

Arrêt civil

Audience publique du 6 février deux mille treize

Numéros 37547 et 37918 du rôle.

Composition:

Marie-Anne STEFFEN, président de chambre;
Odette PAULY, premier conseiller;
Pierre CALMES, conseiller;
Daniel SCHROEDER, greffier.

D) E n t r e :

- 1. C),** et son épouse
- 2. P),**

appelants aux termes d'un exploit de l'huissier de justice suppléant Gilles HOFFMANN, en remplacement de l'huissier de justice Carlos CALVO de Luxembourg en date du 14 juin 2011 et d'un exploit de l'huissier de justice Alex MERTZIG de Diekirch, en date du 4 juin 2011,

comparant par Maître Georges PIERRET, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg,

e t :

- 1. B),**

intimée aux fins du susdit exploit MERTZIG du 4 juin 2011,

comparant par Maître Robert LOOS, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg ;

2. l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, représenté par son Ministre d'Etat, dont les bureaux sont établis à L-1352 Luxembourg, 4, rue de la Congrégation, poursuites et diligences du Directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines et pour autant que de besoin du Receveur de l'Enregistrement et des Domaines au Bureau de la Recette Centrale à Luxembourg, pour lesquels domicile est élu au bureau du Directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

intimé aux fins du susdit exploit MERTZIG du 4 juin 2011,

comparant par Maître Arsène KRONSHAGEN, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg ;

II) E n t r e :

B),

appelante aux termes de d'un exploit de l'huissier de justice Pierre BIEL de Luxembourg en date du 1^{er} juillet 2011 et d'un exploit de l'huissier de justice Gilbert RUKAVINA de Diekirch en date du 1^{er} juillet 2011,

comparant par Maître Robert LOOS, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg ;

e t :

1. C), et son épouse

2. P),

intimés aux fins du susdit exploit RUKAVINA du 1^{er} juillet 2011,

comparant par Maître Georges PIERRET, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg,

2. l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, représenté par son Ministre d'Etat, dont les bureaux sont établis à L-1352 Luxembourg, 4, rue de la Congrégation, poursuites et diligences du Directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines et pour autant que de

besoin du Receveur de l'Enregistrement et des Domaines au Bureau de la Recette Centrale à Luxembourg, pour lesquels domicile est élu au bureau du Directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

intimé aux fins du susdit exploit BIEL du 1^{er} juillet 2011,

comparant par Maître Arsène KRONSHAGEN, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg.

LA COUR DAPPEL :

Par jugement du 30 mars 2011 le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, siégeant en matière de TVA et en matière civile, a, d'une part, déclaré non fondés les recours dirigés par B) contre les décisions de rejet de la demande de remboursement de TVA et de régularisation de l'excédent remboursé et, d'autre part, a condamné les consorts C)-P) in solidum à payer à B) la somme de 25.000.- € avec les intérêts légaux à compter de la demande jusqu'à solde et a condamné B) à payer aux consorts C)-P) la somme de 8.054,50.- € avec les intérêts légaux à compter de la demande jusqu'à solde, tout en ordonnant la compensation de ces créances respectives.

Pour statuer ainsi les premiers juges ont admis, d'une part, qu'il résulte tant du règlement grand-ducal du 21 décembre 1991 que du règlement du 30 juillet 2002 l'ayant remplacé, règlements relatifs à l'application de la TVA sur les logements à des fins d'habitation principale, que la personne qui crée ou rénove un logement et le vend sans l'avoir affecté à l'habitation, soit directement, soit indirectement dans le chef d'un locataire ou d'un tiers, ne peut pas bénéficier du taux de TVA super-réduit de 3% et qu'en l'absence de preuve d'une volonté certaine des parties en ce sens, la vente du 23 mai 2003 n'a pas pu avoir l'effet de novation par substitution d'un nouveau débiteur, telle que définie par l'article 1271 du code civil, et, d'autre part, qu'il résultait des éléments de la cause qu'il était dans l'intention des parties au contrat de vente immobilière d'accorder aux consorts C)-P) une remise de prix de 25.000.- € pour permettre à B) de récupérer la TVA par elle avancée, mais qu'étant donné que cette restitution n'a pas pu se faire, B) était en droit de réclamer sur la base contractuelle, non pas le montant de 34.462,56 €, dont le refus de remboursement à B) n'a pas été causé par le refus de signature par les consorts C)-P) de l'acte de renonciation du 21 octobre 2004, mais la somme de 25.000.- €, accordée à titre de remise de prix. Les premiers juges ont encore déclaré fondée la demande des consorts

C)-P) en paiement de la somme de 8.054,50 €, somme que B) s'était obligée à prendre en charge à titre de travaux de terrassement et d'aménagement des entrées du garage et de la maison.

Par exploit d'huissier de justice du 14 juin 2011, les consorts C)-P) ont régulièrement interjeté appel contre ce jugement au motif que ce serait à tort que les premiers juges ont admis qu'il résultait des pièces du dossier qu'il existait entre parties une quelconque convention prévoyant le bénéfice d'une réduction du prix de vente de l'ordre de 25.000.- € au profit des consorts C)-P) contre leur renonciation personnelle à demander le remboursement de la TVA sur les constructions réalisées au jour de la vente. Les appelants affirment avoir bénéficié d'une réduction de prix contre le seul engagement d'habiter l'immeuble vendu pendant 10 ans pour permettre à la venderesse de bénéficier du taux super-réduit de TVA sur l'immeuble vendu.

