

Texte pseudonymisé

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

Arrêt N° 96/24 - IX – CIV

Audience publique du quatorze novembre deux mille vingt-quatre

Numéro CAL-2023-01028 du rôle

Composition:

Danielle POLETTI, premier conseiller président,
Françoise WAGENER, premier conseiller,
Marie-Anne MEYERS, conseiller,
Gilles SCHUMACHER, greffier.

E n t r e :

- 1) **L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA**, représentée par son directeur actuellement en fonctions, ayant sa direction à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,
- 2) **L'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG**, représenté par son ministre d'Etat ayant ses bureaux à L-1341 Luxembourg, 2, place Clairefontaine, poursuites et diligences de Monsieur le Directeur de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA, représentée par son directeur actuellement en fonctions, ayant sa direction à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

appelants aux termes d'un exploit de l'huissier de justice suppléant Kelly FERREIRA SIMOES, en remplacement de l'huissier de justice Martine LISE de Luxembourg du 20 septembre 2023,

comparant par la société anonyme ARENDT & MEDERNACH, inscrite à la liste V du Tableau de l'Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg, représentée aux fins des présentes par Maître Jean-Luc PUTZ, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg,

e t :

- 1) **PERSONNE1.**), demeurant à L-ADRESSE1.), et son épouse,
- 2) **PERSONNE2.**), demeurant à L-ADRESSE1.),

intimés aux termes du prédit exploit FERREIRA SIMOES du 20 septembre 2023, comparant par Maître Nicky STOFFEL, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg.

LA COUR D'APPEL :

Exposé du litige

Selon le jugement attaqué, PERSONNE1.) et son épouse PERSONNE2.) (ci-après *les époux PERSONNE1.*), propriétaires d'un immeuble de rapport, sis à L-ADRESSE2.), avaient introduit le 23 décembre 2020 une réclamation contre douze décisions de refus émises le 2 décembre 2020 par l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA (ci-après *l'AEDT*) de voir appliquer un taux de TVA super-réduit de 3% aux travaux effectués dans chacun des logements sis au rez-de-chaussée, au premier et au second étage dudit immeuble. Le directeur de l'AEDT avait rejeté cette réclamation le 27 avril 2021 au motif que lesdits travaux n'étaient pas des travaux de rénovation, mais des travaux de création de nouveaux logements que le propriétaire de l'immeuble n'envisageait pas d'occuper à des fins d'habitation principale.

Suite au rejet de cette réclamation, les époux PERSONNE1.) ont fait donner assignation devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg à l'AEDT et à l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG (ci-après *l'ETAT*) principalement aux fins d'annulation, sinon de réformation tant de la décision directoriale de rejet du 27 avril 2021 que des douze décisions de refus émises le 2 décembre 2020 par l'AEDT et subsidiairement, pour voir constater qu'ils sont en droit de bénéficier du taux super-réduit de 3% pour les travaux projetés.

Par jugement N° 2023TALCH14/00132 du 5 juillet 2023, le tribunal a dit la demande recevable, l'a dite partiellement fondée en tant que dirigée contre l'AEDT, partant a annulé la décision directoriale du 27 avril 2021, a dit irrecevable la demande en tant que dirigée contre l'AEDT en ce qu'elle tend à l'annulation sinon à la réformation des décisions prises le 7 décembre 2020, a renvoyé le dossier devant l'AEDT, a débouté toutes les parties de leurs demandes basées sur l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile et a condamné l'ETAT et l'AEDT aux frais et dépens de l'instance.

Pour statuer ainsi, les juges de première instance ont relevé que les parties étaient en désaccord sur la qualification à donner aux travaux entrepris.

En effet, l'AEDT et l'ETAT qualifiaient les travaux de travaux de création de logement, qui ne bénéficiaient plus de l'application du taux de TVA super-réduit de 3% depuis le 1^{er} janvier 2015 pour le cas où, comme en l'espèce, le logement n'était pas affecté à des fins d'habitation principale dans le chef du propriétaire du logement, tandis que les époux PERSONNE1.) qualifiaient les travaux de travaux de rénovation, qui pouvaient toujours bénéficier de l'application du taux de TVA super-réduit de 3%, même si le logement n'était pas occupé à des fins d'habitation principale par le propriétaire lui-même.

Pour toiser le litige, les juges de première instance se sont référés aux articles 5 et 6 du règlement grand-ducal modifié du 30 juillet 2002 concernant l'application de la TVA à l'affectation d'un logement à des fins d'habitation principale et aux travaux de création et de rénovation effectuées dans l'intérêt de logements affectés à des fins d'habitation principale et fixant les conditions et modalités d'exécution y relatives définissant les notions de création et de rénovation de logement (ci-après le RGD).

Par la suite, les juges de première instance ont écarté toute référence à d'autres règles telles qu'urbanistiques, immobilières, économiques respectivement culturelles et décidé qu'il y avait lieu d'appliquer et d'interpréter les textes applicables tel qu'ils sont rédigés.

