

**Jugement civil no 155 / 2006 (première chambre)**

Audience publique extraordinaire du vendredi douze mai deux mille six à 11.15 heures, salle 35 du Palais de Justice à Luxembourg.

**Numéro 94629 du rôle**

**Composition :**

M. Etienne SCHMIT, premier vice-président,  
Mme Martine DISIVISCOUR, juge,  
Mme Françoise WAGENER, juge, M.  
David BOUCHE, greffier.

**E n t r e :**

1. M. **A.**), employé privé, et son épouse
2. Mme **B.**), demeurant à L-(...),

parties demandereses aux termes de deux exploits de l'huissier de justice Frank SCHAAL de Luxembourg du 31 mars 2005, comparant par Maître François CAUTAERTS, avocat, demeurant à Luxembourg,

**e t :**

1. l'administration de l'enregistrement et des domaines, représentée par M. le directeur, ayant ses bureaux à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,
2. l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, représenté par le ministre d'Etat et le ministre des finances, ayant ses bureaux à L-1352 Luxembourg, 4, rue de la Congrégation, poursuites et diligences de Madame le receveur de la recette centrale à Luxembourg, ayant ses bureaux à Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

parties défenderesses aux fins du prédit exploit SCHAAL du 31 mars 2005, comparant par Maître Arsène KRONSHAGEN, avocat, demeurant à Luxembourg.

## Le Tribunal :

### 1. Les indications de procédure

M. **A.)** et son épouse Mme **B.)** ont fait donner assignation à l'administration de l'enregistrement et des domaines et à l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg (ci-après : l'Etat) à se faire représenter par un avocat, afin de voir réformer deux décisions de l'administration de l'enregistrement et des domaines notifiées le 28 décembre 2004, de voir dire que les demandeurs ont droit au taux de TVA super-réduit de 3% à concurrence de 14.375,37.- euros et de voir condamner l'Etat au remboursement de la somme de 14.375,37.- euros outre les intérêts.

L'affaire a été déposée au greffe le 22 avril 2005.

Mme le juge Françoise WAGENER a fait son rapport oral.

Maître François CAUTAERTS, avocat constitué, a conclu pour M. **A.)** et pour Mme **B.)**.

Maître Frédérique LERCH, avocat, en remplacement de Maître Arsène KRONSHAGEN, avocat constitué, a conclu pour l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines et pour l'Etat du GrandDuché de Luxembourg.

### 2. L'objet de la demande

Suivant acte reçu par-devant Me SCHUMAN, notaire, le 6 mars 2003, les époux **A.)-B.)** ont acquis en l'état futur d'achèvement, de la part de la société à responsabilité limitée PROMOTIONS TERRES NOIRES Sarl, un appartement sis à (...) au prix de 192.100.- euros ventilé comme suit :

- prix du terrain	18.684.- euros	
- prix des constructions déjà réalisées, y compris la TVA à 15%	47.045.- euros	
- prix des constructions à réaliser hors TVA	122.700.- euros	
- TVA à raison de 3%	3.681.- euros	
	-----	
	126.381.- euros	126.381.- euros
		-----
		192.100.- euros

Par décision notifiée le 14 février 2003, les époux **A.)-B.)** ont obtenu l'accord provisoire pour l'application directe du taux super-réduit de 3% sur l'acquisition d'un appartement en l'état futur d'achèvement dans une résidence à L-(...).

Les époux **A.)-B.)** exposent qu'ils auraient acquis l'immeuble en question, en vue de le donner en habitation à leur fille Mlle **C.)**. Après avoir réceptionné l'appartement, ils auraient remis les clés à leur fille qui se serait empressée d'y emménager ses affaires personnelles. Par la suite, Mlle **C.)** aurait fait part à ses parents de son souhait de ne plus habiter dans l'appartement, mais d'aller vivre chez son compagnon. Ne souhaitant pas donner l'immeuble en location, les époux **A.)-B.)** ont décidé de revendre l'immeuble à une collègue de travail de leur fille, Mme **D.)**. Par acte reçu par-devant Me d'HUART, notaire, le 10 novembre 2004, les époux **A.)-B.)** ont vendu l'appartement en cause à Mme **D.)** pour le prix de 250.000.- euros.

