinze unités de logement (studios) préexistantes n'était pas possible en l'espèce compte tenu de la réglementation urbanistique en vigueur.

Il faut en conclure que les quinze studios ou chambre meublées, bien qu'ayant probablement été habités à titre principal, ne constituaient cependant pas une unité distincte susceptible d'être habitée à titre principal au sens de l'article 4 du règlement grand-ducal.

En effet, pour constituer une telle unité distincte susceptible d'être habitée à titre principal, le logement doit être conforme aux prescriptions de la réglementation en vigueur.

[...]

A l'instar du tribunal, il y a lieu de constater qu'au vu de l'envergure et de l'amélioration du confort et de la sécurité de la partie de l'immeuble, affectée à des fins principales d'habitation, les travaux entrepris par PERSONNE1.) sont susceptibles de constituer des travaux de rénovation tels que prévus à l'article 6, alinéa 1^{er}, point 2 du règlement grand-ducal, les autres conditions prévues étant remplies.

Les juges de première instance ont rappelé à juste titre que le terme "création" se rapporte à l'action d'établir ou de fonder quelque chose qui n'existe pas encore.

Ils ont dès lors décidé à bon droit que par le fait de l'extension de certaines unités de logement et la suppression de celles qui ont été intégrées dans celles subsistantes, il n'y a pas eu création de logements.

A ce sujet, il y a lieu de rappeler qu'en ce qui concerne les hypothèses qui pourraient s'appliquer en l'espèce pour dire qu'il y a travaux de création, sont uniquement prévus à l'article 5, alinéa 1er du règlement grand-ducal la construction ou l'agrandissement.

En appliquant strictement les notions de construction ou d'agrandissement sans les analyser sous l'aspect du sens commun de la notion de création, il faudrait dès lors limiter la création de logements à des travaux de construction ou à des travaux d'agrandissement.

Ainsi, la transformation d'une maison en plusieurs appartements ne pourrait pas être qualifiée de travaux de création, étant donné qu'il n'y a ni construction ni agrandissement, tandis que l'opération inverse à savoir la transformation de plusieurs appartements en une maison devrait être qualifiée de travaux de création au motif qu'il y aurait eu agrandissement d'une unité de logement.

Cette interprétation heurte le bon sens ainsi que la signification commune du terme "création".

Il y a dès lors lieu, à l'instar des juges de première instance, de retenir qu'en l'espèce, la fusion de plusieurs unités de logement en un nombre inférieur d'unités de logement sans accapitation d'un espace, qui n'était pas déjà affecté à des fins d'habitation avant les travaux, n'est pas à qualifier de création de logement.

Il ressort de tout ce qui précède que c'est à bon droit que les juges de première instance ont décidé sur base des pièces versées en cause que les travaux entrepris par PERSONNEL.) dans son immeuble étaient à qualifier de travaux de rénovation tels que prévus par l'article 6, alinéa 1^{er}, point 2 du règlement grand-ducal >> (page 13 paragraphes 7 à 9, page 14 paragraphes 1 et 5 à 9 et page 15 paragraphes 1 à 4 de l'arrêt attaqué) ;

alors qu'en définissant les notions de logement, de création et de rénovation sans tenir compte de leur définition reprise dans le RGD sous ses articles 4, 5 et 6, la Cour d'appel a violé cet article 40, 1, 2° de la LTVA, renvoyant à son annexe B point 22°. ».

Réponse de la Cour

En faisant grief à l'arrêt attaqué d'avoir défini les notions de logement, de création et de rénovation « sans tenir compte de leur définition reprise dans le RGD », le moyen ne formule pas de critique indépendante tirée de la violation de la loi qui constitue la base légale du règlement grand-ducal concerné.

Il s'ensuit que le moyen est irrecevable.

Sur la demande en allocation d'une indemnité de procédure

Le défendeur en cassation étant à condamner aux dépens de l'instance en cassation, sa demande en allocation d'une indemnité de procédure est à rejeter.