Ils ont ainsi retenu que l'application d'un taux de TVA réduit, respectivement d'un taux super-réduit constitue une règle d'exception qui doit être interprétée de manière restrictive, de sorte que les époux PERSONNE1.), en leur qualité de propriétaires non-occupants, ne peuvent prétendre à l'application du taux de TVA super-réduit de 3% que pour autant que les travaux entrepris par leurs soins sont à qualifier de travaux de rénovation de logement au sens de l'article 6 du RGD.

Ils ont ensuite entrepris de déterminer si les travaux litigieux sont à qualifier de travaux de rénovation au sens de l'article 6 précité, version des faits adoptée par les époux PERSONNE1.) ou de travaux de création au sens de l'article 5 du RGD, position soutenue par l'AEDT et l'ETAT.

Le tribunal a encore souligné que la nature des travaux effectués ne permettait pas à elle seule de retenir ou d'écarter la qualification de rénovation, dès lors que les travaux énumérés à l'article 5 du RGD pouvaient entrer en ligne de compte aussi bien pour caractériser des travaux de rénovation que pour caractériser des travaux de création, et que le critère de distinction essentiel pour caractériser des travaux de rénovation ne résidait partant pas dans la nature des travaux entrepris, mais dans leur envergure et leur finalité, en ce que seuls étaient visés par l'article 6 du RGD les travaux substantiels d'amélioration.

Les juges de première instance ont ensuite conclu sur base des éléments en leur possession que les époux PERSONNE1.) avaient fait procéder à des travaux d'envergure qui avaient eu pour objet et pour effet d'améliorer le confort et la sécurité des unités de logement ayant existé avant l'exécution des travaux, travaux répondent ainsi à la notion de « *travaux substantiels d'amélioration* » au sens des dispositions de l'article 6 du RGD.

Ils ont alors analysé les moyens invoqués par l'AEDT et par l'ETAT consistant à dire que les travaux devraient néanmoins être qualifiés de travaux de création, en retenant que la charge de la preuve de la qualification des travaux litigieux en tant que travaux de création leur incombait, étant donné que les travaux entrepris répondaient a priori à la notion de « *travaux substantiels d'amélioration* ».

Le tribunal a écarté le moyen de l'AEDT et de l'ETAT consistant à dire qu'il y avait eu création de logement au sens de l'article 5 du RGD par le fait de la destruction des trois unités de logement préexistantes et la naissance de douze unités de logement nouvelles, au motif que le changement de l'agencement de l'immeuble, soit en transformant une maison en plusieurs appartements, respectivement en réduisant la taille des appartements existants, soit en transformant plusieurs appartements en une maison, respectivement en augmentant la taille des appartements existants, sans pour autant toucher à la surface et au gabarit de l'immeuble existant, ne pouvait être considéré comme travaux de création au sens de l'article 5 du RGD.

Se référant à un arrêt de la Cour d'appel du 9 novembre 2022 (rôle n° CAL-2021-00665), les juges de première instance ont rappelé que la notion de logement, figurant au règlement grand-ducal précité déjà avant la réforme susmentionnée, à laquelle se réfèrent les parties défenderesses, n'a pas été définie en vue de distinguer les travaux de création et les travaux de rénovation de sorte qu'il n'était pas prévu de se placer en la matière sur l'individualisation de l'unité distincte pour opérer la catégorisation en tant que travaux de création ou travaux de rénovation. Par conséquent, ils ont pris en considération les travaux entrepris par les époux PERSONNE1.) en leur globalité.

Les juges de première instance en ont déduit qu'il n'y avait dès lors pas eu création de logement, mais rénovation et ont annulé la décision directoriale du 27 avril 2021 et renvoyé le dossier devant l'AEDT aux fins de de l'émission d'une nouvelle décision.

Contre ce jugement qui leur a été signifié le 16 août 2023, appel a été interjeté par l'AEDT et l'ETAT par exploit d'huissier du 20 septembre 2023.

L'instruction a été clôturée par ordonnance du 3 juin 2024. Les mandataires des parties ont été informés que l'affaire serait plaidée à l'audience du 25 septembre 2024. L'affaire a été prise en délibéré à la même date.

La Cour donne à considérer que la présente procédure a été instruite suivant la mise en état simplifiée, prévue aux articles 222-1 et suivants du Nouveau Code de procédure civile.

Discussion

Suivant le dernier état de leurs conclusions, reprenant la teneur de leur acte d'appel du 16 août 2023, l'AEDT et l'ETAT concluent, par réformation, à voir faire droit à leur argumentation de défense développée en première instance et à voir déclarer la demande des époux PERSONNE3.) en annulation ou en réformation

de la décision du 27 avril 2021 du Directeur de l'AEDT non fondée et à voir dire qu'il n'y a pas lieu à renvoi du dossier devant l'AEDT.

