

Audience publique du dix-neuf juin deux mille dix-neuf

Numéro CAL-2018-00588 du rôle.

Composition:

Astrid MAAS, président de chambre;
Karin GUILLAUME, premier conseiller;
Yola SCHMIT, conseiller;
Daniel SCHROEDER, greffier.

E n t r e :

l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, établie à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume, représentée par son Directeur,

appelante aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Yves TAPELLA d'Esch/Alzette en date du 23 mai 2018,

comparant par Maître Frédérique LERCH, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg ;

e t :

la Fondation _____,

intimée aux fins du susdit exploit TAPELLA du 23 mai 2018,

comparant par Maître Albert RODESCH, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg.

LA COUR D'APPEL :

Par exploit d'huissier de justice du 12 décembre 2016, la Fondation _____ (ci-après « la Fondation ») a fait donner assignation à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines (ci-après « l'AED ») à comparaître devant le tribunal d'arrondissement pour y voir annuler une décision du directeur de l'AED du 28 octobre 2016 portant rejet d'une réclamation contre une décision du 8 juillet 2016 ayant rejeté une demande de remboursement de TVA introduite le 15 juin 2015.

La Fondation demande encore à se voir allouer une indemnité de procédure de 1.500.- euros.

Par jugement du 13 décembre 2017, le tribunal d'arrondissement de Luxembourg a dit la demande fondée, partant a annulé la décision du directeur de l'AED du 28 octobre 2016 et a renvoyé le dossier devant l'AED aux fins d'examen de la demande de remboursement sur base de la législation applicable au cours des années 2013 et 2014. Les juges de première instance ont encore condamné l'AED à payer à la Fondation une indemnité de procédure de 1.500.- euros et ils ont condamné l'AED aux frais et dépens de l'instance.

Contre ce jugement, lui signifié le 1er juin 2018, l'AED a relevé appel suivant acte d'huissier de justice du 23 mai 2018, demandant à la Cour, par réformation, de constater que, s'agissant d'une demande de remboursement, l'opération imposable est constituée par la livraison à soi-même effectuée par l'assujetti sur base de l'article 13 alinéa 2 de la loi TVA et de l'article 1er du Règlement et que par suite, le fait générateur de la taxe est constitué par l'affectation réelle de l'immeuble à une habitation principale. Elle demande à voir dire que c'est au moment où est réalisé l'affectation de l'immeuble à des fins d'habitation principale qu'il convient de se placer pour apprécier les conséquences fiscales de cette opération, en l'espèce, le taux de TVA applicable à la demande de remboursement présentée par la Fondation. L'AED demande à la Cour de constater que le taux de 3% pour l'affectation d'un logement aux fins d'habitation principale dans le chef d'un tiers a disparu à partir du 1er janvier 2015 et de constater qu'une livraison à soi-même sur base de l'article 13 alinéa 2 de la loi TVA constituée par une affectation d'un bien immeuble à une habitation principale dans le chef d'un tiers réalisée après le 1er janvier 2015 ne peut être imposée qu'au taux de 17%. Elle demande par suite à la Cour de déclarer que la faveur fiscale sollicitée par la Fondation ne pouvait être accordée par l'AED. Par réformation du jugement entrepris, elle demande dès lors à la Cour de confirmer la décision du directeur de l'AED du 28 octobre 2016, de décharger l'AED de l'ensemble des condamnations

prononcées à son encontre par les premiers juges sur base des articles 238 et 240 du Nouveau code de procédure civile et de condamner la Fondation à lui payer une indemnité de procédure de 1.000.- euros pour l'instance d'appel sur base de l'article 240 du Nouveau code de procédure civile.

La Fondation conclut à voir débouter l'appelante de toutes ses demandes. Elle demande à la Cour de constater que la réglementation applicable avant le 1er janvier 2015 est la réglementation pertinente pour le cas d'espèce, partant, de faire droit à la demande de la Fondation et de renvoyer le dossier devant l'AED aux fins d'examen de la demande en remboursement sur base de la législation applicable aux cours des années 2013 et 2014.

A titre subsidiaire, elle demande à la Cour de retenir que l'application de la réglementation postérieure au 1er janvier 2015 ne peut fonder la décision de refus alors qu'il y a bien occupation directe par le propriétaire, la Fondation, dans le cadre de la réalisation de son objet social et que les conditions légales et réglementaires sont bien respectées.