PAR CES MOTIFS,

la Cour de cassation

cassee et annule l'arrêt attaqué, numéro 143/22-II-CIV, rendu le 9 novembre 2022 sous le numéro CAL-2021-00665 du rôle par la Cour d'appel du Grand-Duché de Luxembourg, deuxième chambre, siégeant en matière civile ;

déclare nuls et de nul effet ladite décision judiciaire et les actes qui s'en sont suivis, remet les parties dans l'état où elles se sont trouvées avant l'arrêt cassé et pour être fait droit, les renvoie devant la Cour d'appel du Grand-Duché de Luxembourg, autrement composée ;

rejette la demande du défendeur en cassation en allocation d'une indemnité de procédure ;

le condamne aux dépens de l'instance en cassation ;

ordonne qu'à la diligence du procureur général d'Etat, le présent arrêt soit transcrit sur le registre de la Cour d'appel du Grand-Duché de Luxembourg et qu'une mention renvoyant à la transcription de l'arrêt soit consignée en marge de la minute de l'arrêt annulé.

La lecture du présent arrêt a été faite en la susdite audience publique par le conseiller Agnès ZAGO en présence de l'avocat général Nathalie HILGERT et du greffier Daniel SCHROEDER.

**Conclusions du Parquet Général
dans l'affaire de cassation
l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA
et l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre
PERSONNE1.)**

Le pourvoi en cassation, introduit par l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (ci-après l'AEDT) et par l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg (ci-après l'ETAT) par un mémoire en cassation signifié le 17 janvier 2023 au défendeur en cassation et déposé au greffe de la Cour Supérieure de Justice le 19 janvier 2023, est dirigé contre un arrêt n°143/22 rendu par la Cour d'appel, deuxième chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement, en date du 9 novembre 2022 (n° CAL-2021-00665 du rôle). Cet arrêt a été signifié à l'AEDT en date du 24 novembre 2022.

Le pourvoi en cassation a dès lors été interjeté dans les forme et délai prévus aux articles 7 et 10 de la loi modifiée du 18 février 1885 sur les pourvois et la procédure en cassation.

Le défendeur en cassation a signifié un mémoire en réponse le 8 mars 2023 et il l'a déposé au greffe de la Cour le 13 mars 2023.

Ayant été signifié et déposé au greffe de la Cour dans le délai de deux mois à compter du jour de la signification du mémoire en cassation, conformément aux articles 15 et 16 de la loi précitée du 18 février 1885, ce mémoire est à considérer.

Sur les faits et antécédents :

Entre mai 2016 et décembre 2017, le défendeur en cassation a fait effectuer des travaux à son immeuble de rapport et il a présenté en date du 9 avril 2018 une demande de remboursement tendant à voir appliquer le taux de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : TVA) super-réduit de 3% à deux tiers de la valeur des travaux effectués.

Avant ces travaux, l'immeuble comprenait un local commercial au rez-de-chaussée et quinze unités de logement réparties sur les trois étages destinés à l'habitation.

A la suite des travaux, l'immeuble comprend un local commercial au rez-de-chaussée, une unité de logement au premier étage et deux unités de logement sur chacun des deuxième et troisième étages.

Le Directeur de l'AEDT a refusé l'application du taux de TVA super-réduit aux travaux effectués dans l'immeuble concerné par cinq décisions du 24 mai 2019 relatives à chacun des 5 logements.

Sur recours gracieux du défendeur en cassation, le Directeur de l'AEDT a confirmé les décisions de refus en date du 7 novembre 2019 au motif que les travaux effectués ne constituaient pas des travaux de rénovation, mais des travaux de création de logements affectés

à des fins d'habitation principale dans le chef d'une personne autre que le propriétaire du logement.