Pour le cas où la Cour serait d'avis qu'il existait entre parties la commune intention admise par les premiers juges, les appelants considèrent que la responsabilité qui pourrait en découler à leur charge pour avoir manqué de bonne foi dans la conclusion d'un contrat, ne serait pas à qualifier de responsabilité contractuelle, mais de responsabilité délictuelle.

Par exploit d'huissier de justice du 1^{er} juillet 2011, B) a régulièrement interjeté appel du jugement du 30 mars 2011 pour autant que les premiers juges ont déclaré non fondés ses recours tendant à voir dire, d'une part, qu'elle n'était pas redevable envers l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines au titre d'une régularisation de la TVA de la somme de 4.092,18 € et, d'autre part, qu'elle était en droit d'obtenir aux termes de ses demandes des 4 décembre 2002 et 1^{er} août 2003 le remboursement de la part de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines d'un excédent de TVA par elle payé d'un montant de 32.370,38 €.

B) a encore attaqué le jugement du 30 mars 2011 pour autant qu'il n'a pas fait droit à sa demande en condamnation des consorts C)-P) au paiement de la somme de 36.462,56 € à son profit.

Finalement B) demande la réformation du jugement entrepris pour autant que les premiers juges l'ont condamnée à la totalité des frais et dépens de l'instance introduite contre l'Etat et à la moitié des dépens de l'instance dirigée contre les consorts C)-P), et pour autant qu'ils n'ont pas fait droit à sa demande basée sur l'article 240 du NCPC.

Concernant son recours dirigé contre l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, B) demande plus particulièrement la réformation du jugement entrepris au motif que seul le règlement grand-ducal du 30 juillet 2002 concernant l'application de la TVA à l'affectation d'un logement à des fins d'habitation, entré en vigueur le 1^{er} novembre 2002, a vocation à s'appliquer en l'occurrence. Quant au fond l'appelante fait valoir qu'a droit au taux super-réduit de la TVA celui qui affecte un logement à des fins d'habitation, le terme « affectation » devant être interprété dans le sens « destination d'une chose à un certain usage » et non pas dans le sens « occupation matérielle effective ». L'appelante affirme avoir mis le logement au service d'une habitation principale dans le chef d'un tiers dans le sens de l'article 3 du règlement grand-ducal du 30 juillet 2002, alors que les consorts C)-P), qui ont acheté l'immeuble litigieux, l'occupent à titre d'habitation principale.

L'appelante considère encore que c'est à tort que les premiers juges ont refusé de reconnaître tout effet novateur au fait pour B) d'avoir mis par la vente du 23 mai 2003 le logement litigieux au service d'une habitation principale indirectement dans le chef des consorts C)-P) qui se sont formellement engagés à cette destination dans l'acte de vente.

Concernant sa demande dirigée contre les consorts C)-P), l'appelante demande, mais uniquement à titre subsidiaire pour le cas où son appel dirigé contre l'Etat du Grand-Duché devait être déclaré non fondé, que les consorts C)-P) soient condamnés à lui payer la somme de 36.472,18 € et non pas 25.000.- €, comme retenu par les premiers juges, au motif que les consorts C)-P) se seraient engagés à ne pas solliciter à titre personnel auprès de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines le remboursement de la TVA sur la construction, qu'en sollicitant eux-mêmes le remboursement de la TVA, ils auraient empêché B) de se voir rembourser la TVA par elle avancée et finalement qu'en refusant de signer l'acte de renonciation du 21 octobre 2004, les consorts C)-P) auraient engagé leur responsabilité contractuelle, sinon délictuelle ou quasi-délictuelle et auraient créé dans le chef de B) un préjudice de 36.472,56 €.

La partie intimée Etat du Grand-Duché de Luxembourg demande la confirmation du jugement entrepris.

Les faits :

B) a fait construire une maison d'habitation à _____ au cours des années 2002-2003.

Suivant compromis de vente du 22 avril 2003 B) a vendu aux consorts C)-P) la maison d'habitation sise à _____ avant son achèvement complet pour le prix de 512.000.- €, avec la circonstance que de futurs travaux évalués à 100.000.- € restaient à charge des acquéreurs, tandis que les frais en relation avec le terrassement, l'aménagement des alentours, ainsi que l'entrée principale et l'entrée du garage restaient à charge de la venderesse. Il y est également prévu que le prix de vente devait être payé dans les 30 jours de la signature de l'acte notarié tandis qu'un acompte de 20.500.- € était à payer au moment de la signature de l'acte.