Par courrier posté le 24 décembre 2004 et reçu le 28 décembre 2004, les demandeurs ont reçu de l'administration de l'enregistrement et des domaines, une décision de régularisation portant sur l'équivalent de 12% de TVA sur l'acquisition de l'appartement en question, ainsi qu'une décision fixant le montant des remboursements de la taxe payée sur les travaux déjà réalisés au moment de l'acquisition à 0.-euros

Malgré une réclamation du notaire Me D'HUART du 21 février 2005 et de leur mandataire du 10 mars 2005, le directeur de l'administration de l'enregistrement et des domaines a maintenu la position de l'administration par courriers des 10 et 15 mars 2005.

Les époux **A.)-B.)** concluent à la réformation des deux décisions du 24 décembre 2004.

Le litige se situe dans le cadre de la réglementation suivante des taxes sur la valeur ajoutée : l'affectation d'un logement créé ou rénové à l'habitation principale, soit dans le chef du propriétaire, soit, moyennant location, dans le chef d'un tiers, est soumise au taux super-réduit de 3% sur le montant hors TVA du gros-œuvre fermé. En contrepartie, le propriétaire a droit à la déduction de la taxe en amont qui grève la construction. En conséquence, le propriétaire du logement a droit au remboursement d'un excédent de taxe en amont. En outre, en application de l'article 11 du règlement grand-ducal du 30 juillet 2002, le propriétaire du logement a droit à l'application directe du taux super-réduit aux travaux de création ou de rénovation qu'il réalise.

### 3. La position des époux **A.)-B.)**

Les demandeurs font valoir que l'administration de l'administration de l'enregistrement et des domaines leur refuserait le bénéfice du règlement grand-ducal du 30 juillet 2002, en considérant qu'il n'y a pas eu affectation à usage d'habitation.

Or, le règlement grand-ducal du 30 juillet 2002 ne fixant aucune durée minimale, ni aucun critère de détermination de l'affectation à usage d'habitation, les époux **A.)-B.)** auraient satisfait à la loi, par la remise des clés à leur fille et le déménagement des affaires personnelles de celle-ci. Le choix personnel ultérieur de Mlle **C.)** ne devrait pas causer préjudice aux demandeurs. L'absence de certificat de résidence ne serait d'ailleurs pas un critère de forclusion du droit de bénéficier du taux super-réduit.

En outre, si le tribunal devait admettre qu'il n'y avait pas eu affectation à usage d'habitation dans le chef des demandeurs, la première affectation de l'immeuble à usage d'habitation aurait eu lieu dans le chef de Mme **D.)** ayant installé son logement principal dans l'appartement acquis de la part des époux **A.)-B.)**.

L'article 13§2 du règlement grand-ducal du 30 juillet 2002 prévoirait expressément « l'abstraction de toute régularisation en cas de transmission à titre onéreux si le sous-acquéreur l'affecte aux fins d'habitation principale ». L'administration aurait considéré à tort et en contradiction avec ledit article que « le transfert des droits et l'exemption de régularisation ne serait effective qu'en cas d'affectation à usage d'habitation principale du premier acquéreur » et elle aurait ainsi rajouté au texte une condition qui ne s'y trouve pas.

Le même article prévoirait que le cessionnaire, c'est-à-dire l'acquéreur, doit présenter une demande pour bénéficier du remboursement et que le cessionnaire est censé continuer la personne du cédant dont il reprend les droits et obligations en matière de TVA.