Par exploit d'huissier du 30 janvier 2020, PERSONNE1.) a fait donner assignation devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg :

- à l'AEDT pour demander l'annulation sinon la réformation des décisions de son directeur refusant l'application du taux de TVA super-réduit aux travaux et voir dire qu'il peut prétendre au remboursement de la somme de 103.988,77 euros, et
- à l'ETAT pour le voir condamner à lui payer la somme de 103.988,77 euros, avec les intérêts légaux.

Par jugement du 28 avril 2021, le tribunal d'arrondissement a déclaré la demande fondée en ce qu'elle était dirigée contre l'AEDT, a annulé la décision no. Corr. TVA/Z/100953 du 7 novembre 2019 du directeur de l'AEDT et a renvoyé le dossier devant l'AEDT.

La demande d'PERSONNE1.) contre l'ETAT a été déclarée non fondée et toutes les parties ont été déboutées de leurs demandes respectives d'indemnités de procédure.

De ce jugement l'AEDT et l'ETAT ont régulièrement relevé appel par exploit d'huissier de justice du 15 juin 2021.

Par arrêt n°143/22 rendu en date du 9 novembre 2022, la Cour d'appel reçoit l'appel en la forme, le déclare non fondé, confirme le jugement entrepris, déboute toutes les parties de leurs demandes respectives en obtention d'indemnités de procédure pour l'instance d'appel, et condamne l'AEDT et l'ETAT aux frais et dépens de l'instance d'appel.

Cet arrêt fait l'objet du présent pourvoi.

Les dispositions légales applicables :

Aux termes de l'article 40, premier paragraphe, point 2°, de la **loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée** (ci-après la loi TVA), « *dans les limites et sous les conditions à déterminer par règlement grand-ducal, la taxe sur la valeur ajoutée est perçue : [...]* »

2° au taux super-réduit, pour les livraisons de biens et les prestations de services ainsi que pour les acquisitions intracommunautaires et importations de biens, tels que ces biens et services sont désignés à l'annexe B de la présente loi ».

L'annexe B intitulée «*Liste des biens et services soumis au taux super-réduit* » comporte un point 22° :

« Dans les limites et les conditions à déterminer par règlement grand-ducal :

- *Certains travaux de création et de rénovation effectués dans l'intérêt d'un logement affecté à des fins d'habitation principale dans le chef du propriétaire du logement*

- Certains travaux de rénovation effectués dans l'intérêt d'un logement affecté à des fins d'habitation principale dans le chef d'une personne autre que le propriétaire du logement ».

Le règlement grand-ducal visé dans la prédite loi est le **règlement grand-ducal du 30 juillet 2002** concernant l'application de la taxe sur la valeur ajoutée à l'affectation d'un logement à des fins d'habitation principale et aux travaux de création et de rénovation effectués dans l'intérêt de logements affectés à des fins d'habitation principale et fixant les conditions et modalités d'exécution y relatives, tel que modifié (ci-après le RGD). Ce règlement comporte les définitions suivantes qui sont pertinentes pour la présente affaire:

« Article 3 :

Est considérée comme affectation d'un logement à des fins d'habitation principale le fait de mettre un logement au service d'une habitation principale, soit directement dans son propre chef soit indirectement dans le chef d'un tiers, par le biais de la création ou de la rénovation dudit logement.

Article 4 :

Par logement on entend, au sens du présent règlement, tout immeuble ou partie d'immeuble représentant une unité distincte susceptible d'être habitée à titre principal, y compris les parties communes intérieures qui en sont les accessoires.

[...]

Article 5 :

Par création d'un logement on entend, au sens du présent règlement, les opérations suivantes effectuées dans l'intérêt d'une affectation à des fins d'habitation principale au sens de l'article 3 dans le chef du propriétaire :

- 1. la construction d'un logement ;*
- 2. la transformation en logement d'un immeuble ou d'une partie d'immeuble affectés auparavant à d'autres fins ;*
- 3. l'agrandissement d'un logement existant ;*
- 4. la construction, la transformation ou l'agrandissement de garages et d'emplacements pour voiture attenants ou séparés mais situés à proximité du logement, à condition d'être utilisés avec le logement par le propriétaire du logement.*

[...]