Elle conclut à la voir confirmer la condamnation de l'AED à lui payer une indemnité de procédure intervenue en première instance et de lui allouer une indemnité de procédure de 2.500.- euros pour l'instance d'appel.

Appréciation de la Cour :

Le litige a trait au recours exercé par la Fondation à l'encontre d'une décision du directeur de l'AED du 28 octobre 2016 par laquelle ce dernier a maintenu le refus de remboursement de la TVA sur la valeur de la construction existante au jour de l'acquisition d'un immeuble nouvellement construit à concurrence du taux super-réduit de 3%.

Quant aux faits :

En date du 11 juin 2015, la Fondation a introduit auprès de l'AED une demande de remboursement de TVA supportée pour la construction d'un immeuble sis à L-_____, Résidence *Betreit Wunnen*.

Par bulletin notifié le 15 juillet 2016 (lequel indique erronément la date du 11 juin 2016 au lieu du 11 juin 2015 en tant date d'introduction de la demande de remboursement, étant donné que les parties ne contestent pas que ce bulletin se rapporte à la demande introduite le 11 juin 2015), cette demande de remboursement a été refusée au motif que les logements pour lesquels la demande de remboursement était formulée ne faisaient pas

l'objet d'une affectation à titre d'habitation principale dans le chef du propriétaire. L'Administration fiscale invoquait à l'appui de cette motivation de refus les dispositions du règlement grand-ducal du 19 décembre 2014 modifiant le 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 les modalités d'exécution y relative (ci-après « le Règlement 2014 »).

Contre ce refus, une réclamation fut introduite par la Fondation le 30 septembre 2016.

Par décision du 28 octobre 2016, le directeur de l'AED a maintenu le refus, au motif que, suite à l'entrée en vigueur du Règlement grand-ducal en question, depuis le 1^{er} janvier 2015, les travaux de création de logements ne servant pas d'habitation principale dans le chef des propriétaires étaient exclus du champ d'application du taux super-réduit de TVA.

La Fondation a ensuite introduit une assignation à l'encontre de l'AED en date du 12 décembre 2016 et par jugement du 13 décembre 2017, le tribunal a dit fondée la demande dirigée contre l'AED et a annulé la décision du directeur de l'AED du 28 octobre 2016 et renvoyé le dossier devant l'AED aux fins d'examen de la demande de remboursement.

Quant au bien-fondé de l'appel :

L'appelante réitère en appel son argument tiré de la différence entre une demande en application directe du taux super-réduit de 3% et une demande en remboursement de TVA déjà développé en première instance pour contester l'existence d'une opération unique dans le chef de l'intimée et la conséquence en déduite, à savoir que le fait générateur de l'application du taux super-réduit est constituée par la date d'exécution des travaux visés aux articles 5 et 6 du Règlement 2002.

La partie intimée critique les développements de l'appelante quant aux différences existant entre une demande en application directe du taux super-réduit de 3% et une demande en remboursement, soutenant à l'instar des juges de première instance que si les modalités d'application sont différentes, il n'en resterait pas moins que les conditions d'octroi du bénéfice de l'application du taux super-réduit sont identiques dans les deux hypothèses.

La procédure d'application directe du taux super-réduit se base sur une application combinée de l'article 65 bis de la Loi sur la TVA, de l'annexe B de la Loi sur la TVA et des articles 11 et 12 du Règlement 2002.

En effet, l'article 65 bis de la loi sur la TVA prévoit que :

« (1) L'assujetti qui effectue des travaux de création et de rénovation visés à l'annexe B, point 22, de la présente loi, doit demander auprès de l'administration l'autorisation pour l'application du taux super-réduit à ces travaux.

Cette demande doit être introduite, selon les modalités et dans la forme prescrites par l'administration, avant la réalisation des travaux pour lesquels l'autorisation est sollicitée.

(2)...

(3)...

(4) Les modalités d'application du présent article peuvent être déterminées par voie de règlement grand-ducal ».

L'annexe B de l'article 40 de la Loi sur la TVA et visée par l'article 65 bis de la Loi sur la TVA, intitulée « liste des biens et services soumis au taux super-réduit », énonce

° pour les années 2013 et 2014 :

« 21 : Affectation d'un logement à des fins d'habitation principale

22 : Certains 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 »,

° pour l'année 2015 :

« 21 : - Affectation d'un logement à des fins d'habitation principale dans le chef du propriétaire du logement ayant fait l'objet de certains travaux de création et de rénovation ;

- Affectation d'un logement à des fins d'habitation principale dans le chef d'une personne autre que le propriétaire du logement ayant fait l'objet de certains travaux de rénovation ;

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 ».