La demande aurait été présentée par les époux **A.)-B.)** et Mme **D.)**, cessionnaire de tous les droits des demandeurs, serait subrogée dans ceux-ci et devrait bénéficier du taux réduit. Malgré le fait que l'article 13§3 du règlement exige une demande de la part de Mme **D.)**, les époux **A.)-B.)** soutiennent que le fait de transmettre à l'administration le formulaire requis devrait être suffisant pour « constituer une notification de la cession tant pour les droits transférés (droits au remboursement) que pour les obligations (dossier introduit précédemment et maintien de l'usage d'habitation).

Le but de la loi aurait été atteint et les demandeurs se trouveraient dans les conditions pour bénéficier du taux réduit de TVA. Les décisions de refus d'octroi du taux super-réduit et de régularisation attaquées seraient dès lors intervenues sans aucun fondement, ni justification légale.

#### 4. La position des parties défenderesses

L'administration de l'enregistrement et des domaines et l'Etat concluent à voir déclarer le recours des époux **A.)-B.)** non fondé. Ils soutiennent qu'au moment de l'introduction de leur demande d'application directe du taux de 3% de TVA, le 30 avril 2003, les demandeurs avaient déclaré que le logement serait affecté par les propriétaires à des fins d'habitation principale, moyennant location dans le chef de leur fille. Or, au moment de la revente de l'immeuble par acte du 10 novembre 2004, « la prédite condition de l'affectation par les époux **A.)-B.)** pour l'application directe du taux super réduit de TVA n'était pas remplie ».

Conformément à l'article 3 du règlement grand-ducal du 30 juin 2002, n'entrent dans le champ d'application de la réglementation discutée que les affectations des seuls logements servant à leur propriétaire ou à un locataire, d'habitation principale. Cette condition n'aurait pas été remplie par les époux **A.)-B.)**, dans la mesure où il résulterait de l'attestation testimoniale établie par Mme **C.)** même, qu'elle n'a jamais établi son habitation principale dans l'appartement acquis par ses parents, mais qu'elle y a déménagé ses affaires personnelles uniquement pendant une semaine, avant de s'installer chez son copain.

Si aucune durée minimale d'occupation n'a été prévue par le législateur, il faudrait cependant, afin d'éviter tout détournement de la loi, considérer qu'une durée minimale d'occupation doit exister pour pouvoir bénéficier du taux super-réduit de TVA. A cet égard, il y aurait lieu de renvoyer à la décision ministérielle n°I/5815 du 7 juillet 1966 retenant une durée minimale d'occupation d'une année. Or, en l'espèce la preuve de l'occupation de l'appartement d'une année, ni même la preuve d'une durée d'occupation moindre ne serait rapportée.

En outre, l'annexe prévue à l'article 13 du règlement grand-ducal ne concernerait que le cas où l'immeuble a déjà été affecté à des fins d'habitation principale avant la revente. Au moment de la vente, ladite condition d'affectation n'aurait pas été remplie, de sorte que les conditions pour bénéficier d'un avantage fiscal n'auraient pas été remplies non plus. La clause de l'acte de vente suivant laquelle la partie acquéreuse continue la personne des vendeurs s'avérerait dénuée de toute valeur, les époux **A.)-B.)** n'ayant pas rempli la condition d'affectation à des fins d'habitation principale, aucun droit ne serait ouvert en leur faveur et n'aurait dès lors pu être transmis au nouvel acquéreur.

## 5. Le bien-fondé du recours

### 5.1. Les décisions litigieuses

Par décision notifiée aux époux **A.)-B.)** le 14 février 2003, l'administration de l'enregistrement et des domaines a donné une suite favorable à la demande des demandeurs pour l'application directe du taux super-réduit de 3%. Il est indiqué dans ladite décision : « Suite à votre demande pour l'application directe du taux super-réduit en date du 07/02/2003, votre fournisseur PROMOTIONS TERRES NOIRES SARL 5, RUE DE L'EGLISE L-4732 PETANGE, a été autorisé à vous facturer un montant de 180.000,00 € (montant du devis + 10%) au taux super-réduit sous réserve des dispositions du règlement grand-ducal du 30 juillet 2002 (...). Le solde du montant-limite de la faveur fiscale de la T.V.A. (pour le logement concerné) est de 28.400,00 €. »

Le 28 avril 2003, les époux **A.)-B.)** ont formulé une demande de remboursement de la T.V.A. payée sur les constructions déjà réalisées au moment de l'acquisition de l'appartement.

