

Audience publique du neuf novembre deux mille vingt-deux

Numéro CAL-2021-00665 du rôle

Composition:

Danielle SCHWEITZER, président de chambre,
Béatrice KIEFFER, premier conseiller,
Martine WILMES, premier conseiller,
Alexandra NICOLAS, greffier.

E n t r e :

1) l'**ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA** en la personne de son directeur actuellement en fonctions, ayant ses bureaux à L-1651 Luxembourg, 1-3 avenue Guillaume,

2) l'**ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG**, représenté par son Ministre d'Etat actuellement en fonctions, ayant ses bureaux à L-1341 Luxembourg, 2, place de Clairefontaine et pour autant que de besoin par son Ministre des Finances actuellement en fonctions, ayant ses bureaux à L-1352 Luxembourg, 3, rue de la Congrégation,

appelants aux termes d'un exploit de l'huissier de justice suppléant Christine KOVELTER, en remplacement de l'huissier de justice Frank SCHAAL de Luxembourg, du 15 juin 2021,

comparant par la société anonyme ARENDT & MEDERNACH, inscrite à la liste V du Tableau de l'Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg, représentée aux fins des présentes par Maître François KREMER, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg,

e t :

A), demeurant à [...],

intimé aux fins du prédit exploit KOVELTER du 15 juin 2021,

comparant par Maître Dominique BORNERT, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg.

L A C O U R D ' A P P E L :

Le litige a trait à la demande d'A) 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 qu'il a fait effectuer pendant la période courant de mai 2016 à décembre 2017 à son immeuble de rapport, situé à [...].

L'immeuble concerné a été construit vers la fin du 19^{ième} /début 20^{ième} siècle et est inscrit depuis le 10 juillet 2017 à l'inventaire supplémentaire des sites et monuments.

Avant l'exécution des 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.

Actuellement, après l'exécution 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.

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

- l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA (ci-après : l'AEDT) aux fins de voir dire que l'AEDT est tenue d'annuler sinon réformer la décision de son directeur du 17 novembre 2019 portant rejet de la réclamation contre les cinq décisions du 24 mai 2019, refusant le bénéfice de l'application du taux de TVA super-réduit aux travaux effectués par lui dans l'immeuble concerné et voir dire qu'il peut prétendre au remboursement de la somme de 103.988,77 euros, et
- l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG (ci-après : l'ETAT) pour le voir condamner à lui payer la somme de 103.988,77 euros, avec les intérêts légaux à partir du 9 avril 2018, date de la demande de remboursement de la TVA, sinon à partir du jour de la demande en justice.

A) a encore sollicité une indemnité de procédure de 3.000 euros.

L'AEDT et l'ETAT ont demandé reconventionnellement une indemnité de procédure.

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

Pour statuer ainsi, les juges de première instance ont relevé que les parties étaient en désaccord sur la qualification à donner aux travaux entrepris.

En effet, l'AEDT et l'ETAT qualifiaient les travaux de travaux de création de logement, qui ne bénéficiaient plus de l'application du taux de TVA super-réduit de 3% depuis le 1^{er} janvier 2015 pour le cas où, comme en l'espèce, le logement n'était pas affecté à des fins d'habitation principale dans le chef du propriétaire du logement, tandis qu'A) qualifiait les travaux de travaux de rénovation, qui pouvaient toujours bénéficier de l'application du taux de TVA super-réduit de 3%, même si le logement n'était pas occupé à des fins d'habitation principale par le propriétaire lui-même.

Pour toiser, les juges de première instance se sont référés aux articles 5 et 6 du règlement grand-ducal modifié du 30 juillet 2002 concernant l'application de la TVA à l'affectation d'un logement à des fins d'habitation principale et aux travaux de création et de rénovation effectuées 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), définissant les notions de création et de rénovation de logement, qui se lisent comme suit :

Article 5, alinéa 1^{er} définissant la notion de création :

- (1) 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.

