

Audience publique du treize janvier deux mille vingt-et-un

Numéro CAL-2019-00210 du rôle.

Composition:

Karin GUILLAUME, président de chambre ;
Elisabeth WEYRICH, premier conseiller ;
Yola SCHMIT, conseiller;
Daniel SCHROEDER, greffier.

E n t r e :

R),

appelant aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Pierre BIEL de Luxembourg en date du 15 février 2019,

comparant par Maître Benoît ENTRINGER, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg ;

e t :

1. 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 et pour autant que de besoin par son Ministre des Finances, dont les bureaux sont établis à L-1352 Luxembourg, 3, rue de la Congrégation, ayant dans ses attributions l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines,

2. l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, représentée par son Directeur, ayant ses bureaux à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

intimés aux fins du susdit exploit BIEL du 15 février 2019,

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

LA COUR D'APPEL :

Le litige a trait au recours exercé par R) à l'encontre d'une décision du directeur de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA (ci-après l'AEDT) du 2 mai 2017 par laquelle ce dernier a retenu que la faveur fiscale de 48.000 € accordée à R) moyennant les demandes d'application directe du taux de Tva réduit de 3% en application du règlement grand-ducal modifié du 30 juillet 2002 concernant l'application de la taxe sur la valeur ajoutée à l'affectation d'un logement à des fins d'habitation principale et aux travaux de création et de rénovation effectués dans l'intérêt de logements affectés à des fins d'habitation principale et fixant les conditions et modalités d'exécution y relatives (ci-après le Règlement) en rapport avec les travaux de rénovation d'un logement sis à Sandweiler, 9, rue Duchscher, devra lui être restituée.

Statuant sur une réclamation introduite le 18 juillet 2017 par R) contre la décision précitée du 2 mai 2017, le Directeur de l'Enregistrement et des Domaines a maintenu la décision querellée du 2 mai 2017, motif pris que la maison rénovée avait été revendue par R) en date du 29 mars 2017, sans avoir été affectée par le propriétaire-vendeur à des fins d'habitation principale ni directement dans son propre chef, ni moyennant location dans le chef d'un tiers, de sorte que la condition de l'affectation du logement tel que définie dans l'article 3 du Règlement n'avait pas été remplie par R).

Suivant acte d'huissier de justice du 6 octobre 2017, R) a assigné l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG (ci-après l'ETAT) et l'AEDT devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, siégeant en matière civile, pour voir annuler, sinon réformer, la décision du directeur de l'AEDT du 24 juillet 2017 portant rejet de sa réclamation contre la décision de régularisation de la Tva du 2 mai 2017.

R) a demandé une indemnité de procédure de 1.500 € et l'exécution provisoire du jugement à intervenir.

L'ETAT a soulevé l'irrecevabilité du recours pour avoir été introduit contre lui, en lieu et place de l'AEDT seule, tel que prévu par l'article 76 de

la loi modifiée du 12 février 1979 sur la Tva, auquel renvoie l'article 12 du Règlement.

Le tribunal a fait droit à ce moyen, motif pris qu'en application de l'article 76.3 précité, dans la matière faisant l'objet du litige, l'assignation doit obligatoirement être dirigée contre l'administration et que c'est cette dernière seule qui peut être défenderesse à l'action.

R) a expliqué que s'il avait initialement prévu de donner l'immeuble en location, l'évolution de ses projets l'aurait amené à devoir le vendre, ce dont il aurait informé l'AEDT dans le cadre de ses demandes d'application directe du taux super-réduit déposées les 11 août 2016 et 9 janvier 2017. Nonobstant cette information, l'AEDT aurait continué à faire droit à ses demandes tout en lui en refusant le bénéfice actuellement. L'AEDT l'aurait ainsi sciemment induit en erreur et ce comportement s'analyserait en une négligence grave.

En l'absence d'un quelconque argument ou moyen juridique tiré de ces développements, le tribunal ne s'y est pas attardé.

Pour résister à la demande en paiement formulée à son égard, R) a soutenu que dans la mesure où les tiers acquéreurs se seraient engagés à habiter l'immeuble à titre d'habitation principale, les conditions d'octroi du taux de Tva super-réduit seraient remplies.

Concernant cette argumentation, le tribunal a relevé que le bénéfice de l'application du taux de Tva super-réduit aux opérations de construction ou de rénovation d'un logement n'est ouvert qu'à l'assujetti, soit à celui qui réalise l'affectation d'un logement à des fins d'habitation principale, que ce soit dans son chef ou dans le chef d'un tiers, mais que cette affectation ne peut pas se réaliser à travers une cession du droit de propriété à un tiers. Dans cette hypothèse, le bénéfice potentiel de l'application du taux de Tva super-réduit passe sur la tête de l'acquéreur, sous réserve de la réalisation dans son chef des autres conditions prévues par le Règlement.

La demande de R) a dès lors été rejetée pour autant qu'elle était dirigée contre l'AEDT. Les demandes des parties en allocation d'une indemnité de procédure ont été rejetées et R) a été condamné aux frais et dépens de l'instance.

Suivant acte d'huissier de justice du 15 février 2019, R) a relevé appel de ce jugement qui lui a été signifié le 18 février 2019.

L'appelant se prévaut de l'article 13 du Règlement pour soutenir qu'un propriétaire d'un logement qui a bénéficié du taux super-réduit de Tva pour

les travaux de rénovation de celui-ci peut l'affecter au logement principal d'un tiers. Il argumente que ce tiers serait en l'espèce le nouveau propriétaire de l'immeuble qui se serait engagé, aux termes de l'acte notarié de vente du 29 mars 2017 de l'occuper. L'appelant donne encore à considérer que la mutation à titre onéreux du logement ne serait d'ailleurs ni expressément prévue, ni exclue par le règlement précité, ni dans la version originale de celui-ci ni dans sa version modifiée. Dès lors que le règlement ne préciserait pas ce qu'il faut entendre par « tiers », il serait erroné de vouloir limiter cette notion aux seuls locataires du logement en question. L'appelant estime en conséquence que l'AEDT aurait fait une interprétation erronée et restrictive de la notion de « tiers » qui ne serait pas prévue par le texte du règlement.