Les articles 11 et 12 du Règlement 2002 modifié, constituant un chapitre 2 dudit Règlement intitulé « *Limites et conditions de l'application du taux super-réduit de 3% en vertu de l'annexe B, point 22 de la loi T.V.A.* », sont à considérer comme étant les mesures d'exécution visées par l'article 65 bis, alinéa 4 de la Loi sur la TVA.

Dans le cadre d'une telle demande en application directe du taux super-réduit, le fait générateur de la taxe est constitué par la livraison des biens effectuée par le fournisseur des travaux à l'assujetti, au moyen des factures émises.

Dans l'hypothèse d'une procédure de remboursement, le fournisseur a livré le bien immeuble à son client en exonération de la taxe, conformément à l'article 44 § 1., f, de la loi sur la TVA qui prévoit que « *sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens immeubles ainsi que les cessions de droits réels immobiliers* ».

Le client doit dès lors, afin d'obtenir le remboursement de la TVA existante dans le prix de l'immeuble qu'il a acquis, créer un différentiel de TVA (TVA en aval – TVA en amont) et il doit, pour créer la TVA en aval, procéder à une livraison à soi-même au sens de l'article 13 de la loi sur la TVA. A cette fin, il doit affecter l'immeuble à des fins d'habitation principale, conformément à l'article 1^{er} du Règlement 2002 disposant qu'« *en exécution de l'article 13, alinéa 2 de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, est assimilée à une livraison effectuée à titre onéreux l'affectation d'un logement à des fins d'habitation principale* ».

Contrairement à ce qui a été retenu par les juges de première instance, qui ont dit que le droit au remboursement de la TVA doit être apprécié au regard de la réglementation telle qu'applicable au jour de la prestation des travaux faisant l'objet de la demande de remboursement, c'est donc au moment où est réalisée l'affectation des appartements litigieux à des fins d'habitation principale qu'il convient de se placer pour apprécier les conséquences fiscales de cette opération et donc le taux de TVA applicable à la demande de remboursement présentée, conformément à l'article 39 de la loi TVA disposant que « *le taux applicable aux livraisons de biens et aux prestations de services est celui en vigueur au moment de la réalisation du fait générateur de la taxe* ».

L'appelante fait valoir que « *l'affectation d'un logement à des fins d'habitation principale* » visée par l'article 13, alinéa 2 de la Loi sur la TVA résulte de l'affectation réelle et effective de l'immeuble à des fins d'habitation principale, et non pas d'une simple déclaration d'intention du demandeur au remboursement. Elle soutient qu'en l'espèce, il ne serait pas

contesté que cette affectation réelle et effective de l'immeuble à des fins d'habitation principale ne fut pas réalisée au moment de l'entrée en vigueur du Règlement 2014, soit le 1^{er} janvier 2015, prétention qui se trouve néanmoins contestée par la partie intimée.

En ce qui concerne le moment où se produit *l'affectation d'un logement à des fins d'habitation principale*, les juges de première instance se sont basés sur l'article 9 du Règlement de 2002, tel que modifié en 2004, pour affirmer que le droit au remboursement peut résulter d'une simple déclaration d'intention, au motif que cette disposition prévoit expressément que pour bénéficier du remboursement, l'assujetti doit présenter « *une déclaration écrite que le logement est, respectivement sera, affecté par le propriétaire-requérant à des fins d'habitation principale, soit directement dans son chef, soit indirectement dans le chef d'un tiers* ».

Si le point c) du prédit article prévoit donc la possibilité d'une déclaration d'intention, en revanche, la Cour constate que le point b) du prédit article soumet le droit au remboursement à la condition de fournir à l'administration fiscale certains documents précis, dont notamment

« - les originaux des factures en due forme délivrées par les fournisseurs et les prestataires inscrits dans la liste matricule des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée luxembourgeoise ainsi que la preuve du paiement de la taxe;

- les documents d'importation constatant le paiement de la taxe, lorsqu'il en a été délivré ou établi;

- une copie de l'acte notarié lorsqu'il s'agit de constructions nouvellement érigées et n'ayant fait l'objet d'aucune affectation de quelque nature que ce soit ».