Article 6 :

Par rénovation d'un logement au sens du présent règlement on entend les travaux suivants effectués dans l'intérêt d'une affectation à des fins d'habitation principale au sens de l'article 3 dans le chef du propriétaire du logement ou dans le chef d'une personne autre que le propriétaire :

- 1. les travaux substantiels d'amélioration réalisés consécutivement à l'acquisition d'un logement et achevés dans un délai de cinq ans à partir de cette acquisition,*
- 2. les travaux substantiels d'amélioration d'un logement dont la construction date de vingt ans au moins au début desdits travaux, achevés dans un délai de deux ans à partir de leur commencement, à condition*
 - a) qu'ils fassent partie de l'énumération figurant à l'article 5, alinéas 2 et 3, ou*
 - b) qu'il s'agisse des travaux suivants: construction ou démolition de murs intérieurs de séparation, percée de nouvelles portes ou fenêtres, murage de portes ou fenêtres existantes. »*

Sur le premier moyen de cassation:

Le premier moyen est tiré de la violation, sinon du refus d'application, sinon de la fausse application, sinon de la fausse interprétation de l'article 4, alinéa 1^{er}, du RGD, aux termes duquel :

« Par logement on entend, au sens du présent règlement, tout immeuble ou partie d'immeuble représentant une unité distincte susceptible d'être habitée à titre principal, y compris les parties communes intérieures qui en sont les accessoires ».

Le moyen fait grief à l'arrêt attaqué d'avoir retenu que les quinze studios ayant existé avant les travaux n'auraient pas constitué des unités distinctes susceptibles d'être habitées à titre principal au sens de l'article 4 du RGD pour des motifs tirés de la réglementation urbanistique:

« Il s'en suit que lors de la rédaction du règlement grand-ducal en 2002, la notion de logement n'a pas été définie dans l'optique de pouvoir opérer la distinction entre travaux de création et travaux de rénovation et il n'était pas prévu de se placer en la matière sur l'individualisation de l'unité distincte pour pouvoir opérer la catégorisation en tant que travaux de création ou travaux de rénovation.

En outre, il y a lieu de souligner tel que confirmé par l'attestation testimoniale de l'architecte chargé des travaux litigieux, versée en cause, que le maintien des quinze unités de logement (studios) préexistantes n'était pas possible en l'espèce, compte tenu de la réglementation urbanistique en vigueur.

Il faut en conclure que les quinze studios ou chambres meublées, bien qu'ayant probablement été habités à titre principal, ne constituaient cependant pas une unité

distincte susceptible d'être habitée à titre principal au sens de l'article 4 du règlement grand-ducal.

En effet, pour constituer une telle unité distincte susceptible d'être habitée à titre principal, le logement doit être conforme aux prescriptions de la réglementation en vigueur. »

Tant l'article 40, premier paragraphe, point 2°, de la loi TVA que le point 22° de l'annexe B indiquent que l'application du taux super-réduit de 3% se fait « *dans les limites et sous les conditions à déterminer par règlement grand-ducal* ». Il en découle que les différentes notions figurant au point 22° de l'annexe B s'entendent telles qu'elles sont définies dans le règlement grand-ducal du 30 juillet 2002, tel que modifié.