Il demande, dès lors, par réformation du jugement entrepris, à voir dire que la décision de régularisation émise par l'AEDT manque de base légale de sorte que la demande de l'intimée serait à rejeter. R) réclame une indemnité de procédure de 1.500 €.

L'ETAT conclut à l'irrecevabilité de l'appel pour autant qu'il est dirigé à son égard pour défaut de qualité dans son chef en application de l'article 76 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la Tva.

L'AEDT sollicite la confirmation du jugement entrepris et réclame une indemnité de procédure de 1.500 €. Elle argumente qu'en cas de vente d'un immeuble comme en l'espèce, l'acquéreur qui occupe ledit immeuble à titre d'habitation principale n'est pas un tiers mais le propriétaire. En application de l'article 7 du Règlement, l'acquéreur d'un logement neuf, en tant qu'assujetti, serait en droit de présenter une demande de remboursement de Tva. Dès lors, la personne qui fait construire ou rénover un immeuble pour le vendre par la suite, sans l'avoir affecté à l'habitation principale ne pourrait se voir accorder une faveur fiscale. R) n'aurait jamais rempli la condition liée à l'affectation du logement litigieux à des fins d'habitation principale, telle que définie à l'article 3 du Règlement. L'habitation principale au sens du Règlement serait constituée par l'habitation en fait, soit par le propriétaire même du logement, soit par un tiers. La qualité d'assujetti ne pourrait s'acquérir que lorsque l'affectation du bien est réalisée. Dès lors que R) n'aurait jamais lui-même procédé à une affectation du logement en question, il ne pourrait bénéficier du remboursement de la Tva. Le fait de créer, de construire ou de rénover un immeuble et de le revendre à l'état neuf à un tiers qui y installe son habitation principale ne constituerait pas un mode de réalisation de l'affectation du logement à l'habitation principale dans le chef du propriétaire au sens du Règlement.

Le fait que les acquéreurs du logement utilisent celui-ci à des fins d'habitation principale, ne saurait conférer à l'ancien propriétaire un droit à l'application du taux de TVA super réduit.

L'AEDT précise en outre que l'article 13 alinéa 2 du Règlement invoqué par R) ne serait en tout état de cause pas applicable étant donné que l'appelant n'a pas affecté le logement litigieux à l'habitation principale.

Les intimés réclament une indemnité de procédure globale de 2.000 €.

Appréciation de la Cour

Suivant l'acte d'appel du 15 février 2019, R) a intimé aussi bien l'AEDT que l'ETAT. Force est toutefois de constater que son acte appel ne contient aucun moyen par rapport à la disposition du jugement de première instance qui a déclaré irrecevable sa demande pour autant qu'elle a été dirigée contre l'ETAT.

La Cour n'ayant pas été saisie de ce volet du litige, l'appel pour autant qu'il est dirigé contre l'ETAT est à déclarer irrecevable.

L'appel pour autant qu'il est dirigé contre l'AEDT est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délais de la loi.

Le litige dont la Cour est saisie est relatif à la question de savoir si une personne qui a fait rénover un logement pour le revendre par la suite, sans jamais l'avoir affecté à une habitation principale, ni directement dans son propre chef, ni indirectement moyennant une location à un tiers peut néanmoins se voir accorder le taux de Tva super-réduit de 3% en application du Règlement.

Les articles 2, 3 et 13 du Règlement dans sa version applicable à la situation du présent litige 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 ».

La juridiction de première instance a admis qu'il résulte du Règlement que la personne qui crée ou rénove un logement et le vend sans l'avoir affecté à l'habitation, soit directement dans son propre chef, soit indirectement dans le chef d'un locataire ou d'un tiers, ne peut pas bénéficier du taux de Tva super-réduit de 3%.

Il est acquis en cause que R) n'a jamais utilisé l'immeuble litigieux comme logement.

Aux termes de l'article 2 du Règlement, l'assujéti est défini comme étant la personne qui réalise l'affectation d'un logement à des fins d'habitation.

L'article 3 dans le Règlement 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 tiers. Dès lors, « *affecter à des fins d'habitation* » signifie 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 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 (Cour d'appel, 6 février 2013, n°37547 et 37918).

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

Au vu du sort réservé à son appel, la demande de R) en allocation d'une indemnité de procédure est à rejeter.

Celle de l'ETAT et de l'AEDT est à déclarer fondée, étant donné qu'ils ont dû recourir aux services rémunérés d'un avocat pour faire valoir leurs droits et qu'il serait inéquitable de laisser ces frais à leur charge.

La Cour alloue à chacun des intimés la somme de 750 €.

PAR CES MOTIFS :

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

vu l'article 2 de la loi du 19 décembre 2020 portant prorogation des mesures devant les juridictions soumises à la procédure civile,

dit l'appel irrecevable pour autant qu'il est dirigé contre l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG,

le dit recevable pour le surplus,

le dit non fondé,

confirme le jugement entrepris,

dit non fondée la demande de R) en allocation d'une indemnité de procédure,

condamne R) à payer tant à l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG qu'à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA une indemnité de procédure de 750 €,

condamne R) aux frais et dépens de l'instance d'appel avec distraction au profit de Maître Frédérique Lerch, avocat concluant, sur ses affirmations de droit.