Article 6, alinéa 1^{er} définissant la notion de rénovation :

- (1) 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.

Article 5, alinéas 2 et 3 énumérant les travaux (de création et de rénovation) à prendre en considération pour pouvoir bénéficier du taux de TVA super-réduit :

- (2) Ne sont visées à l'alinéa précédent que les opérations réalisées jusqu'au niveau du gros œuvre fermé avec stade de finition incluant le revêtement des sols, plafonds et murs ainsi que son raccordement aux infrastructures publiques suivantes : canalisation, eau, électricité, gaz, communications, chauffage urbain, voirie.
- (3) Sont compris dans le gros œuvre fermé avec le prédit stade de finition :
 - les travaux d'excavation,
 - les éléments porteurs concourant à la stabilité ou à la solidité du bâtiment,
 - les éléments qui assurent les clos, le couvert et l'étanchéité, y compris les chapes,
 - les façades,
 - le plâtrage de bâtiment,
 - les escaliers et les rampes,
 - les plafonds et cloisons fixes,
 - les portions de canalisations, tuyauteries, conduites et gaines de toutes sortes logées à l'intérieur des murs, plafonds ou planchers, ou prises dans la masse du revêtement, ainsi que celles logées dans la terre et servant au raccordement aux infrastructures publiques,
 - les travaux de ferblanterie,
 - les ascenseurs et monte-charge ainsi que les charpentes fixes,
 - les bâtis et huisseries des portes, fenêtres et verrières,
 - les équipements sanitaires,
 - les portes, fenêtres et verrières,
 - l'installation de chauffage,
 - l'installation électrique,
 - la serrurerie de bâtiment,
 - les revêtements en tout genre pour murs, sols et plafonds,
 - la peinture intérieure et extérieure, y compris les papiers peints.

Article 5, alinéa 4 énumérant les travaux qui sont exclus de l'application du taux de TVA super-réduit réalisés tant dans le cadre d'une création que d'une rénovation de logement :

- (4) Ne sont pas compris dans le prédit stade de finition :
- les équipements mobiliers à l'exception des poêles de chauffage,
 - la menuiserie intérieure autre que les escaliers, les rampes, les portes et les rebords de fenêtres,
 - les équipements techniques spéciaux, telle qu'une installation d'alarme,
 - l'aménagement des alentours, à l'exception de la voie d'accès direct au logement et au garage,
 - les frais de notaire, d'architecte et d'ingénieur-conseil,
 - tous autres éléments qui n'ont pas été énumérés expressément à l'alinéa qui précède.

Par la suite, les juges de première instance ont écarté les références des parties faites à l'intention du législateur et du pouvoir réglementaire, au motif que les éléments publiquement disponibles ne permettaient pas de la cerner et ont décidé qu'il y avait lieu d'appliquer et d'interpréter les textes applicables tel qu'ils sont rédigés.

Ils ont retenu que compte tenu du fait que l'application d'un taux de TVA réduit constitue une règle d'exception qui doit dès lors être interprétée de manière restrictive, il appartenait à A) de prouver que les travaux réalisés rentraient dans la qualification de travaux de rénovation au sens de l'article 6 du règlement grand-ducal.

Le tribunal a souligné que la nature des travaux effectués ne permettait pas à elle seule de retenir ou d'écarter la qualification de rénovation, dès lors que les travaux énumérés à l'article 5 aux alinéas 2 et 3 pouvaient entrer en ligne de compte aussi bien pour caractériser des travaux de rénovation que pour caractériser des travaux de création, et que le critère de distinction essentiel pour caractériser des travaux de rénovation ne résidait partant pas dans la nature des travaux entrepris, mais dans leur envergure et leur finalité, en ce que seuls étaient visés par l'article 6, alinéa 1^{er} les travaux substantiels d'amélioration.