Les juges de première instance ont encore appliqué l'article 13, alinéa 2 du prédit Règlement, tel que modifié par le Règlement grand-ducal du 7 avril 2005, qui impose la restitution du remboursement obtenu en cas de « *défaut d'affectation de l'immeuble dans le délai de deux ans* ». Ils en ont déduit que le fait générateur de l'application du taux super-réduit est constitué par la date d'exécution des travaux visés aux articles 5 et 6 de la demande de remboursement qui forment la base de l'imposition.

La Cour constate cependant que, ce faisant, les juges de première instance ont omis de prendre en considération le fait que dans le cadre d'une demande de remboursement, le mécanisme fiscal de la création de la TVA ne se réalise qu'au moment de la livraison à soi-même. Il résulte en effet des articles prémentionnés que le droit au remboursement concernant les

travaux antérieurs à la demande de remboursement est conditionné par la présentation de factures acquittées permettant à l'administration fiscale de déterminer concrètement le montant à rembourser au jour de la demande. C'est à ce moment que se produit « *la livraison à soi-même* » au sens de l'article 13 de la Loi sur la TVA des travaux visés par la demande, étant relevé qu'une telle livraison ne saurait se faire à l'avance au moyen d'une simple déclaration d'intention, l'administration fiscale n'étant dans ce cas pas en mesure de quantifier le montant redu.

La Fondation a présenté une demande de remboursement à l'administration fiscale en date du 11 juin 2015, déclarant que le logement sera affecté par le propriétaire-requérant à des fins « *d'habitation principale et à d'autres fins* ».

La demande en remboursement concernait un ensemble de soixante-trois factures émises entre le 2 avril 2013 et le 18 décembre 2014, concernant des travaux de construction de douze studios sur le terrain appartenant à la Fondation sis à L-_____. Il en résulte que d'un point de vue de droit civil, la Fondation est devenu propriétaire des constructions érigées sur son terrain au fur et à mesure de l'érection desdites constructions en vertu de son droit d'accession sur base des articles 552 et suivants du Code civil.

En considération de ce mécanisme fiscal de création de la TVA, la Cour arrive à la conclusion que le fait générateur du droit au remboursement ne peut pas résider dans une simple déclaration d'intention d'affectation à des fins d'habitation principale et que cette affectation se réaliserait à la date d'exécution des travaux, mais que l'affectation d'un immeuble à des fins d'habitation principale en tant que fait générateur de la taxe se produit concrètement à la date à laquelle l'assujetti souhaitant bénéficier de la faveur du droit du remboursement se déclare (et/ou devient) propriétaire des biens immeubles jusqu'à cette date non spécialement affectés à une fin déterminée, soit en l'espèce à la date du paiement des factures invoquées à l'appui de la demande de remboursement.

Le dossier soumis à l'AED en rapport avec la demande de remboursement contenait vraisemblablement des pièces dont résultait la date d'acquittement des factures invoquées à l'appui de cette demande. Cependant l'ensemble de ces pièces n'a pas été soumis à la Cour. Il y a partant lieu de renvoyer le dossier aux parties aux fins d'une instruction complémentaire de l'affaire.

PAR CES MOTIFS :

la Cour d'appel, septième chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement, le magistrat chargé de la mise en état entendu en son rapport oral,

reçoit l'appel ;

dit que s'agissant d'une demande de remboursement, l'opération imposable est constituée par la livraison à soi-même effectuée par l'assujetti sur base de l'article 13 alinéa 2 de la Loi sur la TVA et de l'article 1^{er} du Règlement et que par suite, le fait générateur de la taxe est constitué par l'affectation réelle de l'immeuble à une habitation principale ;

dit que c'est au moment où est réalisée l'affectation de l'immeuble à des fins d'habitation principale qu'il convient de se placer pour apprécier les conséquences fiscales de cette opération ;

dit qu'en l'espèce, la livraison à soi-même sur base de l'article 13 alinéa 2 de la Loi sur la TVA en tant que fait générateur de la taxe se produit concrètement à la date à laquelle l'assujetti souhaitant bénéficier de la faveur du droit du remboursement se déclare propriétaire des biens immeubles jusqu'à cette date non spécialement affectés à une fin déterminée, soit en l'espèce à la date du paiement des factures invoquées à l'appui de la demande de remboursement ;

renvoie le dossier aux parties afin d'une instruction complémentaire quant à la date de paiement des diverses factures invoquées à l'appui de la demande de remboursement ;

invite Maître Albert RODESCH de conclure avant le 18 septembre 2019 ;

refixe l'affaire à l'audience de mise en état du mercredi 18 septembre 2019, à 15.00 heures, salle CR.2.28 ;

réserve toutes autres demandes et les frais.