Un premier projet d'acte reprend le même prix de vente ainsi qu'une clause intitulée : « Récupération TVA » qui est conçue comme suit : « La partie venderesse déclare expressément ne pas avoir reçu restitution de la TVA jusqu'à ce jour et autorise expressément la partie acquéreuse à récupérer la TVA des factures établies à 15%. »

Dans la suite il y a eu des pourparlers entre parties concernant le montant et le bénéficiaire de la TVA à récupérer sur la construction. Les acheteurs voulaient également obtenir des garanties concernant d'éventuelles factures impayées relatives à la construction et l'équipement de l'immeuble à acquérir.

Le 19 mai 2003, Me D) écrit ce qui suit à Maître S) :

Conc. : Vente B) à C)-P)

Cher Confrère,

Suite à une entrevue avec la cliente B) et après m'être entretenu avec la direction de l'administration de l'Enregistrement je m'empresse de vous informer que la cession de la tva récupérable pose le problème de la cession de créance alors que l'administration est d'accord à rembourser, malgré la vente, la tva à la première propriétaire. L'accord entre parties portait, lors de la signature du compromis sur la tva à restituer suivant le système antérieur toujours en vigueur, c.à d. le montant de 34.234,09 €, figurant au relevé des factures qui vous a été transmis par ma cliente, savoir sur un montant récupérable de 27.387,27€.

En l'occurrence je suis autorisé à condition de l'accord de vos clients en qualité de cessionnaires s'engageant d'occuper l'immeuble pour 10 ans de proposer une diminution de 25.000.- € sur le prix.

Vous voudrez en cas d'accord ajouter à l'acte de vente le passage suivant :

« Déclaration au regard de l'article 13 de la loi du 30 juillet 2002.

La partie acquéreuse en qualité de cessionnaire s'oblige à affecter le présent immeuble aux fins d'habitation et continuera la personne de la cédante dont elle reprend les droits et obligations en matière de TVA, notamment en ce qui concerne la régularisation à effectuer, le cas échéant, pendant le temps de la période de régularisation restant à courir. »

Vous voudrez fixer un nouveau rendez-vous pour la signature de notre acte.

Bien confraternellement à vous

L'acte de vente du 23 mai 2003 signé par les parties porte finalement sur un prix de vente de 487.500.- €, et contient la clause proposée par Me D).

Par décisions du 14 mai 2003 et du 2 juin 2003 l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines a accordé à B) le taux de TVA super-réduit sur deux devis relatifs à cette construction.

Le 21 octobre 2004 Me D) a fait parvenir aux consorts C)-P) le courrier suivant :

conc.: vente B) à C)-P)

Mon cher Confrère,

suite à notre entretien de la semaine dernière je m'empresse de vous faire tenir la renonciation à signer par les acquéreurs en vue de la restitution de la tva de la construction existante le jour de la vente à la venderesse. dont les acquéreurs ont été bénéficiés moyennant réduction à concurrence du prix de vente.

Une demande en restitution par les consorts C)-P) est jointe, que vous voudrez faire également signer, malgré qu'elle se trouve être superfaitatoire, la direction tout en reconnaissant le principe que Madame B) est bien en droit de réclamer la tva avancé par elle, entend faire double couture.

Vous voudrez me retourner ces documents en original afin que je les transmette à la direction.

Veillez agréer, mon cher confrère, l'expression de ma considération bien confraternelle.

La déclaration de renonciation y annexée, qui n'a jamais été signée par les consorts C)-P), est conçue comme suit :

DECLARATION DE RENONCIATION

Les soussignés:

1. *Monsieur C), ... ,*

..... et

2. *Mademoiselle P),*

.....,

demeurant ensemble à _____, agissant en qualité d'acquéreurs, suivant vente du 19 mai 2003 reçue de concert par les notaires S) et D), de la maison d'habitation à l'époque en construction, inscrite au cadastre de la Commune de _____, Section C de _____ Lot 17, partie des numéros 574/3950, 616/3951 et 621/3933, du plan DERKUM du 13 mars 2002,

- reconnaissent au regard de l'article 13 de la loi du 30 juillet 2002 s'être obligés en qualité de cessionnaires de reprendre les droits et obligations en matière de TVA, notamment en ce qui concerne la régularisation à effectuer:

- déclarent avoir relaissé le montant remboursable de la TVA suivant la prédite loi, à concurrence du prix des constructions réalisées au jour de la vente et évalués au prédit acte notarié à trois cent dix-neuf mille cinq cents euros (319.500.-€),

- renoncent à solliciter à titre personnel de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines tout remboursement quant aux constructions réalisées par la partie venderesse B) et évaluées comme ci-haut,

en conséquence le montant à calculer sur base de la TVA afférente aux constructions réalisées au jour de la vente sera à payer, après fixation suivant les modalités de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines entre les mains de la partie venderesse B) (I.N. 19690715123).

Les soussignés se réservant pour le surplus tous droits de remboursement quant aux investissements faits par eux après leur acquisition.

Fait en double à _____, le

C) P)

Bon pour pour acceptation

B)

Le 16 mars 2005 l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines adresse à B) une contrainte pour la somme de 4.092,18 € à titre de TVA reduite conformément aux dispositions de l'article 11 du règlement grand-ducal du 21 décembre 1991 relatif à la régularisation si le logement pour lequel un taux de TVA super-réduit a été accordé, n'a pas été affecté à des fins d'habitation principale.