Elles demandent enfin chacune l'allocation d'une indemnité de procédure de 5.000.- euros pour chacune des deux instances et la condamnation des parties intimées aux frais et dépens des deux instances.

Pour voir statuer dans ce sens, et après avoir rappelé le contexte général du litige, elles développent, en substance, les moyens tirés de leur argumentation déjà exposée devant le tribunal et tendant à voir retenir qu'il y a eu création de nouvelles unités de logement par les travaux entrepris par les parties intimées.

Ils reprochent aux juges de première instance d'avoir écarté la notion de création de logement sans avoir eu égard à la définition inscrite à l'article 4 du RGD, précisant que le logement consiste en « *tout immeuble ou partie d'immeuble représentant une unité distincte susceptible d'être habitée à titre principal, y compris les parties communes intérieures qui en sont les accessoires [...]* ».

Le tribunal n'aurait tenu compte que de l'immeuble dans sa globalité et de son usage, sans prendre en considération que les concepts de création et de rénovation se rapporteraient uniquement au logement, c'est-à-dire à une unité distincte prise individuellement.

Le principe d'unité distincte serait également repris dans le règlement grand-ducal du 7 mars 1980, déterminant les limites et conditions de l'exercice du droit d'option pour l'application de la TVA aux opérations immobilières. Aux termes de l'article 2 de ce règlement, l'immeuble serait défini en tant qu'« *immeuble ou partie d'immeuble représentant une unité distincte susceptible d'une jouissance privative, y compris les parties communes qui en sont les accessoires, ainsi que les droits réels se rapportant à cet immeuble* ».

En matière de TVA, il y aurait lieu d'appliquer le principe de l'individualité de l'unité, tant en ce qui concerne l'exercice du droit d'option qu'en ce qui concerne la présente matière.

Le principe d'individualité de l'unité distincte aurait été repris en matière de l'exercice du droit d'option dans un arrêt de la Cour d'appel du 25 mars 2009 (N° de rôle 28978), suivant lequel deux activités commerciales (locataire et sous-locataire) exercées indépendamment dans deux parties distinctes d'un immeuble constituent deux unités distinctes susceptibles de jouissance privative et sont à examiner séparément au regard de la demande d'option pour l'application de la TVA.

De même, l'individualité de chaque espace privatif au sein d'un immeuble serait reprise dans le cadastre vertical, de sorte que la notion d'unité serait en phase avec la réalité cadastrale.

D'après les parties appelantes, il conviendrait donc de déterminer si les travaux ont abouti à la création de nouveaux logements eu égard au critère de la notion d'unité et non de globalité.

Or selon, les parties appelantes, l'immeuble concerné aurait été composé de trois appartements (RDC, 1^{er} et 2^e étage), c'est-à-dire de trois unités distinctes avant les travaux, de sorte que la notion de création ou de rénovation devrait s'apprécier au niveau de chaque unité distincte, c'est-à-dire au niveau de chaque appartement. Il ne saurait ainsi être contesté que les trois appartements ont été supprimés afin de créer 12 nouvelles unités de logement, de sorte que les travaux entrepris devraient être qualifiés de travaux de création.

Il ne s'agirait donc pas d'un simple réaménagement de l'intérieur d'une unité dans la mesure où celle-ci aurait perdu toute existence et se serait fondue avec d'autres unités.

Un simple réaménagement de ces appartements aurait consisté au sens de la loi sur la TVA en des travaux réalisés au sein de chaque appartement, sans en modifier la structure.

Les travaux entrepris seraient dès lors à qualifier de construction de nouvelles unités de logement. En effet, la définition du logement en tant qu'unité distincte amènerait à devoir considérer comme création de logement aussi bien les travaux ayant eu pour effet d'augmenter le nombre d'unités que les travaux ayant eu pour effet de réduire le nombre d'unités.

Les parties appelantes ajoutent que pour prendre leur décision les juges de premier degré se seraient référés à un arrêt de la Cour d'appel du N° CAL-2021-00665 du 9 novembre 2022 qui a néanmoins été cassé par un arrêt de la Cour de cassation N° CAS-2023-00011 du 30 novembre 2023, au motif qu'une telle affirmation liée à la notion de globalité méconnaît la définition même d'un logement comme indiquée sous l'article 4 du RGD qui constitue le référentiel fondamental en la matière. On ne saurait ainsi discuter de la création de nouveaux logements sans avoir tout d'abord délimité cette notion de logement.

Le tribunal aurait dès lors à tort placé la notion d'unité de logement au niveau du bâtiment dans son ensemble au lieu de la placer au niveau de l'espace individualisé d'une jouissance privative au sein d'un bâtiment. Cette démarche serait contraire aux principes bien établis en matière de TVA.

