

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

Numéro CAL-2018-00586 du rôle.

Composition:

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

E n t r e :

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

2. l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, représenté par son Ministre d'Etat, ayant ses bureaux à L-1352 Luxembourg, 4, rue de la Congrégation,

appelants aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Georges WEBER de Diekirch en date du 15 mai 2018,

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

e t :

1. A1.), et son épouse
2. A2.),
demeurant ensemble à L-(...), (...),

intimés aux fins du susdit exploit WEBER du 15 mai 2018,

comparant par Maître Brice OLINGER, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg.

LA COUR D'APPEL :

Par exploit d'huissier du 5 juillet 2017 **A1.)** et son épouse **A2.)** (ci-après « les époux **A1.)-A2.)** ») ont fait donner assignation à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines (ci-après « l'AED ») et à l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG (ci-après « l'ETAT ») à comparaître devant le tribunal d'arrondissement de ce siège pour les voir condamner à leur payer la somme de 31.225,63 euros au titre du différentiel de TVA entre le montant acquitté par eux lors de l'acquisition de l'immeuble le 17 juillet 2014 au taux de 15% et le taux super-réduit de 3% avec lers intérêts légaux à partir du 6 février 2017, jour de l'expiration du délai d'un mois suivant la notification de la décision de refus du 20 décembre 2016, sinon à partir du 28 mars 2017, jour de la réclamation contre la décision de refus, sinon à partir du jour de la demande en justice jusqu'à solde. Les époux **A1.)-A2.)** ont encore demandé à voir condamner l'AED et l'ETAT à leur payer une indemnité de procédure de 3.000.- euros et à les voir condamner aux frais et dépens de l'instance.

Par jugement du 7 février 2018, le tribunal d'arrondissement a dit la demande fondée contre l'AED, partant a annulé la décision du directeur de l'AED du 12 avril 2017, a dit prématuré la demande contre l'ETAT 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 de l'année 2014. Le tribunal a encore condamné l'AED et l'ETAT à payer aux époux **A1.)-A2.)** une indemnité de procédure de 3.000.- euros et les a condamné aux frais et dépens.

Pour statuer comme ils l'ont fait, les juges de première instance ont retenu 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 (du Règlement 2002) faisant l'objet de la demande de remboursement et qui forment la base d'imposition, sous la condition qu'après achèvement intégral des travaux, le logement soit réellement affecté à une habitation principale. Par voie de conséquence, le droit au remboursement de la TVA doit aussi être apprécié au regard de la réglementation telle qu'applicable au jour de la prestation de ces travaux.

Contre ce jugement, signifié à l'AED par acte d'huissier de justice du 13 avril 2018, cette dernière et l'ETAT ont relevé appel par acte d'huissier de justice du 15 mai 2018, demandant à la Cour, par réformation du jugement entrepris, de constater qu'en l'espèce, 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. Ils demandent 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 les époux **A1.)-A2.)**. L'AED et l'ETAT demandent 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%. Ils demandent par suite à la Cour de déclarer que la faveur fiscale sollicitée par les époux **A1.)-A2.)** ne pouvait être accordée par l'AED. Par réformation du jugement entrepris, ils demandent dès lors à la Cour de confirmer la décision du directeur de l'AED du 12 avril 2017, de décharger les appelants de l'ensemble des condamnations prononcées à leur encontre par les premiers juges sur base des articles 238 et 240 du Nouveau code de procédure civile et de condamner les époux **A1.)-A2.)** solidairement, sinon in solidum, sinon chacun, à leur payer une indemnité de procédure de 3.000.- euros pour l'instance d'appel sur base de l'article 240 du Nouveau code de procédure civile.

Les époux **A1.)-A2.)** concluent à la confirmation du jugement entrepris et au rejet des demandes adverses. Ils sollicitent l'allocation d'une indemnité de procédure de 3.000.- euros sur base de l'article 240 du Nouveau code de procédure civile pour l'instance d'appel.

Appréciation de la Cour :

Le litige a trait au recours exercé par les époux **A1.)-A2.)** à l'encontre d'une décision du directeur de l'AED du 12 avril 2017 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 en date du 17 juillet 2014 d'un immeuble nouvellement construit à concurrence du taux super-réduit de 3%.

Quant aux faits :

En date du 7 janvier 2016, les époux **A1.)-A2.)** ont introduit auprès de l'AED une demande en remboursement du différentiel de TVA entre le montant acquitté par eux au taux de 15% et le taux super-réduit de 3% pour un immeuble nouvellement construit, complètement achevé, sis à L-(...), (...), acquis par eux suivant acte notarié du 17 juillet 2014. L'acte notarié précise en son article 5 que le prix de vente des constructions s'élève à la somme de 299.245,63 euros et que le vendeur, la société **SOC1.)** S.A., n'a pas encore demandé le remboursement de TVA, de sorte que cette dernière cède le bénéfice de remboursement de TVA aux acquéreurs.

Cette demande a été refusée par l'AED suivant décision du 6 janvier 2017 au motif que, suite à l'entrée en vigueur du Règlement grand-ducal du 19 décembre 2014 modifiant le Règlement grand-ducal modifiée 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 relatives, depuis le 1^{er} janvier 2015, les travaux de création de logements, ne faisant pas l'objet d'une affectation à titre d'habitation principale dans le chef des propriétaires, étaient exclus du champ d'application du taux super-réduit de TVA.