Suite à la réclamation formée par Me D) contre cette contrainte, le Directeur de l'Enregistrement et des Domaines a fait parvenir à Me D) la décision suivante datée du 10 mars 2005 :

Corr. TVA/CB/52134

Maître,

Objet: Affaire B), Matricule 1969 0715 123. Décision de régularisation du 6 janvier 2005, notifiée le 13 janvier 2005.

Réf. : Votre lettre du 21 janvier 2005.

Votre estimée lettre sous référence, portant réclamation contre la décision mentionnée sous objet, m'a été transmise par Monsieur le préposé du bureau d'imposition XII aux fins de décision, conformément aux dispositions de l'article 76, paragraphe 4 de la loi T.V.A. modifiée du 12 février 1979.

Faisant réponse, j'ai l'honneur de vous faire savoir qu'elle est admise comme telle, quant à la forme, pour avoir été introduite dans le délai légal de trois mois à compter de la date de notification de la décision contestée.

Pour ce qui concerne cependant le fond, je regrette de vous faire savoir que je ne saurais me rallier aux arguments que vous avancez à l'appui de ladite réclamation.

L'article 13 du 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 stipule que, l'excédent remboursé à l'assujetti conformément aux dispositions de l'article 8 respectivement le montant de taxe qui résulte de l'application, aux travaux de création et de rénovation, d'un taux égal à la différence entre le taux normal et le taux super-réduit donne lieu à régularisation si, au cours d'une période de dix ans le logement concerné fait l'objet d'une transmission à titre onéreux ou est affecté à des fins autres que celles visées à l'article 3. La régularisation a lieu dans le chef du cédant respectivement dans le chef de la personne qui affecte le logement à des fins autres que celles visées à l'article 3.

Toutefois, il est fait abstraction de ladite régularisation lorsqu'en cas de transmission à titre onéreux du logement, l'acquéreur l'affecte à des fins d'habitation principale.

Lors de l'introduction de ses demandes d'application directe du taux de 3% TVA les 7 et 26 mai 2003 sur la construction d'une maison à _____, Madame B) avait indiqué que le l'immeuble faisant l'objet de sa demande sera affecté par le soussigné propriétaire-requérant à des fins d'habitation principale dans son propre chef. Or, au moment de la revente de la maison en construction en date du 23 mai 2003, la prédite condition de l'affectation par le propriétaire-requérant pour l'application directe du taux super-réduit de TVA n'était pas remplie.

A ce sujet, il m'importe de vous faire remarquer que l'annexe prévue à l'article 13 du règlement grand-ducal du 30 juillet 2002 précité, ne concerne que les cas où l'immeuble en cause a déjà été affecté à des fins d'habitation principale avant la date de la revente. La clause figurant dans l'acte de vente du 23 mai 2003, stipulant que la partie acquéreuse continuera la personne de la cédante s'avère donc dénuée de valeur.

Partant, je suis au regret de vous informer que la décision de régularisation notifiée le 6 janvier 2005 au montant de 4.092,18 EUR restera maintenue.

Pour ce qui concerne les demandes de remboursement introduites par Madame B) les 4 décembre 2002 et 1er août 2003, je vous confirme que j'ai invité Monsieur le préposé du bureau d'imposition compétent à lui faire notifier des décisions de rejet étant donné que les conditions pour bénéficier de l'avantage fiscal ne sont pas remplies.

Pour conclure, je me permets de vous signaler que la prédite procédure de régularisation ne porte aucun préjudice à l'acquéreur de la maison qui est en droit de présenter une demande de remboursement au bureau d'imposition compétent en vue de bénéficier du remboursement de la taxe comprise dans la valeur de la construction existante au moment de la signature de l'acte authentique, conformément aux dispositions de l'article 7 du règlement grand-ducal du 30 juillet 2002. Les litiges entre parties, même ceux portant sur la taxe sur la valeur ajoutée, ne sont pas opposables à l'administration.

Enfm, je vous signale que votre mandante dispose d'un délai jusqu'au 30 mai 2005 pour introduire un recours devant le tribunal civil contre la décision de régularisation contestée, conformément aux dispositions de l'article 76, paragraphe 3 de la loi T.V.A. du 12 février 1979.

Veillez agréer, Maître, l'expression de mes sentiments distingués.

*Le Directeur
de l'Enregistrement et des Domaines*

En droit :

Etant donné que l'appel dirigé contre la partie du jugement concernant la demande dirigée par B) contre les consorts C)-P) n'est que subsidiaire, pour le cas où l'appel dirigé contre ce jugement pour autant qu'il a rejeté les recours formés en matière de TVA serait déclaré non fondé, il y a lieu d'analyser en premier lieu l'appel dirigé par B) contre cette partie du jugement.

Quant à l'appel interjeté à titre principal par B) :

1^{er} moyen d'appel :

L'appelante demande la réformation du jugement entrepris pour autant qu'il a décidé que le droit au remboursement de la TVA prenait naissance dès le moment du paiement de ladite taxe et qu'il y a dès lors lieu de dire que seul est applicable à la situation de l'appelante, le règlement grand-ducal du 30 juillet 2002.