Les juges de première instance ont conclu sur base des pièces versées en cause qu'A) avait fait procéder à des travaux d'envergure qui avaient eu pour objet et pour effet d'améliorer le confort et la sécurité des unités de logement ayant existé avant l'exécution des travaux, de sorte que les conditions de l'article 6, alinéa 1^{er} sous le point 2 du règlement grand-ducal étaient a priori remplies.

Ils ont alors analysé les moyens invoqués par l'AEDT et par l'ETAT consistant à dire que les travaux devraient néanmoins être qualifiés de travaux de création, en retenant que la charge de la preuve de la qualification des travaux litigieux en tant que travaux de création leur incombait, étant donné que les travaux entrepris répondaient a priori à la notion de « *travaux substantiels d'amélioration* ».

Le tribunal a écarté le moyen de l'AEDT et de l'ETAT consistant à dire qu'il y avait eu création de logement au sens de l'article 5, alinéa 1^{er} du règlement

grand-ducal par le fait de la destruction des quinze unités de logement préexistantes et la naissance de cinq unités de logement nouvelles, au motif qu'il y avait eu extension de certaines unités de logement et suppression de celles qui ont été intégrées dans celles subsistantes, sans qu'il n'y ait eu création de nouvelles unités de logement.

Le moyen de l'AEDT et de l'ETAT consistant à faire entrer les travaux entrepris dans l'hypothèse de la construction d'un logement, prévue par l'alinéa 1^{er}, point 1 de l'article 5 a également été écarté, au motif que la construction se rapporte à l'action d'ériger un bâtiment nouveau, inexistant avant travaux, ce qui n'était pas le cas en ce qui concerne les travaux effectués par A).

La notion d'agrandissement d'un logement existant (article 5, alinéa 1^{er}, point 3) a également été écartée par les juges de première instance au motif que pour cerner la portée de la notion d'agrandissement, il fallait d'abord se rapporter au cadre général dans lequel son utilisation s'inscrivait, à savoir la création d'un logement.

Les juges de première instance ont ensuite constaté que les points 1) et 2) de l'article 5, alinéa 1^{er} du règlement grand-ducal correspondent à des hypothèses où un espace délimité, qui n'est pas dédié à des fins d'habitation, change de destination pour y être consacré par la suite, tel que c'est le cas pour la construction (point 1) qui consiste à ériger un nouvel édifice sur un espace qui n'est pas dédié à l'habitation, ainsi que pour la transformation (point 2), qui emporte modification d'une destination quelconque à une destination d'habitation.

Le tribunal a retenu par analogie que le qualificatif d'agrandissement devait être réservé à l'agrandissement d'une unité de logement existante par l'intégration d'espaces, qui auparavant n'étaient pas dédiés à l'habitation, pour décider que les travaux entrepris n'avaient pas augmenté la surface destinée à des fins d'habitation, de sorte qu'il n'y avait pas eu agrandissement au sens de l'article 5, alinéa 1^{er}, point 3.

Les juges de première instance en ont déduit qu'il n'y avait dès lors pas eu création de logement, mais rénovation et ont annulé la décision directoriale du 7 novembre 2019, tout en relevant que cette annulation ne faisait cependant pas apparaître comme étant fondée la demande en paiement dirigée par A) contre l'ETAT.

Le tribunal a renvoyé le dossier devant l'AEDT aux fins de vérification si les autres conditions d'octroi du privilège fiscal étaient réunies et aux fins de l'émission d'une nouvelle décision.

Du jugement du 28 avril 2021 qui, d'après les renseignements à la disposition de la Cour d'appel, n'a pas fait l'objet d'une signification, l'AEDT et l'ETAT ont régulièrement relevé appel par exploit d'huissier de justice du 15 juin 2021.

Les parties appelantes demandent, par réformation du jugement entrepris, de voir déclarer la demande d'A) en annulation ou en réformation de la décision

du 7 novembre 2019 du directeur de l'AEDT non fondée et de dire qu'il n'y a pas lieu à renvoi du dossier devant l'AEDT.