Elles critiquent ensuite le tribunal d'avoir entrepris de distinguer des travaux de rénovation (au sens de l'article 6 du RGD) des travaux de création en s'attachant à tort à deux éléments, à savoir l'envergure et la finalité des travaux, et en retenant que ne peuvent être qualifiés de travaux de rénovation que des travaux substantiels d'amélioration. La notion d'envergure des travaux ne pourrait être considérée comme un critère en tant que tel dans la mesure où l'article 6 sous son alinéa 2 définit ces travaux substantiels comme étant ceux listés sous l'article 5, alinéas 2 et 3 du RDG. De même, le renvoi de l'article 6 à l'article 5 démontrerait que ce ne serait pas l'envergure à elle seule qui permettrait de faire basculer les travaux vers l'une ou l'autre qualification, de sorte que le critère d'envergure des travaux serait à écarter.

Les juges de première instance ont encore retenu que l'objectif des travaux a eu pour effet d'améliorer le confort et la sécurité des unités de logement sans autre précision.

Or, en prenant en compte l'envergure des travaux, nonobstant toute modification du logement en tant que tel, et en motivant leur décision par le fait que la notion de logement ne peut constituer le critère de qualification des travaux dans la mesure où cette notion existait avant la réforme du régime TVA en matière de logement, toujours en se basant sur l'arrêt de la Cour d'appel précité, ces mêmes juges auraient fait fi du fait que quand bien même cette notion n'aurait pas été introduite lors de la mise en place de la distinction entre création et rénovation, tout ce régime TVA se baserait néanmoins sur cette notion de logement.

Elles ajoutent que les travaux en cause auraient pu être qualifiés de rénovation s'il s'agissait de travaux substantiels sur un logement et donc sur une unité individuelle, définie par 4 murs et dont l'accès est réservé à l'occupant et qui aurait dû subsister après ces travaux, mais que les travaux en cause auraient eu pour effet de détruire les 3 unités préexistantes pour créer 12 nouvelles unités.

A cet égard, les juges de première instance auraient ajouté un nouvel élément de confusion en opérant un renversement de la charge de la preuve au préjudice de l'AEDT, alors qu'il appartiendrait à la personne réclamant le régime de faveur de 3%, en l'occurrence, les parties intimées, de prouver que ces conditions sont réunies et non à l'AEDT d'apporter la preuve que le régime standard est d'application.

Les parties appelantes reprochent enfin au tribunal d'avoir abordé la question de la création d'un logement telle que visée par l'article 5 du RGD en se limitant à une notion générale de création sans faire aucune référence à la définition fournie dans ledit article 5 du RGD.

Les époux PERSONNE3.) se rapportent à prudence de justice en ce qui concerne la recevabilité de l'appel en la pure forme.

Au fond, et après avoir donné leur version des faits qui est restée la même qu'en première instance, ils font valoir que ce serait à bon droit que les juges de première instance auraient retenu que les travaux entrepris étaient à qualifier de travaux de rénovation tels que définis à l'article 6, alinéa 1^{er}, point 2 du RGD. Le jugement serait ainsi à confirmer en ce qu'il a retenu qu'en l'espèce, il n'y avait pas eu création de logements, mais rénovation d'unités de logement.

En l'espèce, les travaux entrepris ne pourraient être qualifiés de « *construction de nouveaux logements* », ou de « *transformation en logements* », ou encore « *d'agrandissement d'un logement existant* ».

Ces travaux n'auraient pas consisté en des travaux de construction, le bâtiment ayant existé avant les travaux de transformation. Les parties intimées expliquent qu'elles auraient simplement converti les trois logements existants en douze logements, sans cependant augmenter le volume de l'habitation et sans créer des annexes. Ce faisant, elles n'auraient pas créé de logements, car pour créer,

selon elles, il aurait fallu qu'il n'y ait pas eu de logements antérieurement. Il ne faudrait pas se référer à la notion d'unité de logement en matière d'option pour l'application de la TVA citée par les parties appelantes.

Ces travaux ne pourraient également pas être qualifiés de travaux de transformation, étant donné que l'immeuble résidentiel aurait été affecté principalement au logement avant les travaux et qu'il n'y aurait eu aucun changement de destination de l'immeuble ou d'une partie de l'immeuble, affectée auparavant à d'autres fins.

Le référentiel à prendre en considération en l'espèce serait l'immeuble tout entier, compte tenu du fait que l'immeuble tout entier aurait été rénové et serait resté strictement identique quant à son gabarit et quant à son affectation.

Les travaux ne constitueraient pas non plus un « *agrandissement* ». En effet, les travaux entrepris n'auraient pas abouti à la création de nouvelles surfaces supplémentaires préexistantes, de sorte qu'il n'y aurait pas eu création de logement, mais simplement rénovation.

Pour toutes ces raisons, l'arrêt de cassation du 30 novembre 2023 ne serait pas transposable au présent cas d'espèce.