Le règlement grand-ducal du 30 juillet 2002 a abrogé avec effet au 1^{er} novembre 2002 le règlement du 21 décembre 1991.

L'appelante est restée en défaut d'expliquer dans quelle mesure le jugement entrepris lui a causé un quelconque grief en décidant que pour déterminer le règlement applicable, il faut se placer non pas au jour des demandes en remboursement de la taxe, mais au jour de la naissance du droit à remboursement, soit celui de l'acquittement de la taxe. L'intérêt étant la mesure des actions, pour avoir le droit d'appeler, il faut avoir été lésé par la décision, à défaut de quoi l'appel est irrecevable (Cour, 24 juin 1992, Pas 28, p. 324).

A défaut de toute allégation d'un quelconque préjudice étant résulté pour l'appelante de cette décision des premiers juges, ce moyen d'appel est à déclarer irrecevable.

2^e moyen d'appel :

L'appelante soutient que ni le règlement grand-ducal du 21 décembre 1991, ni celui du 3 juillet 2002 n'exige que pour pouvoir bénéficier du taux de TVA super-réduit le vendeur d'un immeuble doit avoir lui-même effectivement habité ce logement. L'appelante soutient qu'elle a satisfait à l'exigence de l'article 3 du règlement grand-ducal du 3 juillet 2002 dans la mesure où elle a destiné la construction à des fins d'habitation principale non pas dans son propre chef, mais dans le chef des conjoints C)-P) à qui elle a vendu l'immeuble.

C'est à juste titre que les premiers juges ont admis qu'étant donné que les factures relatives à la construction de l'immeuble litigieux sont en partie antérieure et en partie postérieure à la date du 1^{er} novembre 2002, date d'entrée en vigueur du règlement grand-ducal du 3 juillet 2002, c'est le règlement grand-ducal du 21 décembre 1991 qui est applicable aux premières et celui du 3 juillet 2002 qui est applicable aux secondes.

Les articles 2, 3, 11 du règlement grand-ducal du 21 décembre 1991 sont conçus comme suit :

« Art. 2. En exécution de l'article 4, alinéa 2 de ladite loi du 12 février 1979, l'affectation d'un logement à des fins d'habitation principale est soumise à la taxe sur la valeur ajoutée. Pour les besoins de cette affectation, la personne qui la réalise est considérée comme un assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée jusqu'à la fin de la période de régularisation visée à l'article 11.

Art. 3. Est considérée comme affectation d'un logement à des fins d'habitation principale le fait de mettre un logement créé ou rénové au service d'une habitation principale, soit dans son propre chef, soit, moyennant location, dans le chef d'un tiers.

Art. 11. L'excédent remboursé à l'assujetti conformément aux dispositions de l'article 8 donne lieu à régularisation si, au cours d'une période de dix ans le

logement concerné fait l'objet d'une transmission à titre onéreux ou est affecté à des fins autres que celles visées à l'article 3. La régularisation a lieu dans le chef du cédant respectivement dans le chef de la personne qui affecte le logement à des fins autres que celles visées à l'article 3.

En cas de transmission à titre gratuit, entre vifs ou par décès, les donataires, héritiers ou légataires sont censés continuer, pour le logement transmis, la personne du donateur ou du défunt en ce qui concerne tant la période décennale que la régularisation.

La période décennale commence à courir le 1er janvier de l'année au cours de laquelle les opérations visées à l'article 5, alinéas 2 et 3 et à l'article 6 sont achevées.

La régularisation se fait globalement pour le temps restant à courir jusqu'à l'expiration de la période décennale. Le montant à régulariser est déterminé en fonction de ce temps et sur la base de la taxe ayant grevé l'immeuble; il est calculé à raison d'un dixième de cette taxe pour chaque année civile ou fraction d'année civile.

La décision de régularisation est soumise aux dispositions de l'article 76, paragraphes 2 à 4 de la loi du 12 février 1979.

Si la transmission à titre onéreux ou l'affectation à des fins autres que l'habitation principale sont postérieures au 30 juin d'une année civile, il n'y a pas lieu à régularisation pour cette année civile.

L'assujetti ayant bénéficié du remboursement de l'excédent prévu à l'article 8 est tenu de déclarer par écrit à l'administration, dans le délai d'un mois, toute transmission ou tout changement dans l'affectation du logement concerné. »

Les articles 2, 3 et 13 du règlement grand-ducal du 3 juillet 2002 sont conçus comme suit :

« Art. 2. *En exécution de l'article 4, paragraphe 5 de ladite loi du 12 février 1979, l'affectation d'un logement à des fins d'habitation principale est soumise à la taxe sur la valeur ajoutée. Pour les besoins de cette affectation, la personne qui la réalise est considérée comme un assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée jusqu'à la fin de la période de régularisation visée à l'article 13.*

Art. 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.*

Art. 13. *L'excédent remboursé à l'assujetti conformément aux dispositions de l'article 8 respectivement le montant de taxe qui résulte de l'application, aux travaux de création et de rénovation, d'un taux égal à la différence entre le taux normal et le taux super-réduit donne lieu à régularisation si, au cours d'une période de dix ans, le logement concerné fait l'objet d'une transmission à titre onéreux ou est affecté à des fins autres que celles visées à l'article 3. La*

régularisation a lieu dans le chef du cédant respectivement dans le chef de la personne qui affecte le logement à des fins autres que celles visées à l'article 3.