Pour le surplus, elles requièrent de confirmer le jugement en ce qu'il a débouté A) de sa demande dirigée contre l'ETAT et en ce qu'il a rejeté sa demande en obtention d'une indemnité de procédure.

L'AEDT et l'ETAT demandent encore chacun une indemnité de procédure de 5.000 euros pour les deux instances.

A) demande, à titre principal, de confirmer le jugement entrepris et, à titre subsidiaire, de retenir au titre des frais de rénovation un montant équivalent à deux tiers des frais totaux exposés.

A titre tout-à-fait subsidiaire, il requiert de voir ordonner toute mesure d'instruction utile, telle que la nomination d'un homme de l'art, avec la mission d'établir la liste des travaux de rénovation de l'immeuble, non directement liés aux prétendus travaux de création de logement afférents aux espaces intérieurs des appartements, et d'en chiffrer le coût, ainsi que de chiffrer les montants de la TVA déductible s'y rapportant.

La partie intimée demande encore une indemnité de procédure de 3.000 euros pour l'instance d'appel.

A l'appui de leur appel, l'AEDT et l'ETAT font valoir que c'est à tort que les juges de première instance ont retenu qu'il n'y avait pas eu création de nouvelles unités de logement par les travaux entrepris par A).

Ils reprochent aux juges de première instance d'avoir écarté la notion de création de logement sans avoir eu égard à la définition inscrite à l'article 4 du règlement grand-ducal, précisant que le logement consiste en « *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 tribunal n'aurait tenu compte que de l'immeuble dans sa globalité et de son usage, sans prendre en considération que les concepts de création et de rénovation se rapportent uniquement au logement, c'est-à-dire à une unité distincte prise individuellement.

L'immeuble concerné aurait été composé de quinze studios, c'est-à-dire de quinze unités distinctes avant les travaux. La notion de création ou de rénovation devrait s'apprécier au niveau de chaque unité distincte, c'est-à-dire au niveau de chaque studio.

Il serait manifeste que les quinze studios auraient été supprimés afin de créer cinq nouvelles unités de logement, de sorte que les travaux entrepris devraient être qualifiés de travaux de création.

Le principe d'unité distincte serait également repris dans le règlement grand-ducal du 7 mars 1980, déterminant les limites et conditions de l'exercice du droit d'option pour l'application de la TVA aux opérations immobilières. Aux termes de l'article 2 de ce règlement, l'immeuble serait défini en tant qu'« *immeuble ou partie d'immeuble représentant une unité distincte susceptible d'une jouissance privative, y compris les parties communes qui en sont les accessoires, ainsi que les droits réels se rapportant à cet immeuble* ».

En matière de TVA, il y aurait lieu d'appliquer le principe de l'individualité de l'unité, tant en ce qui concerne l'exercice du droit d'option qu'en ce qui concerne la présente matière.

Le principe d'individualité de l'unité distincte aurait été repris en matière de l'exercice du droit d'option dans un arrêt de la Cour d'appel du 25 mars 2009, suivant lequel deux activités commerciales (locataire et sous-locataire) exercées indépendamment dans deux parties distinctes d'un immeuble constituent deux unités distinctes susceptibles de jouissance privative et sont à examiner séparément au regard de la demande d'option pour l'application de la TVA.

De même, l'individualité de chaque espace privatif au sein d'un immeuble serait reprise dans le cadastre vertical, de sorte que la notion d'unité serait en phase avec la réalité cadastrale.

Il conviendrait de déterminer si les travaux ont abouti à la création de nouveaux logements eu égard au critère de la notion d'unité.

Il y aurait eu manifestement construction d'unités distinctes, tel que prévu par l'article 5, alinéa 1^{er}, point 1, étant donné que les quinze studios qui composaient le bâtiment avant travaux auraient disparu et cinq nouveaux logements auraient été créés.