Au motif que lors de la rédaction du règlement grand-ducal en 2002, la notion de logement n'a pas été définie dans l'optique de pouvoir opérer la distinction entre travaux de création et travaux de rénovation, les juges d'appel ont fait abstraction de la définition du logement contenue dans l'article 4, alinéa 1^{er}, dudit RGD. Or, le RGD de 2002 a été modifié à 7 reprises par des règlements grand-ducaux postérieurs :

- Règlement grand-ducal du 23 décembre 2022 (Mémorial A n° 656 de 2022)
- Règlement grand-ducal du 19 décembre 2020 (Mémorial A n° 1070 de 2020)
- Règlement grand-ducal du 19 décembre 2014 (Mémorial A n° 258 de 2014)
- Règlement grand-ducal du 29 mars 2013 (Mémorial A n° 61 de 2013)
- Règlement grand-ducal du 21 décembre 2012 (Mémorial A n° 270 de 2012)
- Règlement grand-ducal du 9 décembre 2008 (Mémorial A n° 183 de 2008)
- Règlement grand-ducal du 7 avril 2005 (Mémorial A n° 50 de 2005)

Les travaux de création sont exclus du bénéfice du taux super-déduit de 3 % en cas d'affectation du logement à l'habitation d'un tiers (et non pas du propriétaire) depuis la loi budgétaire du 19 décembre 2014. Un règlement grand-ducal a été pris le même jour, et deux règlements grand-ducaux ont encore été pris le 19 décembre 2020, respectivement le 23 décembre 2022. La définition du logement contenue dans le RGD n'a pourtant pas été modifiée, de sorte qu'en matière de TVA, le logement se définit toujours comme une unité distincte susceptible d'être habitée à titre principal.

En faisant abstraction de cette définition pour se référer à « *la réglementation urbanistique en vigueur* » et décider que « *pour constituer une telle unité distincte susceptible d'être habitée à titre principal, le logement doit être conforme aux prescriptions de la réglementation en vigueur* », l'arrêt attaqué a violé l'article 4, alinéa 1^{er}, du RGD en ajoutant un critère non prévu par cette disposition.

S'y ajoute que l'arrêt entrepris constate que d'après « *l'attestation testimoniale de l'architecte chargé des travaux litigieux, versée en cause, [...] le maintien des quinze unités de logement (studios) préexistantes n'était pas possible* » et que « *les quinze studios ou chambres meublées [avaient] probablement été habités à titre principal* », pour néanmoins conclure que ces mêmes studios « *ne constituaient cependant pas une unité distincte susceptible d'être habitée à titre principal au sens de l'article 4 du règlement grand-ducal* ».

En statuant ainsi, la Cour d'appel n'a pas tiré de ses propres constatations les conclusions légales qui s'imposaient et elle a partant violé la disposition visée au moyen¹.

Le moyen est fondé et l'arrêt encourt la cassation.

Sur le deuxième moyen de cassation

Le deuxième moyen est tiré de la violation de l'article 5, alinéa 1^{er}, du RGD définissant la «*création d'un logement* ».

Aux termes de l'article 5, alinéa 1^{er}, du RGD, on entend par création d'un logement quatre catégories de travaux limitativement énumérées:

- « 1. la construction d'un logement,*
- 2. la transformation en logement d'un immeuble ou d'une partie d'immeuble affectés auparavant à d'autres fins,*
- 3. l'agrandissement d'un logement existant »*

La 4^{ème} catégorie concerne des garages et emplacements et n'est dès lors pas pertinente dans le présent cas d'espèce.

Malgré cette énumération limitative des opérations visées et la référence à la notion de «*logement* » dans chacune des catégories visées, les juges d'appel ont appliqué d'autres critères généraux en se basant sur le sens commun de la notion de création, et ils ont totalement fait abstraction de la notion de logement en tant qu'«*unité distincte susceptible d'être habitée à titre principal*» pour apprécier les travaux dans leur globalité:

« C'est dès lors à bon droit que les juges de première instance ont pris en considération les travaux entrepris par PERSONNE1.) en leur globalité et se sont référés au sens commun de la notion de création.

A l'instar du tribunal, il y a lieu de constater qu'au vu de l'envergure et de l'amélioration du confort et de la sécurité de la partie de l'immeuble, affectée à des fins principales d'habitation, les travaux entrepris par PERSONNE1.) sont susceptibles de constituer des travaux de rénovation tels que prévus à l'article 6, alinéa 1er, point 2 du règlement grand-ducal, les autres conditions prévues étant remplies.