Pour étayer leur position, les parties intimées se livrent ensuite à de grands développements basés sur des concepts de fiscalité directe et indirecte, ainsi que de droit immobilier pour expliquer la notion de rénovation. Elles se réfèrent également à des définitions données par le Larousse Dictionnaire des synonymes pour distinguer entre rénovation et renouvellement.

Elles concluent leur analyse en critiquant enfin le raisonnement des parties adverses dans la mesure où leurs douze demandes ont été rejetées, alors qu'il serait constant en cause qu'à chaque étage concerné au moins un appartement préexistant serait conservé.

Les parties intimées sollicitent finalement une indemnité de procédure de 5.000.- euros pour l'instance d'appel.

Appréciation de la Cour

- Recevabilité de l'appel

Dans la mesure où l'appel n'est pas autrement contesté et qu'un moyen d'irrecevabilité à soulever d'office par la Cour n'est pas donné, il y a lieu de retenir que celui-ci est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délais de la loi.

- Au fond

En ce qui concerne le fond, les juges de première instance ont fait une exacte relation des faits à la base du litige à laquelle la Cour renvoie pour la faire sienne dans son intégralité.

Il est constant en cause que les parties appelantes ont fait procéder à des travaux d'envergure dans leur immeuble qui, avant les travaux, se composait de trois grands appartements répartis sur trois étages (RDC, 1^{er} et 2^e étage) et de trois petits logements situés dans les mansardes, tous destinés à l'habitation par des tiers.

Les travaux litigieux entrepris ont donc consisté à subdiviser les trois grands appartements en quatre appartements par étage, soit en douze unités, les trois unités du 3^e étage ayant été conservées (à noter que ces trois derniers logements ne sont pas en cause).

Le litige porte ainsi essentiellement sur les conditions d'octroi du taux super-réduit de TVA de 3% pour les travaux affectant les trois grands appartements. Plus particulièrement, c'est la qualification en tant que travaux de rénovation retenue par les juges du premier degré pour les travaux en cause ayant entraîné une augmentation du nombre d'unités d'habitation de 3 à 12 qui est contestée.

Il convient de prime abord de rappeler les dispositions légales applicables.

Aux termes de l'article 40, premier paragraphe, point 2°, de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la loi TVA), « *dans les limites et sous les conditions à déterminer par règlement grand-ducal, la taxe sur la valeur ajoutée est perçue :*

« [...] »

2° au taux super-réduit, pour les livraisons de biens et les prestations de services ainsi que pour les acquisitions intracommunautaires et importations de biens, tels que ces biens et services sont désignés à l'annexe B de la présente loi ».

Depuis le 1^{er} janvier 2015, l'annexe B indique les positions suivantes :

« 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 ».

Le champ d'application matériel du taux super-réduit a ainsi connu une restriction à partir du 1^{er} janvier 2015, dès lors que sont exclus de la faveur du taux de TVA super-réduit de 3% des travaux qualifiés de création de logement et effectués par le propriétaire à des fins d'habitation par des tiers.

Il n'est pas contesté que ces nouvelles dispositions s'appliquent *ratione temporis* aux époux PERSONNE3.).

Tant l'article 40, premier paragraphe, point 2°, de la loi TVA que le point 22° de l'annexe B indiquent que l'application du taux super-réduit de 3% se fait « *dans les limites et sous les conditions à déterminer par règlement grand-ducal* ».

Il est constant en cause que le règlement grand-ducal visé dans ces textes est le 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 (ci-après le RGD).

Il en découle que les différentes notions figurant au point 22° de l'annexe B s'entendent telles qu'elles sont définies dans le prédict RGD.

Ce règlement comporte les définitions suivantes qui sont pertinentes pour la présente affaire :

« *Article 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, par le biais de la création ou de la rénovation dudit logement.

Article 4 :

Par logement on entend, au sens du présent règlement, tout immeuble ou partie d'immeuble représentant une unité distincte susceptible d'être habitée à titre principal, y compris les parties communes intérieures qui en sont les accessoires.

[...]

Article 5 :

Par création d'un logement on entend, au sens du présent règlement, les opérations suivantes effectuées dans l'intérêt d'une affectation à des fins d'habitation principale au sens de l'article 3 dans le chef du propriétaire :

1. la construction d'un logement ;

2. la transformation en logement d'un immeuble ou d'une partie d'immeuble affectés auparavant à d'autres fins ;

3. l'agrandissement d'un logement existant ;

4. la construction, la transformation ou l'agrandissement de garages et d'emplacements pour voiture attenants ou séparés mais situés à proximité du logement, à condition d'être utilisés avec le logement par le propriétaire du logement.

[...]