Suivant courrier du 28 mars 2017, les époux **A1.)-A2.)** ont formulé une réclamation à l'encontre de la décision de refus du 6 janvier 2017.

Par décision du 12 avril 2017, le directeur de l'AED a maintenu la décision du 6 janvier 2017, au motif que le fait générateur emportant taxation à la TVA est la date de l'affectation réelle du logement à des fins d'habitation principale, soit en l'espèce le 1^{er} septembre 2015, date à laquelle l'immeuble litigieux avait été donné en location à un tiers et qu'à cette date les logements d'habitation qui ne sont pas occupés à titre d'habitation principale par le propriétaire sont exclus du bénéfice du taux super-réduit.

Les époux **A1.)-A2.)** ont procédé par voie judiciaire à l'encontre de cette décision de maintien du refus par exploit d'huissier du 5 juillet 2017.

Par jugement du 7 février 2018 le tribunal a dit fondée la demande dirigée contre l'AED et a annulé la décision du directeur de l'AED du 12 avril 2017, a dit prématurée en l'état la demande en remboursement dirigée

contre l'ETAT et a renvoyé le dossier devant l'AED aux fins d'examen de la demande de remboursement.

Quant au bien-fondé de l'appel :

Les appelants réitèrent en appel leur argumentation tirée 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 des intimés.

Les parties intimées critiquent les développements des appelants 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 et que le fait générateur se situe au moment où les travaux ont été exécutés.

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'administratiob, avant la réalisation des tavaux pour lesquels l'autorisation est sollicitée.

(2)...

(3)...

(4) Les modalités d'application du présent articls peuvent e^tre 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* ».

Les appelants font 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. Ils soutiennent qu'en l'espèce, il ne saurait pas être contesté que cette affectation réelle et effective de l'immeuble à des fins d'habitation principale ne fût pas réalisée au moment de l'entrée en vigueur du Règlement 2014, soit le 1^{er} janvier 2015, alors que l'immeuble litigieux a été donné en location à un tiers à partir du 1^{er} septembre 2015.

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 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

« ° 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 ».

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 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 redû.

Les époux **A1.)-A2.)** ont présenté une demande de remboursement à l'administration fiscale en date du 7 janvier 2016, déclarant que l'immeuble par eux acquis en date du 17 juillet 2014 est affecté à des fins « d'habitation principale, moyennant location, dans le chef d'un tiers ».

En application des textes sus indiqués, l'affectation à des fins d'habitation principale dans le chef des époux **A1.)-A2.)** s'est partant réalisée au moment de l'acte notarié d'acquisition des travaux visés par la

demande de remboursement, soit au 17 juillet 2014, lequel acte certifiant la quantité des travaux réalisés jusqu'à cette date.

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 de l'acte notarié de vente invoqué à l'appui de la demande de remboursement, à savoir par acte notarié du 17 juillet 2014.

Depuis l'entrée en vigueur du Règlement grand-ducal du 19 décembre 2014, soit à partir du 1^{er} janvier 2015, sont soustraits du bénéfice du taux de TVA super-réduit les travaux de construction de logements destinés à des fins d'habitation principale dans le chef d'une personne autre que le propriétaire.

Dès lors qu'en l'espèce, la situation juridique de l'affectation à des fins d'habitation principale dans le chef d'un tiers de l'immeuble acquis par les époux **A1.)-A2.)** est intervenue en date du 17 juillet 2014, la réglementation applicable à leur demande en remboursement est partant celle résultant du Règlement du 30 juillet 2002.

Au vu des développements précédents, la décision du directeur de l'AED du 12 avril 2017 n'est pas justifiée et l'appel est partant non fondé. Il y a dès lors lieu de confirmer le jugement entrepris, bien que pour d'autres motifs et de renvoyer le dossier devant les services de l'AED aux fins d'examen de la demande de remboursement sur base de la législation applicable au cours des années 2013 et 2014.

Ayant succombé en appel, l'AED et l'ETAT ne sauraient ni se voir décharger de la condamnation à payer aux époux **A1.)-A2.)** une indemnité de procédure sur base de l'article 240 du Nouveau code de procédure civile pour la première instance, ni prétendre à l'allocation d'une indemnité de procédure sur base de l'article 240 du Nouveau code de procédure civile pour l'instance d'appel.

Au vu du sort réservé à l'appel, il y a lieu d'allouer aux parties intimées un montant de 1.500.- euros à titre d'indemnité de procédure sur base de l'article 240 du Nouveau code de procédure civile pour l'instance d'appel.

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,

le dit non fondé,

confirme le jugement entrepris, bien que pour d'autres motifs,

dit non fondée la demande de l'AED et de l'ETAT en obtention d'une indemnité de procédure sur base de l'article 240 du Nouveau code de procédure civile,

condamne l'AED et l'ETAT à payer aux époux **A1.)-A2.)** une indemnité de procédure de 1.500.- euros pour l'instance d'appel,

condamne l'AED et l'ETAT aux frais et dépens de l'instance d'appel.