Toutefois, il est fait abstraction de ladite régularisation lorsqu'en cas de transmission à titre onéreux du logement, l'acquéreur l'affecte aux fins prévues à l'article 3 du présent règlement.

Le cessionnaire doit présenter une demande telle qu'elle est prévue à l'article 9, point a) et il est censé continuer la personne du cédant dont il reprend les droits et obligations en matière de T.V.A., notamment en ce qui concerne la régularisation à effectuer, le cas échéant, pendant le temps de la période de régularisation restant à courir.

En cas de transmission à titre gratuit, entre vifs ou par décès, les donataires, héritiers ou légataires sont censés continuer, pour le logement transmis, la personne du donateur ou du défunt en ce qui concerne tant la période décennale que la régularisation.

La période décennale commence à courir le 1er janvier de l'année au cours de laquelle les opérations visées à l'article 5, alinéas 2 et 3, à l'article 6 et à l'article 11 sont achevées.

La régularisation se fait globalement pour le temps restant à courir jusqu'à l'expiration de la période décennale. Le montant à régulariser est déterminé en fonction de ce temps et sur la base de la taxe ayant grevé l'immeuble; il est calculé à raison d'un dixième de cette taxe pour chaque année civile ou fraction d'année civile.

La décision de régularisation est soumise aux dispositions de l'article 76, paragraphes 2 à 4 de la loi du 12 février 1979.

Si la transmission à titre onéreux ou l'affectation à des fins autres que l'habitation principale sont postérieures au 30 juin d'une année civile, il n'y a pas lieu à régularisation pour cette année civile.

L'assujetti visé à l'article 2 ayant bénéficié respectivement du remboursement de l'excédent prévu à l'article 8 et du taux super-réduit de 3 pour cent prévu à l'article 11 est tenu de déclarer par écrit à l'administration, dans le délai d'un mois, toute transmission ou tout changement dans l'affectation du logement concerné. »

L'article 3 dans les deux règlements définit l'affectation d'un logement à des fins d'habitation comme 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 locataire pour le règlement de 1991 et, de façon plus large, dans le chef d'un tiers, pour le règlement de 2002. Dès lors « affecter à des fins d'habitation » ne signifie pas ici de façon vague « destiner prochainement à des fins d'habitation » ou « vouloir à l'avenir faire du logement un usage d'habitation », mais l'affecter réellement et concrètement au service d'une habitation principale dans son propre chef, ou dans le chef d'un tiers. La vente d'un immeuble ne constitue pas

l'affectation d'un logement à des fins d'habitation dans le chef d'un tiers, parce qu'à compter de la vente, c'est l'acquéreur qui peut disposer du logement et le mettre le cas échéant au service d'une habitation principale, soit dans son propre chef, soit dans le chef d'un tiers.

Cette interprétation s'impose encore au regard de l'article 13 du règlement de 2002 qui dispose qu'en cas de transmission à titre onéreux la régularisation a lieu dans le chef du cédant respectivement dans le chef de la personne qui affecte le logement à des fins autres que celles visées à l'article 3. En l'occurrence B) n'a jamais utilisé l'immeuble litigieux comme logement, puisqu'elle l'a vendu avant son achèvement.

Par ailleurs et contrairement à ce que soutient la partie appelante, le délai décennal au regard de la régularisation ne commence pas à courir à compter des travaux relatifs au gros-œuvre fermé, mais à compter des travaux énumérés sub 5 alinéa 3 du règlement de 2002 suivant lequel ne sont pas compris dans le «prédit stade de finition» notamment l'aménagement des alentours, «à l'exception de la voie d'accès direct au logement et au garage», qui n'était pas achevée lors de la vente et qui restait à charge de la partie venderesse, de sorte que d'après le règlement de 2002, le délai décennal au regard de la régularisation n'avait pas commencé à courir lors de la vente.

Le jugement dont appel est partant à confirmer pour autant qu'il a admis que B) ne peut pas bénéficier des faveurs fiscales litigieuses parce qu'elle n'a jamais affecté l'immeuble qu'elle a vendu, à l'habitation principale.

3^e moyen d'appel :

L'appelante reproche aux premiers juges d'avoir refusé de reconnaître tout effet novateur au fait pour l'appelante d'avoir mis par la vente du 23 mai 2003 le logement litigieux au service d'une habitation principale indirectement dans le chef d'un tiers, c.à d. les consorts C)-P) qui se sont formellement engagés à cette destination dans l'acte de vente.

Comme il vient d'être expliqué, le fait de vendre un immeuble ne peut pas constituer une affectation de cet immeuble à des fins d'habitation dans le chef d'un tiers, alors qu'à compter de la vente c'est l'acquéreur qui dispose de l'immeuble. Par ailleurs, pour qu'il puisse y avoir novation par substitution de débiteur au sens de l'article 1271 sub 2^o du code civil, il faut que le créancier accepte le nouveau débiteur et donne décharge expresse à son débiteur originaire.