Il ne s'agirait donc pas d'un simple réaménagement de l'intérieur d'une unité dans la mesure où celle-ci aurait perdu toute existence et se serait fondue avec d'autres unités.

Un simple réaménagement de ces studios aurait consisté au sens de la loi sur la TVA en des travaux réalisés au sein de chaque studio, sans en modifier la structure.

Les travaux entrepris seraient dès lors à qualifier de construction de nouvelles unités de logement.

Les travaux entrepris rangeraient également dans la catégorie de l'agrandissement, tel que prévu par l'article 5, alinéa 1^{er}, point 3.

Les cinq unités créées suite à la fusion de plusieurs studios auraient forcément été agrandies.

Ce serait à tort que les juges de première instance auraient décidé qu'au sens de l'article 5 du règlement grand-ducal, il n'y aurait agrandissement d'un logement que dans le cas où il y aurait intégration d'un espace délimité qui n'était pas dédié à des fins d'habitation et qui changeait dès lors de destination pour y être consacré par la suite.

Il n'y aurait pas lieu de raisonner par analogie aux travaux de transformation d'un logement d'un immeuble ou d'une partie d'immeuble affectés auparavant à d'autres fins.

La condition tirée de l'intégration d'un espace qui n'était pas dédié à des fins d'habitation pour valoir agrandissement, aurait été créée par le tribunal et ne serait nullement prévue par l'article 5, alinéa 1^{er}, point 3.

Les parties appelantes concluent que le concept de création trouve à s'appliquer qu'il s'agisse d'une construction ou d'un agrandissement, de sorte que les travaux litigieux ne peuvent pas bénéficier de l'application du taux de TVA super-réduit de 3%.

A) rappelle que les travaux ont été effectués sur base d'une autorisation « *de transformation* », accordée par la Ville de Luxembourg en date du 8 juillet 2016, et ont consisté à réaménager les espaces intérieurs et à rénover complètement la toiture, les façades, ainsi que les installations techniques aux fins d'une mise aux normes de confort et de sécurité conformément aux réglementations en vigueur, sans cependant transformer le gabarit extérieur de l'immeuble et sans agrandir les surfaces dédiées à l'habitation.

Il précise que dans le cadre de cette rénovation et sur demande de la Ville de Luxembourg qui souhaitait mettre un terme à l'existence de petits studios exigus ne répondant plus aux normes de confort en vigueur, il a été amené à reconfigurer les espaces intérieurs dédiés au logement en transformant les quinze studios en cinq appartements.

Il souligne qu'il n'aurait pas obtenu l'autorisation requise s'il n'avait pas procédé à la reconfiguration des espaces intérieurs dédiés au logement.

Il relève que le changement de politique fiscal à la fin de l'année 2014 excluant du bénéfice de la TVA super-réduit le propriétaire qui effectue des travaux de création de logements qui ne sont pas affectés à des fins d'habitation dans son propre chef, a eu comme but de décourager les multipropriétaires de créer à des fins locatives et spéculatives de petits logements pour y faire entrer un maximum de locataires.

Sa démarche aurait cependant consisté à rénover la surface habitable de son immeuble en réduisant le nombre de petits studios exigus pour en faire cinq appartements et pour rénover la bâtisse aux fins de la mettre en conformité avec les normes de sécurité, de salubrité et de confort en vigueur.

Ce serait à bon droit que les juges de première instance auraient retenu que les travaux entrepris étaient à qualifier de travaux de rénovation tels que définis à l'article 6, alinéa 1^{er}, point 2 du règlement grand-ducal.

Le jugement serait à confirmer en ce qu'il a retenu qu'en l'espèce, il n'y avait pas eu création de logements, mais réduction d'unités de logement.

Il ne faudrait pas se référer à la notion d'unité de logement en matière d'option pour l'application de la TVA et à l'arrêt cité par les parties appelantes.

