

Texte pseudonymisé

Avertissement: Ce document pseudonymisé a une valeur purement informative. Le document original seul fait foi.

Arrêt N° 93/19 – VII – CIV

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

Numéro CAL-2018-00587 du rôle.

Composition:

MAGISTRAT1.), président de chambre;
MAGISTRAT2.), premier conseiller;
MAGISTRAT3.), conseiller;
GREFFIER1.), 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 HUISSIER DE JUSTICE1.) d'LIEU1.) en date du 11 mai 2018,

comparant par Maître AVOCAT1.), avocat à la Cour, demeurant à LIEU2.);

e t :

1. PERSONNE1.), et son époux
2. PERSONNE2.),
demeurant ensemble à L-ADRESSE1.),

intimés aux fins du susdit exploit HUISSIER DE JUSTICE1.) du 11 mai 2018,

comparant par Maître AVOCAT2.), avocat à la Cour, demeurant à LIEU2.).

LA COUR D'APPEL :

Par exploit d'huissier du 24 mai 2016, les consorts PERSONNE1.) et PERSONNE2.) ont fait donner assignation à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines (ci-après « l'AED ») à comparaître devant le tribunal d'arrondissement de ce siège pour y voir dire qu'ils ont droit « au remboursement de la TVA sur la construction existante au moment de l'acquisition datée du 23 décembre 2014 d'un appartement en vue de la location à ADRESSE2.), ensemble résidentiel "RESIDENCE1.)" ».

PERSONNE1.) et PERSONNE2.) ont encore demandé à voir condamner l'AED aux frais et dépens de l'instance et à voir ordonner l'exécution provisoire du jugement à intervenir.

Par jugement du 13 décembre 2017, le tribunal d'arrondissement a dit la demande fondée, partant a annulé la décision du directeur de l'AED du 24 février 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 de l'année 2014. Le tribunal a encore condamné l'AED à payer à PERSONNE1.) et PERSONNE2.) une indemnité de procédure de 1.500.-euros, a dit qu'il n'y a pas lieu à exécution provisoire du jugement et a condamné l'AED aux frais et dépens.

Pour statuer comme ils l'ont fait, les juges de première instance ont retenu qu'en l'absence d'une quelconque règle temporelle similaire (à celle applicable à la demande en application directe du taux super-réduit), c'est à tort que l'AED a décidé et soutient que la demande en remboursement de PERSONNE1.) et PERSONNE2.) aurait dû être introduite avant le 1^{er} janvier 2015 pour pouvoir aboutir.

Les juges en première instance ont encore 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, non signifié, l'AED a régulièrement relevé appel par acte d'huissier de justice du 11 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. Elle demande à voir dire 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, en l'espèce, le taux de TVA applicable à la demande de remboursement présentée par les parties PERSONNE1.)-PERSONNE2.). 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 les parties PERSONNE1.)-PERSONNE2.) 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 24 février 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 les parties PERSONNE1.)-PERSONNE2.) solidairement, sinon in solidum, sinon chacun, 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.

PERSONNE1.) et PERSONNE2.) 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.

Appréciation de la Cour :

Le litige a trait au recours exercé par les consorts PERSONNE1.)-PERSONNE2.) à l'encontre d'une décision du directeur de l'AED du 24 février 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 en date du 23 décembre 2014 d'un immeuble nouvellement construit à concurrence du taux super-réduit de 3%.

La Cour relève d'emblée que le premier volet du jugement, ayant conduit le tribunal à retenir que « *qu'en l'absence d'une quelconque règle temporelle similaire (à celle applicable à la demande en application directe du taux super-réduit), c'est à tort que l'AED a décidé et soutient que la demande en remboursement de PERSONNE1.) et PERSONNE2.) aurait dû être introduite avant le 1^{er} janvier 2015 pour pouvoir aboutir,* » ne se trouve pas critiqué aux termes de l'acte d'appel de l'AED.

Quant aux faits :

En date du 10 novembre 2014, les consorts PERSONNE1.)-PERSONNE2.) ont introduit auprès de l'AED une demande d'application directe du taux de 3% de TVA pour un appartement dans un ensemble résidentiel « RESIDENCE1.) » sis à L-ADRESSE2.), sur base d'un compromis de vente de mai 2014. Cette demande a été acceptée par l'AED par décision du 18 novembre 2014.

En date du 7 janvier 2015, les consorts PERSONNE1.)-PERSONNE2.) ont introduit auprès de l'AED une demande en remboursement afin d'obtenir le remboursement de la TVA existante au moment de la passation de l'acte notarié de vente en date du 23 décembre 2014 concernant le prédit appartement dans un ensemble résidentiel « RESIDENCE1.) » sis à ADRESSE2.). Cette demande a été refusée par l'AED suivant décision du 10 février 2016 au motif que, suite à l'entrée en vigueur 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 relatives, 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.

Suivant courrier du 15 février 2016 les consorts PERSONNE1.)-PERSONNE2.) ont formulé une réclamation à l'encontre de la décision de refus du 10 février 2016.

Par décision du 24 février 2016, notifiée aux consorts PERSONNE1.)-PERSONNE2.) le 4 mars 2016, le directeur de l'AED a maintenu la décision du 10 février 2016 et les consorts PERSONNE1.)-PERSONNE2.) ont procédé par voie judiciaire à l'encontre de cette décision de maintien du refus par exploit d'huissier du 24 mai 2016.

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 13 février 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 :

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 des intimés.

Les parties intimées critiquent 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 ».

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'affection 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 affection 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.

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 *prédict 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 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 réduit.

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 23 décembre 2014.

Les conjoints PERSONNE1.)-PERSONNE2.) ont présenté une demande de remboursement à l'administration fiscale en date du 7 janvier 2015, déclarant affecter l'immeuble par eux acquis en date du 23 décembre 2014 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 conjoints PERSONNE1.)-PERSONNE2.) s'est partant réalisée au moment de l'acte notarié d'acquisition des travaux visés par la demande de remboursement, soit au 23 décembre 2014, lequel acte certifiant la quantité des travaux réalisés jusqu'à cette date.

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 conjoints PERSONNE1.)-PERSONNE2.) est intervenue en date du 23 décembre 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 24 février 2016 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.

Ayant succombé en appel, l'AED ne saurait ni se voir décharger de la condamnation à payer aux conjoints PERSONNE1.)-PERSONNE2.) 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 en obtention d'une indemnité de procédure sur base de l'article 240 du Nouveau code de procédure civile,

condamne l'AED à payer aux consorts PERSONNE1.)-PERSONNE2.) une indemnité de procédure de 1.500.- euros pour l'instance d'appel,

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