Le 17 septembre 2004, les époux **A.)-B.)** ont déclaré à l'administration de l'enregistrement et des domaines que l'immeuble en question sera « transmis à titre onéreux dans les 10 ans à partir du bénéfice de la faveur fiscale ». Sur le formulaire de l'administration de l'enregistrement et des domaines signé par les époux **A.)-B.)** et par Mme **D.)**, il est indiqué que « Le logement est (sera) affecté par le cessionnaire à des fins d'habitation principale dans son propre chef ». Le formulaire précise en outre : « Le cessionnaire continue la personne du cédant dont il reprend les droits et obligations en matière de TVA, notamment en ce qui concerne la régularisation à effectuer, le cas échéant, pendant le temps de la période de régularisation restant à courir ».

Par « décision de régularisation » du 26 novembre 2004, notifiée aux époux **A.)-B.)**, suivant les déclarations des parties demanderesses, le 24 décembre 2004, l'administration de l'enregistrement et des domaines a chiffré à 14.375,37.- euros (100%) le montant de la taxe à régulariser par les demandeurs. La

décision retient « En date du 07/02/2003, un agrément No BB 0455 vous a été accordé pour un montant de 179.960 €. Par la suite vous avez vendu le logement sans que celui était affecté à l'habitation principale. Vous ne remplissez donc pas les conditions pour un agrément et logiquement la réduction (12%) dont vous avez profitée devra être reversée. D'après votre fournisseur le montant facturé à 3% s'élève à 119.794,75 €.

Par décision relative à la demande de remboursement de TVA du 30 avril 2003, notifiée, suivant les déclarations des parties demanderesses, le 24 décembre 2004, l'administration de l'enregistrement et des domaines a fixé à 0,00.- euros le montant de la taxe pris en considération en raison de l'affectation d'un logement à l'habitation principale, à 0,00.- euros la taxe en amont et à 0,00.- euros l'excédent de taxe en amont.

En réponse à la réclamation de Me d'HUART et du mandataire des parties demanderesses, M. le directeur de l'administration de l'enregistrement et des domaines a confirmé la déclaration de régularisation et la déclaration de refus de remboursement, le 10 mars 2005, en indiquant qu'un recours pouvait être formé jusqu'au 4 avril 2005.

La décision du directeur est motivée comme suit :

« L'article 3 du 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 stipule qu'est considéré comme affectation d'un logement à des fins d'habitation principale le fait de mettre un logement créé ou rénové au service d'une habitation principale, soit dans son propre chef, soit, moyennant location dans le chef d'un tiers.

Il résulte de cet article que n'entrent dans le champ d'application de cette réglementation que les affectations de seuls logements servant, à leur propriétaire ou à un locataire, d'habitation principale.

Lors de sa demande de remboursement en date du 30 avril 2003, concernant la construction d'un appartement à (...), Monsieur A.) a déclaré que l'immeuble faisant l'objet de sa demande sera affecté à des fins d'habitation principale, moyennant location à C.). Celle-ci n'a pourtant jamais occupé le prédit logement, ce qui a d'ailleurs été confirmé par Monsieur A.) lors d'un entretien téléphonique avec un des fonctionnaires du bureau compétent.

Le 10 novembre 2004, l'appartement a été vendu à Madame D.).

Au moment de la revente de l'appartement en construction, la prédite condition de l'affectation n'était donc pas remplie, par conséquent, les conditions pour bénéficier de l'avantage fiscal n'étaient pas remplies non plus.

Pour ce qui concerne votre contestation de la décision de régularisation notifiée le 3 décembre 2004, il m'importe de vous faire remarquer que l'annexe prévue à l'article 13 du règlement grand-ducal du 30

juillet 2002 précité, ne concerne que les cas où l'immeuble en cause a déjà été affecté à des fins d'habitation principale *avant* la date de la revente.