Le litige toisé par la Cour d'appel dans son arrêt du 25 mars 2009, (no 28.978 du rôle) aurait porté sur le cas où, à côté d'un premier locataire ayant des activités autorisant l'option pour l'application de la TVA, aurait été constatée la présence d'un sous-locataire ne remplissant pas les conditions d'exercice de l'option.

Ce serait dans ce contexte que la Cour d'appel aurait décidé que l'AEDT se prévalait à raison de deux unités distinctes susceptibles de jouissance privatives qui étaient à examiner séparément au regard de la demande d'option pour l'application de la TVA.

La jurisprudence citée ne se référerait cependant nullement à « *une unité de logement* », susceptible par définition de servir « *d'habitation principale* » au sens du règlement grand-ducal.

Les travaux entrepris ne pourraient être qualifiés de « *construction de nouveaux logements* », ou de « *transformation en logements* », ou encore « *d'agrandissement d'un logement existant* ».

Ainsi, les travaux entrepris n'auraient pas consisté en des travaux de construction, le bâtiment ayant existé avant les travaux de transformation.

Les travaux ne pourraient également pas être qualifiés de travaux de transformation au sens de l'article 5, alinéa 1^{er}, point 2 du règlement grand-ducal, étant donné que l'immeuble résidentiel aurait été affecté principalement au logement avant les travaux et qu'il n'y aurait eu aucun changement de destination de l'immeuble ou d'une partie de l'immeuble, affectée auparavant à d'autres fins.

Le référentiel à prendre en considération en l'espèce serait l'immeuble tout entier, compte tenu du fait que l'immeuble tout entier aurait été rénové et serait resté strictement identique quant à son gabarit et quant à son affectation.

Les travaux ne constitueraient pas non plus un « *agrandissement* ».

En effet, les travaux entrepris n'auraient pas abouti à la création de nouvelles surfaces supplémentaires dédiées au logement par rapport à la situation préexistante, de sorte qu'il n'y aurait pas eu création de logement, mais simplement rénovation.

Aucun nouveau cadastre vertical n'aurait été établi, comme il se serait agi d'un simple réaménagement des espaces intérieurs déjà dédiés au logement.

Les parties appelantes répliquent que les critères et qualifications applicables en matière de TVA sont autonomes et ne dépendent en aucun cas des qualifications retenues dans d'autres domaines. Ainsi, toute référence à la qualification des travaux entrepris par la Ville de Luxembourg serait à écarter.

Les juges de première instance se seraient attachés à tort à deux éléments, à savoir l'envergure et la finalité des travaux en retenant que ne peuvent être qualifiés de travaux de rénovation que des travaux substantiels d'amélioration.

Or, la notion d'envergure des travaux ne pourrait être considérée comme un critère en tant que tel dans la mesure où l'article 6 sous son alinéa 2 définit ces travaux substantiels comme étant ceux listés sous l'article 5, alinéas 2 et 3 du règlement grand-ducal.

Les juges de première instance auraient écarté la nature des travaux comme critère, mais auraient retenu ensuite leur envergure.

Or, le renvoi de l'article 6 à l'article 5 démontrerait que ce ne serait pas l'envergure à elle seule qui permettrait de faire basculer les travaux vers l'une ou l'autre qualification, de sorte que le critère d'envergure des travaux serait à écarter.

Les juges de première instance auraient encore retenu que l'objectif des travaux a eu pour effet d'améliorer le confort et la sécurité des unités de logement. Il ne résulterait cependant nullement des éléments du dossier que la suppression des quinze studios ait été requise pour les besoins de mise en conformité du bâtiment aux normes de sécurité.

En conséquence, si l'unique objectif de la partie intimée avait consisté dans la mise en conformité du bâtiment, ce dernier aurait pu le faire sans avoir besoin de supprimer les unités existantes et d'en créer des nouvelles.