Article 6 :

Par rénovation d'un logement au sens du présent règlement on entend les travaux suivants effectués dans l'intérêt d'une affectation à des fins d'habitation principale au sens de l'article 3 dans le chef du propriétaire du logement ou dans le chef d'une personne autre que le propriétaire :

1. les travaux substantiels d'amélioration réalisés consécutivement à l'acquisition d'un logement et achevés dans un délai de cinq ans à partir de cette acquisition,

2. les travaux substantiels d'amélioration d'un logement dont la construction date de vingt ans au moins au début desdits travaux, achevés dans un délai de deux ans à partir de leur commencement, à condition

a) qu'ils fassent partie de l'énumération figurant à l'article 5, alinéas 2 et 3, ou
b) qu'il s'agisse des travaux suivants: construction ou démolition de murs intérieurs de séparation, percée de nouvelles portes ou fenêtres, murage de portes ou fenêtres existantes. »

Ce RGD a été modifié à 7 reprises par des règlements grand-ducaux postérieurs :

- * Règlement grand-ducal du 7 avril 2005 (Mémorial A n° 50 de 2005)
- * Règlement grand-ducal du 9 décembre 2008 (Mémorial A n° 183 de 2008)
- * Règlement grand-ducal du 21 décembre 2012 (Mémorial A n° 270 de 2012)
- * Règlement grand-ducal du 29 mars 2013 (Mémorial A n° 61 de 2013)
- * Règlement grand-ducal du 19 décembre 2014 (Mémorial A n° 258 de 2014)
- * Règlement grand-ducal du 19 décembre 2020 (Mémorial A n° 1070 de 2020)
- * Règlement grand-ducal du 23 décembre 2022 (Mémorial A n° 656 de 2022)

La définition du logement contenue dans le RGD n'a pourtant pas été modifiée, de sorte qu'en matière de TVA, le logement se définit toujours comme « *une unité distincte susceptible d'être habitée à titre principal* ».

En ce qui concerne la véritable intention du législateur qui avait présidé à la modification du régime de la TVA-logement en 2014, il y a lieu de constater que les éléments publiquement disponibles ne permettent pas de la cerner. Le projet de loi n° 6720 aboutissant à la loi budgétaire du 19 décembre 2014 se limite à

énoncer que « *Le point 3° du paragraphe (4) a pour objet d'assurer que l'application du taux super-réduit de trois pour cent en matière de logement soit désormais réservée aux seuls logements servant d'habitation principale dans le chef du propriétaire du logement. Ne bénéficient ainsi plus de la faveur fiscale les logements mis à la disposition de tiers, à l'exception toutefois des travaux de rénovation effectués en rapport avec ces logements.* ». Le commentaire des articles se limite ainsi à paraphraser le contenu de la disposition projetée. Les travaux parlementaires consécutifs ne permettent pas plus de cerner l'objectif poursuivi. La Chambre des salariés (doc. parl. n° 6720/01A), la Chambre de commerce (doc. parl. n° 6720/1B), la Chambre des métiers (doc. parl. n° 6720/01D) et la Chambre des Fonctionnaires et Employés publics (doc. parl. n° 6720/01E) s'étaient interrogée sur les effets (indésirables) que la mesure pourrait avoir sur le marché de l'immobilier et pour les particuliers. Le Conseil d'Etat s'était limité à des observations rédactionnelles (doc. parl. n° 6720/02).

Le projet de règlement grand-ducal aboutissant au règlement grand-ducal du 19 décembre 2014 se limitait de même à énoncer que « *L'article 1^{er} du présent projet de règlement grand-ducal vise à adapter la réglementation existante en matière de TVA-logement de manière à la mettre en concordance avec les modifications afférentes que le projet de loi budgétaire est destiné à apporter en la matière. Il s'agit d'assurer que dorénavant l'application du taux super-réduit soit limitée à la construction de logements servant à l'occupation principale dans le chef du propriétaire, les logements mis à la disposition de tiers étant ainsi exclus. Le régime actuel en relation avec les travaux de rénovation reste néanmoins maintenu dans son intégralité* ». L'avis du Conseil d'Etat n° Avis 50.839-50.843 du 9 décembre 2014 n'apporte pas plus de précisions.

Il n'y a dès lors pas lieu de s'attacher plus avant sur les commentaires des parties quant aux éventuelles intentions véritables du législateur, mais d'appliquer et d'interpréter les textes tels qu'ils sont actuellement rédigés.

La Cour relève d'abord que c'est à bon droit que les parties intimées font plaider que toute règle d'exception doit être interprétée de façon restrictive.

L'article 40, paragraphe 1 de la loi TVA précise les cas limitatifs pour lesquels il est possible d'appliquer le taux super-réduit. Le paragraphe 2 rappelle qu'en dehors de ces hypothèses, le taux d'application est le taux normal. Il y a donc présomption que le taux applicable est le taux normal et la personne qui souhaite bénéficier du taux super-réduit doit renverser cette présomption en rapportant la preuve qu'elle remplit une des hypothèses de l'article 40, paragraphe 1 de la loi TVA.