En l'absence d'une telle décharge expresse de la part du créancier, les premiers juges sont encore à confirmer sur ce point, de sorte que l'appel principal de B) est à déclarer non fondé.

Quant à l'appel des consorts C)-P) et quant à l'appel subsidiaire de B) :

Les consorts C)-P) demandent la réformation du jugement entrepris pour autant qu'il a admis qu'il existait une commune intention des parties que la venderesse accorde une remise des prix en contrepartie de la restitution par les acquéreurs de la taxe sur la valeur ajoutée avancée par cette dernière sur les travaux de construction réalisés. Les appelants font plaider qu'un tel accord n'est pas matérialisé et qu'ils ne se sont engagés dans l'acte de vente qu'à habiter l'immeuble pendant 10 ans.

L'appelante B) considère en revanche que les consorts C)-P) n'ont pas exécuté leur obligation de lui laisser le bénéfice de la TVA de sorte qu'il s'agit d'une inexécution contractuelle flagrante. L'appelante considère par ailleurs que le comportement des consorts C)-P) serait à qualifier d'exécution de mauvaise foi de tout l'accord d'achat, en exécutant seulement les clauses qui leur étaient favorables, à savoir payer le prix diminué (cf. conclusions Me Loos du 29 février 2002). B) considère encore que les consorts C)-P) lui auraient causé un préjudice de 36.472,56 €, sinon, 25.000.- € par leur refus de signer l'acte de renonciation du 21 octobre 2004. L'appelante estime en outre que les consorts C)-P) sont redevables de dommages et intérêts pour avoir refusé abusivement de renoncer à tout remboursement de la TVA, ce qui aurait empêché B) d'être reconnue comme bénéficiaire des droits en matière de TVA.

B) offre finalement en preuve les faits suivants par l'audition de Me D) et de Me S) :

« qu'à l'occasion d'un entretien téléphonique courant mai 2003, sans préjudice de la date exacte, avec M. _____ de la Direction de l'Administration de l'Enregistrement, il fut confirmé au notaire D) que dans le cadre d'une vente immobilière à intervenir entre Mme B) d'une part et les consorts C)-P) d'autre part, la partie vendresse pouvait malgré la vente rester bénéficiaire des avantages fiscaux en matière de TVA-logement, notamment du taux de TVA super réduit sur le coût de construction dudit logement, si les acquéreurs s'obligent à affecter l'immeuble aux fins d'habitation et à opérer le cas échéant la régularisation aux termes de l'article 13 de la loi du 30 juillet 2002;

que cet accord de l'Administration fut communiqué par Me D) de suite au notaire S), mandataire des parties C)-P);

que le notaire S) en informa les époux C)-P) ;

que les parties ont convenu alors que désormais les conjoints C)-P) obtiendraient directement une réduction du prix de vente à hauteur de 25.000.- € et renonceraient en contrepartie à solliciter à titre personnel auprès de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines tout remboursement quelconque de TVA sur les constructions réalisées, tout en abandonnant ce bénéfice à la dame B) conformément à la déclaration de renonciation soumise le 21 octobre 2004 par le notaire D) au notaire S) pour être signée par ses mandants,

que cette déclaration de renonciation fut envoyée par le notaire D) au notaire S) puisque la dame B) se voyait désormais refuser par l'Administration de l'Enregistrement tout bénéfice de la faveur fiscale en matière de TVA-logement ».

Il est constant en cause que les conjoints C)-P) ont sollicité et obtenu le remboursement de la TVA au taux super-réduit sur la construction.

Conformément à ce qu'avait demandé Me D) dans son courrier du 19 mai 2003 et en contrepartie d'une réduction de prix de 25.000.- €, les conjoints C)-P) se sont engagés dans l'acte de vente du 23 mai 2003 à affecter l'immeuble à des fins d'habitation pendant le temps de la période de régularisation restant à courir. Ils ne se sont cependant nullement engagés à ne pas solliciter eux-mêmes le remboursement de la TVA.

Il est encore constant en cause qu'il y avait entre parties, entre la signature du compromis de vente et la signature de l'acte notarié, des pourparlers concernant le montant et le bénéficiaire de la TVA à récupérer et des factures éventuellement non réglées par la partie venderesse.

Il résulte du courrier de Me D) du 19 mai 2003 qu'à ce moment-là Me D) pensait que l'Administration de l'Enregistrement était d'accord à rembourser la TVA à B), malgré la vente. Néanmoins, l'acte de vente ne prévoit aucune renonciation de la part des conjoints C)-P) à solliciter eux-mêmes le remboursement de la TVA. Leur seul engagement d'utiliser l'immeuble acheté à des fins d'habitation ne pouvait dès lors avoir que pour unique conséquence avantageuse pour la partie venderesse, du moins dans l'esprit de cette dernière, et d'après les termes de l'acte de vente, qu'elle pouvait garder la TVA qui lui avait déjà été remboursée par l'Administration de l'Enregistrement suivant décisions des 14 mai 2003 et 2 juin 2003, sans risquer une régularisation.