Les juges de première instance ont rappelé à juste titre que le terme « création » se rapporte à l'action d'établir ou de fonder quelque chose qui n'existe pas encore.

Ils ont dès lors décidé à bon droit que par le fait de l'extension de certaines unités de logement et la suppression de celles qui ont été intégrées dans celles subsistantes, il n'y a pas eu création de logements.

¹ Jacques et Louis Boré, La cassation en matière civile, Dalloz, 5^e éd. 2015/2016, n°66.12

A ce sujet, il y a lieu de rappeler qu'en ce qui concerne les hypothèses qui pourraient s'appliquer en l'espèce pour dire qu'il y a travaux de création, sont uniquement prévus à l'article 5, alinéa 1er du règlement grand-ducal la construction ou l'agrandissement.

En appliquant strictement les notions de construction ou d'agrandissement sans les analyser sous l'aspect du sens commun de la notion de création, il faudrait dès lors limiter la création de logements à des travaux de construction ou à des travaux d'agrandissement.

Ainsi, la transformation d'une maison en plusieurs appartements ne pourrait pas être qualifiée de travaux de création, étant donné qu'il n'y a ni construction ni agrandissement, tandis que l'opération inverse à savoir la transformation de plusieurs appartements en une maison devrait être qualifiée de travaux de création au motif qu'il y aurait eu agrandissement d'une unité de logement.

Cette interprétation heurte le bon sens ainsi que la signification commune du terme « création ».

Or, tel qu'exposé dans le cadre du premier moyen, tant l'article 40, premier paragraphe, point 2°, de la loi TVA que le point 22° de l'annexe B indiquent que l'application du taux super-réduit de 3% se fait « *dans les limites et sous les conditions à déterminer par règlement grand-ducal* ».

En faisant abstraction des critères définis au RGD, l'arrêt dont pourvoi a violé l'article 5, alinéa 1^{er}, du RGD et encourt la cassation.

Sur le troisième moyen de cassation

Le troisième moyen est tiré de la violation de l'article 6 du RGD définissant la « *rénovation d'un logement* ».

Aux termes de l'article 6 du RGD, on entend par rénovation d'un logement deux catégories de travaux limitativement énumérées :

- « 1. les travaux substantiels d'amélioration réalisés consécutivement à l'acquisition d'un logement et achevés dans un délai de cinq ans à partir de cette acquisition,*
- 2. les travaux substantiels d'amélioration d'un logement dont la construction date de vingt ans au moins au début desdits travaux, achevés dans un délai de deux ans à partir de leur commencement, à condition*
 - a) qu'ils fassent partie de l'énumération figurant à l'article 5, alinéas 2 et 3, ou*
 - b) qu'il s'agisse des travaux suivants: construction ou démolition de murs intérieurs de séparation, percée de nouvelles portes ou fenêtres, murage de portes ou fenêtres existantes. »*

Malgré cette énumération limitative des opérations visées et la référence à la notion de «logement» dans chacune des catégories visées, les juges d'appel ont appliqué d'autres critères tels que «*l'envergure et l'amélioration du confort et de la sécurité*», ou «*l'accapitation d'un espace, qui n'était pas déjà affecté à des fins d'habitation avant les travaux* » et ils ont conclu à une rénovation, faute de création au sens commun. Ils n'ont pas non plus analysé les travaux par rapport au logement en tant qu'«*unité distincte susceptible d'être habitée à titre principal*» :

« C'est dès lors à bon droit que les juges de première instance ont pris en considération les travaux entrepris par PERSONNE1.) en leur globalité et se sont référés au sens commun de la notion de création.