Les juges de première instance auraient encore pris en compte un autre élément consistant en l'extension ou l'absence d'extension de la « *surface habitable antérieurement disponible* ».

Ainsi, les juges de première instance auraient à tort placé la notion d'unité de logement au niveau du bâtiment dans son ensemble au lieu de la placer au niveau de l'espace individualisé d'une jouissance privative au sein d'un bâtiment.

Cette démarche serait contraire aux principes bien établis en matière de TVA.

A) réplique que le réaménagement des espaces intérieurs a été requis par la Ville de Luxembourg.

Il ne faudrait pas analyser la situation au niveau de chaque unité prise individuellement, comme des travaux majeurs de rénovation auraient été entrepris sur l'immeuble même (sous-œuvre concourant à la stabilité du bâtiment, remplacement de la toiture, remplacement de la totalité des installations techniques) et auraient été bénéfiques à toutes les unités d'habitation au regard des règles de confort et de sécurité, sans pouvoir être rattachés individuellement à telle ou telle unité d'habitation.

Décider le contraire aboutirait à la situation aberrante dans laquelle le propriétaire d'un immeuble résidentiel comportant plusieurs unités d'habitation ne pourrait jamais entreprendre des travaux de rénovation bénéficiant d'une TVA au taux super-réduit, dès lors que les travaux entrepris portent sur le gros-œuvre, le clos couvert, etc.

Les parties appelantes font encore valoir que la définition du logement en tant qu'unité distincte amène à devoir considérer comme création de logement aussi bien les travaux ayant eu pour effet d'augmenter le nombre d'unités que les travaux ayant eu pour effet de réduire le nombre d'unités.

A) verse une attestation testimoniale de l'architecte chargé des travaux litigieux aux fins de rapporter que la possibilité de maintenir de multiples chambres meublées ou studios avait été discutée, mais que la Ville de Luxembourg s'y est finalement opposée, eu égard des préoccupations pour la protection incendie et compte tenu de l'exigence que les studios ou appartements aient en moyenne une surface nette de 52 m², exigence qui condamnait la possibilité du maintien de multiples studios étriqués.

Appréciation de la Cour

Il est constant en cause qu'A) a fait procéder à des travaux d'envergure dans son immeuble qui, avant les travaux, se composait d'une surface commerciale au rez-de-chaussée et de quinze petits studios répartis sur les trois étages destinés à l'habitation.

Les travaux entrepris ont consisté à mettre en place une sous-œuvre concourant à la stabilité du bâtiment, à remplacer la toiture, la façade, les installations techniques et à transformer quinze studios en cinq appartements.

L'annexe B, point 22 de la loi sur la TVA, énumérant la liste des biens et services soumis au taux de TVA super-réduit, a été modifiée par la loi budgétaire du 19 décembre 2014, en ce sens qu'à partir du 1^{er} janvier 2015, seulement « *certaines travaux de création et de rénovation effectués dans l'intérêt d'un logement à des fins principales dans le chef du propriétaire du logement ainsi que 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* », peuvent bénéficier du taux super-réduit.

Avant ce changement, l'annexe B, point 22 de la loi sur la TVA prévoyait que « *certaines travaux de création et de rénovation effectués dans l'intérêt d'un*

logement affecté à des fins d'habitation principale dans les limites et les conditions à déterminer par règlement grand-ducal » bénéficiaient du taux super-réduit.

Il s'en suit qu'avant la réforme, tant les travaux de création que les travaux de rénovation, spécifiés dans les conditions déterminées par le règlement grand-ducal, pouvaient bénéficier de l'application du taux de TVA super-réduit et le fait que les travaux visés étaient effectués à des fins d'habitation principale dans le chef du propriétaire ou dans le chef d'une personne autre que le propriétaire n'avait aucune incidence.

La différenciation opérée entre travaux de création et travaux de rénovation avait initialement comme but d'étendre le bénéfice du taux de TVA super-réduit également à certains travaux de rénovation et de ne pas limiter la faveur aux seuls travaux de création de logements.