Le fait que les conjoints C)-P) ont eux-mêmes sollicité et obtenu le remboursement de la TVA n'a nullement empêché B) de bénéficier de ce remboursement et n'a pas non plus été à l'origine de la contrainte adressée à

B) 16 mars 2005, étant donné qu'elle n'avait pas droit au remboursement de la TVA comme il a été expliqué ci-avant.

Les consorts C)-P) ne se sont pas engagés dans l'acte de vente à renoncer à solliciter à titre personnel le remboursement de la TVA et à la rembourser à la venderesse. Dès lors le refus de signer la déclaration de renonciation du 21 octobre 2004 ne constitue pas une inexécution contractuelle. Contrairement à ce qui est soutenu par B), les consorts C)-P) n'ont pas omis d'exécuter une obligation à leur charge qui aurait résulté de l'acte de vente.

B) offre de prouver par l'audition des deux notaires qui ont assisté les parties pour la rédaction de l'acte notarié qu'une réduction de prix a été accordée aux acheteurs en contrepartie de leur renonciation « à solliciter à titre personnel auprès de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines tout remboursement quelconque de TVA sur les constructions réalisées, tout en abandonnant ce bénéfice à la dame B) conformément à la déclaration de renonciation soumise le 21 octobre 2004 par le notaire D) au notaire S) pour être signée par ses mandants ».

Cette offre de preuve, à la supposer recevable au regard de l'article 1347 du code civil et en admettant que le courrier de Monsieur C) du 20 mai 2003 (cf. conclusions de Me Loos du 14 mai 2012) puisse être considéré comme un commencement de preuve par écrit d'un tel engagement, ladite offre de preuve ne tend cependant pas à expliquer pour quelle raison les notaires instrumentaires n'ont pas inséré une telle clause dans l'acte de vente et pour quelle raison la déclaration de renonciation n'a été soumise pour signature aux acheteurs que le 21 octobre 2004, soit 18 mois après la signature de l'acte de vente.

Tout porte à croire qu'au moment de la signature de l'acte de vente, la venderesse était persuadée qu'elle pourrait elle-même récupérer la partie de la TVA qu'elle ne s'était pas déjà fait rembourser, ce qui pourrait expliquer la raison pour laquelle Me D) a uniquement demandé aux acheteurs de s'engager à utiliser le logement à des fins d'habitation pour le délai nécessaire pour permettre à la venderesse d'échapper à toute régularisation.

Ce n'est très probablement que lorsqu'il est devenu évident que seuls les acheteurs pouvaient récupérer la TVA que Me D) a soumis en date du 21 octobre 2004 à ces derniers une déclaration de renonciation.

En l'absence de toute explication dans l'offre de preuve pour quelle raison aucune clause de renonciation, telle que libellée dans l'acte de renonciation du 21 octobre 2004, n'a été insérée dans l'acte de vente du 23

mai 2003, et pour quelle raison cette déclaration de renonciation n'a fait son apparition que le 21 octobre 2004, l'offre de preuve, à la supposer recevable au regard de l'article 1347 du code civil, est cependant à écarter pour défaut de pertinence alors qu'elle ne permet pas d'établir clairement l'intention des parties au moment de la signature de l'acte de vente du 23 mai 2003.

Il résulte de ce qui précède que l'appel des consorts C)-P) est à déclarer fondé et que par réformation du jugement entrepris il y a lieu de les décharger de la condamnation à payer à B) la somme de 25.000.- €. Par voie de conséquence l'appel subsidiaire de cette dernière est à déclarer non fondé.

Toutes les parties ont demandé l'allocation d'une indemnité de procédure.

Etant donné que B) a succombé dans son recours, sa demande basée sur l'article 240 du NCPC est à déclarer non fondée.

Etant donné que l'Etat du Grand-Duché et les consorts C)-P) n'ont pas prouvé qu'il serait inéquitable de laisser à leur charge l'intégralité des frais non compris dans les dépens, leurs demandes respectives basées sur l'article 240 sont à déclarer non fondées.

PAR CES MOTIFS :

La Cour d'appel, septième chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement et sur le rapport du magistrat de la mise en état,

ordonne la jonction des rôles n° 37547 et n° 37918 ;

reçoit les appels en la forme ;

déclare irrecevable l'offre de preuve présentée par B) ;

déclare l'appel de B) partiellement irrecevable et partiellement non fondé;

déclare l'appel des consorts C)-P) fondé ;

réformant,

dit non fondée la demande en paiement de la somme de 25.000.- € formée par B) à l'égard des consorts C)-P) ;

décharge les consorts C)-P) de la condamnation au paiement de cette somme ;

confirme le jugement entrepris pour le surplus;

dit non fondées les demandes basées sur l'article 240 du NCPC ;

condamne B) aux frais et dépens de l'instance d'appel et à la moitié des frais et dépens de la première instance pour autant qu'elle a été poursuivie à l'égard des consorts C)-P), avec distraction au profit de Maître Arsène Kronshagen et de Maître Georges Pierret, avocats concluant, qui la demandent, affirmant en avoir fait l'avance.