Le tribunal est dès lors à approuver en ce qu'il a dit que les époux PERSONNE3.) en leur qualité de propriétaires non-occupants ne peuvent partant se prévaloir de l'application du taux de TVA super-réduit que pour autant que les travaux entrepris par leurs soins puissent être qualifiés de travaux de rénovation au sens de l'article 6 du RGD.

C'est encore à juste titre que le tribunal a retenu que l'évocation par l'article 6, alinéa 1^{er} des travaux énumérés à l'article 5, alinéa 2 du RGD est sans incidence

aucune sur la question de la qualification des travaux, dès lors que cette énumération s'applique de façon identique aussi bien en matière de création que de rénovation de logement et qu'aucune conclusion ne peut partant en être tirée pour opérer la qualification afférente.

La principale critique opposée aux juges de première instance est d'avoir fait abstraction, pour distinguer entre des travaux de création (visés à l'article 5 du RGD) et des travaux de rénovation (visés à l'article 6 du RGD), de la notion de logement en tant qu'« *unité distincte susceptible d'être habitée à titre principal* » (telle que figurant à l'article 4 du RGD) et d'avoir ce faisant apprécié les travaux litigieux dans leur globalité.

Malgré une énumération limitative des opérations visées et la référence à la notion de « *logement au sens du RGD* » dans chacune des catégories visées (cf. articles 5 et 6 du RGD), ces mêmes juges ont appliqué d'autres critères en se basant notamment sur le sens commun de la notion de création, au motif que lors de la rédaction du RGD en 2002, la notion de logement n'a pas été définie dans l'optique de pouvoir opérer la distinction entre travaux de création et travaux de rénovation.

Pour ce faire, les juges de première instance se sont référés à un arrêt n°143/22 rendu par la Cour d'appel en date du 9 novembre 2022 (n° CAL-2021-00665 du rôle) ayant eu à statuer sur un cas similaire. Dans cette espèce, une personne avait fait effectuer des travaux à son immeuble de rapport lequel comprenait initialement un local commercial au rez-de-chaussée et quinze unités de logement réparties sur les trois étages destinés à l'habitation et à la suite des travaux, un local commercial au rez-de-chaussée, une unité de logement au premier étage et deux unités de logement sur chacun des deuxième et troisième étages. Le Directeur de l'AEDT avait refusé l'application du taux de TVA super-réduit aux travaux effectués dans l'immeuble concerné, au motif que les travaux effectués ne constituaient pas des travaux de rénovation, mais des travaux de création de logements affectés à des fins d'habitation principale dans le chef d'une personne autre que le propriétaire du logement, comme en l'espèce. Saisi du litige, le tribunal avait, par jugement du 28 avril 2021, annulé la décision du directeur de l'AEDT et renvoyé le dossier devant l'AEDT. De ce jugement l'AEDT et l'ETAT avaient régulièrement relevé appel. La Cour confirma, nonobstant l'argumentation des parties appelantes (identique à celle présentée dans le présent litige), le jugement entrepris. Cet arrêt a fait l'objet d'un pourvoi en cassation.

Dans un arrêt N° 132 / 2023 du 30 novembre 2023 (Numéro CAS-2023-00011 du registre), la Cour de cassation a répondu sur les trois premiers moyens de cassation réunis « *tirés de la violation, sinon du refus d'application, sinon de la fausse application, sinon de la fausse interprétation des articles 4 alinéa 1^{er}, 5 alinéa 1^{er} et 6 du RGD* » ce qui suit :

« *La notion de « création d'un logement » au sens des articles 4, alinéa 1^{er}, et 5, alinéa 1^{er}, combinés du règlement grand-ducal est une notion particulière au droit de la TVA qui ne fait pas référence aux conditions ayant trait aux dimensions minimales d'un logement, prévues par la réglementation communale de*

l'urbanisme. Le règlement grand-ducal définit, en son article 4, alinéa 1^{er}, le logement comme une « unité distincte susceptible d'être habitée à titre principal », sans autres conditions.

Par conséquent, la réunion de la surface de plusieurs logements antérieurs en un nombre moins important de logements nouveaux relève de la notion de création de logements au sens du règlement grand-ducal alors même que la situation antérieure à cette réunion n'était pas conforme à la réglementation urbanistique en vigueur. En décidant le contraire, les juges d'appel ont violé l'article 5, alinéa 1^{er}, du règlement grand-ducal.

La création d'un logement s'oppose, aux termes du règlement grand-ducal, à la simple rénovation d'un logement. En retenant d'autres critères que ceux limitativement énumérés à l'article 6 du règlement grand-ducal afin de conclure à une rénovation de logement, tels « l'envergure et l'amélioration du confort et de la sécurité » et « l'accapuration d'un espace, qui n'était pas déjà affecté à des fins d'habitation avant les travaux » et de rejeter la qualification de création de logements, les juges d'appel ont également violé cette disposition du règlement grand-ducal.