Ceci explique que la nature des travaux visés pouvant bénéficier de la faveur fiscale est identique qu'il s'agisse de travaux de création ou de travaux de rénovation tel qu'il résulte de l'énumération inscrite à l'article 5 alinéas 2 et 3 du règlement grand-ducal, auquel renvoie l'article 6 alinéa 1^{er}.

Ce n'est qu'à partir du 1^{er} janvier 2015 que la catégorisation en tant que travaux de création ou en tant que travaux de rénovation entraîne des conséquences, compte tenu de l'exclusion de la faveur du taux de TVA super-réduit de 3% des travaux, qualifiés de création de logement, effectués par le propriétaire à des fins d'habitation par des tiers.

Ce n'est dès lors qu'à partir de la réforme que la différenciation entre travaux de création et travaux de rénovation est devenue très importante au vu du fait que la catégorisation exclut de la faveur fiscale les travaux qualifiés de travaux de création de logements dans le cas d'une occupation ultérieure par un tiers.

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.

Le but de la réforme de décembre 2014 était « *d'assurer que l'application du taux super-réduit de trois pour cent en matière de logement soit désormais réservée aux seuls logements servant d'habitation principale dans le chef du propriétaire du logement. Ne bénéficient ainsi plus de la faveur fiscale les logements mis à la disposition de tiers, à l'exception toutefois des travaux de rénovation effectués en rapport avec ces logements* » (cf projet de loi no 6720 aboutissant à la loi budgétaire du 19 décembre 2014).

C'est au sens du but de la réforme de 2014 consistant à ne plus faire bénéficier de la faveur fiscale les logements mis à la disposition de tiers, **à l'exception toutefois des travaux de rénovation effectués en rapport avec ces logements**, qu'il y a lieu de se placer pour juger s'il y a eu travaux de création ou travaux de rénovation.

C'est dès lors à bon droit que les juges de première instance ont pris en considération les travaux entrepris par A) 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 A) 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* ».

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 accaparament 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 A) 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.

Le jugement est dès lors à confirmer en ce qu'il a déclaré fondée la demande d'A) en ce qu'elle est dirigée contre l'AEDT et visant l'annulation de la décision directoriale du 7 novembre 2019.

Le jugement est encore à confirmer en ce qu'il a retenu que cette annulation ne faisait cependant pas apparaître comme étant fondée la demande en paiement dirigée contre l'ETAT et en ce qu'il a dit qu'il y a lieu à renvoi du dossier devant l'AEDT aux fins de vérification si les autres conditions d'octroi du privilège fiscal sont réunies et aux fins de l'émission d'une nouvelle décision.

Au vu de l'issue du litige, c'est à bon droit que les parties appelantes ont été déboutées de leurs demandes respectives en obtention d'indemnités de procédure pour la première instance. Pour l'instance d'appel, leurs demandes respectives sont également non fondées.

La demande d'A) en obtention d'une indemnité de procédure pour l'instance d'appel n'est pas fondée, comme il n'est pas inéquitable de laisser à sa charge l'entièreté des sommes par lui exposées, qui ne sont pas comprises dans les dépens.

PAR CES MOTIFS

la Cour d'appel, deuxième chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement,

reçoit l'appel en la forme,

le déclare non fondé,

confirme le jugement entrepris,

déboute l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES, DE LA TVA et l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG et A) de leurs demandes respectives en obtention d'indemnités de procédure pour l'instance d'appel,

condamne l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA et l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG aux frais et dépens de l'instance d'appel, et en ordonne la distraction au profit de Maître Dominique BORNERT, affirmant en avoir fait l'avance.

La lecture du présent arrêt a été faite en la susdite audience publique par Danielle SCHWEITZER, président de chambre, en présence du greffier Alexandra NICOLAS.