A l'instar du tribunal, il y a lieu de constater qu'au vu de l'envergure et de l'amélioration du confort et de la sécurité de la partie de l'immeuble, affectée à des fins principales d'habitation, les travaux entrepris par PERSONNE1.) sont susceptibles de constituer des travaux de rénovation tels que prévus à l'article 6, alinéa 1er, point 2 du règlement grand-ducal, les autres conditions prévues étant remplies.

Les juges de première instance ont rappelé à juste titre que le terme « création » se rapporte à l'action d'établir ou de fonder quelque chose qui n'existe pas encore.

Ils ont dès lors décidé à bon droit que par le fait de l'extension de certaines unités de logement et la suppression de celles qui ont été intégrées dans celles subsistantes, il n'y a pas eu création de logements.

A ce sujet, il y a lieu de rappeler qu'en ce qui concerne les hypothèses qui pourraient s'appliquer en l'espèce pour dire qu'il y a travaux de création, sont uniquement prévus à l'article 5, alinéa 1er du règlement grand-ducal la construction ou l'agrandissement.

En appliquant strictement les notions de construction ou d'agrandissement sans les analyser sous l'aspect du sens commun de la notion de création, il faudrait dès lors limiter la création de logements à des travaux de construction ou à des travaux d'agrandissement.

Ainsi, la transformation d'une maison en plusieurs appartements ne pourrait pas être qualifiée de travaux de création, étant donné qu'il n'y a ni construction ni agrandissement, tandis que l'opération inverse à savoir la transformation de plusieurs appartements en une maison devrait être qualifiée de travaux de création au motif qu'il y aurait eu agrandissement d'une unité de logement.

Cette interprétation heurte le bon sens ainsi que la signification commune du terme «création ».

Il y a dès lors lieu, à l'instar des juges de première instance, de retenir qu'en l'espèce, la fusion de plusieurs unités de logement en un nombre inférieur d'unités de logement sans accapitation d'un espace, qui n'était pas déjà affecté à des fins d'habitation avant les travaux, n'est pas à qualifier de création de logement.

Il ressort de tout ce qui précède que c'est à bon droit que les juges de première instance ont décidé sur base des pièces versées en cause que les travaux entrepris par PERSONNE1.) dans son immeuble étaient à qualifier de travaux de rénovation tels que prévus par l'article 6, alinéa 1er, point 2 du règlement grand-ducal. »

Tel qu'exposé dans le cadre des précédents moyens, tant l'article 40, premier paragraphe, point 2°, de la loi TVA que le point 22° de l'annexe B indiquent que l'application du taux super-réduit de 3% se fait « *dans les limites et sous les conditions à déterminer par règlement grand-ducal* ».

En faisant abstraction des critères définis au RGD, l'arrêt dont pourvoi a violé l'article 6 du RGD et encourt la cassation.

Sur le quatrième moyen de cassation

Le quatrième moyen est tiré de la violation de l'article 40, premier paragraphe, point 2°, de la loi TVA qui renvoie au point 22° de l'annexe B. Tel qu'exposé ci-avant, aux termes de ces dispositions, l'application du taux super-réduit de 3% se fait « *dans les limites et sous les conditions à déterminer par règlement grand-ducal* ».

Dans les trois moyens précédents, la soussignée a conclu à la violation des articles 4, alinéa 1^{er}, 5, alinéa 1^{er}, et 6 du RGD, étant donné que, pour distinguer entre travaux de création et travaux de rénovation d'un logement, l'arrêt attaqué a appliqué d'autres critères que ceux figurant dans ledit RGD. Il en découle que l'arrêt entrepris a également violé l'article 40, premier paragraphe, point 2°, de la loi TVA et le point 22° de l'annexe B de la même loi, qui renvoient auxdites dispositions du RGD.

L'arrêt encourt la cassation.

Conclusion

Le pourvoi est recevable et fondé.

L'arrêt entrepris encourt la cassation.

Pour le Procureur Général d'Etat,
Le premier avocat général

Marie-Jeanne Kappweiler