Il s'ensuit que l'arrêt encourt la cassation. (...) »

Contrairement à ce que font plaider les parties intimées les enseignements de l'arrêt de cassation précité sont parfaitement transposables au présent cas de figure.

En effet, du fait que la rénovation consiste en des travaux d'amélioration de logements, l'immeuble visé doit d'abord avoir été, avant les travaux, un logement. Ensuite, ce logement doit, en tant que tel, être amélioré, cette amélioration pouvant consister dans la transformation, le réaménagement, sauf que la structure du logement ainsi que sa surface ne peuvent être modifiées.

Ainsi, le fait de transformer un nombre déterminé de logements en un nombre plus réduit de logements ou en un seul logement constitue, comme l'a retenu la Cour de cassation, une création de logement(s).

A l'inverse, toujours au regard de la rénovation, un logement ne peut également pas être transformé en plusieurs autres logements, une maison unifamiliale ne peut ainsi être transformée en plusieurs appartements, ni un appartement en d'autres appartements. Quant à l'agrandissement d'un logement, il ne constitue pas une rénovation mais une création de logement.

Il se pourra éventuellement qu'on se trouve, au regard d'un même immeuble, à la fois en présence d'une création et d'une rénovation. Dans un tel cas tout devra être aménagé de manière à pouvoir appréhender séparément les deux situations.

C'est le cas en l'espèce, où les travaux relatifs aux appartements mansardes relèvent de la rénovation (raison pour laquelle le taux super-réduit réclamé par

les parties intimées a été accordé par l'AEDT) et les travaux relatifs aux appartements des RDC, 1^{er} et 2^e étage relèvent de la création.

Cette interprétation est encore en accord avec la jurisprudence administrative [il a ainsi été jugé qu'un projet de transformation par reconstruction majeure dépasse le cadre spécifique d'une rénovation, consistant à remettre à neuf un immeuble vétuste, de sorte que l'hypothèse d'une simple rénovation est à écarter, et ce même si la nouvelle construction respecte le gabarit de la bâtisse existante – NUMERO1.) (25841); NUMERO2.) (26595, c. 5-4-11, NUMERO3.); CA 26-4-18 (40491C)].

Contrairement aux juges de première instance, la Cour estime dès lors que les parties intimées ne sont pas en droit de se prévaloir de l'application du taux de TVA super-réduit pour les travaux affectant les trois grands appartements, de sorte que la décision du directeur de l'AEDT du 27 avril 2021 est justifiée.

Au vu de ces développements, il devient superflu d'analyser les autres arguments développés par les parties sur ce point.

L'appel est partant à déclarer fondé de ce chef et il y a dès lors lieu à réformation du jugement entrepris.

- *Demandes accessoires*

Ni les parties appelantes, ni les parties intimées n'invoquant, ni a fortiori ne démontrant de raison impliquant l'inexactitude de la décision de première instance les ayant déboutés de leur demande en obtention d'une indemnité de procédure, il convient en conséquence de confirmer le jugement entrepris sur ce point.

Au vu de l'issue du litige, la demande des parties intimées en allocation d'une indemnité de procédure pour l'instance d'appel est à rejeter.

Comme les parties appelantes restent en défaut de rapporter la preuve de la condition d'iniquité requise par l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile, leur demande en allocation d'une indemnité de procédure pour l'instance d'appel doit également être rejetée.

Les parties intimées succombant à l'instance et devant supporter les dépens, il y a encore lieu de décharger les parties appelantes de la condamnation au paiement des frais et dépens prononcée à leur encontre en première instance.

C'est encore pour les mêmes raisons qu'il y a lieu de mettre à charge des parties intimées l'entièreté des frais et dépens de l'instance d'appel.

PAR CES MOTIFS

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

reçoit l'appel en la forme ;

le dit fondé ;

reformant,

dit que la décision directoriale du 27 avril 2021 est justifiée et doit être maintenue ;

partant, déclare non fondée la demande de PERSONNE1.) et de son épouse PERSONNE2.) ;

décharge l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA et l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG de toutes condamnations intervenues à leur encontre sur base du jugement entrepris ;

confirme le jugement entrepris pour le surplus ;

dit les demandes présentées par les parties sur base de l'article 240 du Nouveau Code de procédure civile en instance d'appel non fondées, en déboute ;

condamne PERSONNE1.) et son épouse PERSONNE2.) aux frais et dépens de l'instance, avec distraction au profit de la société anonyme ARENDT & MEDERNACH, représentée aux fins des présentes par Maître Jean-Luc PUTZ, avocat concluant qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.

La lecture du présent arrêt a été faite en la susdite audience publique par Madame Françoise WAGENER, premier conseiller, en remplacement de Madame Danielle POLETTI, premier conseiller président, en présence du greffier Gilles SCHUMACHER.