Partant, la prédite décision de régularisation au montant de 14.375,37 EUR restera maintenue.

Pour conclure, je me permets de vous signaler que la prédite procédure ne porte aucun préjudice à l'acquéreur de l'appartement qui est en droit de présenter une demande de remboursement au bureau d'imposition compétent en vue de bénéficier du remboursement de la taxe comprise dans la valeur de la construction existante au moment de la signature de l'acte authentique, conformément aux dispositions de l'article 7 du règlement grand-ducal du 30 juillet 2002. »

## 5.2. La notion d'habitation principale

Aux termes de l'article 40 paragraphe 1 point 2° de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la TVA, « dans les limites et sous les conditions à déterminer par règlement grand-ducal, la TVA est perçue au taux super-réduit de 3% pour les livraisons des biens désignés à l'annexe B de la loi ».

L'annexe B mentionne au point 21° l'affectation d'un logement à des fins d'habitation principale et au point 22°, ajouté par la loi du 30 juillet 2002 déterminant différentes mesures fiscales destinées à encourager la mise sur le marché et l'acquisition de terrains à bâtir et d'immeubles d'habitation, et portant modification : (...) 4. de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, « Certains travaux de création et de rénovation effectués dans l'intérêt d'un logement affecté à des fins d'habitation principale dans limites et les conditions à déterminer par règlement grand-ducal. »

L'article 1 du 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, dispose :

« 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. »

L'article 3 du règlement grand-ducal poursuit : « 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. »

Les articles 11 et 12 du règlement grand-ducal définissent les limites et conditions de l'application du taux super-réduit de 3% en vertu de l'annexe B, point 22°, de la loi sur la TVA.

Le but du règlement grand-ducal du 30 juillet 2002 est de favoriser la création ou la rénovation de logements mis au service d'une habitation principale.

L'article 3 du règlement grand-ducal définit comme affectation d'un logement à l'habitation principale « le fait de mettre un logement ... au service d'une habitation principale ». Il détermine deux modes de réalisation de la mise au service d'une habitation principale : la mise du logement au service d'une habitation principale par le propriétaire « dans son propre chef » ou « dans le chef d'un tiers ».

L'habitation principale, au sens du règlement, est constituée par l'habitation, en fait, soit par le propriétaire, soit par un tiers.

En outre, le règlement vise les logements qui constituent, en fait, le principal lieu d'habitation d'une personne, c'est-à-dire son lieu d'habitation le plus important, et exclut de son champ d'application, les affectations d'immeubles à une activité professionnelle ainsi qu'à une habitation secondaire.

### 5.3. L'habitation du logement des époux A.)-B.) par leur fille, Mme C.)

Les époux A.)-B.) soutiennent qu'ils auraient satisfait à la condition d'habitation principale, par la remise des clés de l'appartement à leur fille et par le déménagement des affaires personnelles de celle-ci, le règlement grand-ducal ne fixant aucune durée minimale d'habitation et aucun critère de détermination de l'affectation du logement à l'usage d'habitation.

Le propriétaire d'un logement qui demande le remboursement de la TVA, respectivement qui demande l'application directe du taux super-réduit est tenu d'établir que toutes les conditions prévues par le règlement grand-ducal, dont l'habitation à titre principal, sont remplies.

A cet égard, il convient de relever que l'absence de déclaration d'arrivée dans la commune de la part de la personne occupant l'immeuble n'a pas pour conséquence nécessaire le refus du remboursement de la TVA payée en amont, respectivement la demande de régularisation, en cas d'application directe du taux super-réduit aux travaux réalisés.

En effet, l'habitation à titre principal peut être établie par tous les modes de preuve légaux et la déclaration d'arrivée ou le certificat de résidence ne constitue qu'un élément à prendre en considération dans l'appréciation de la situation du locataire ou de la personne occupant le logement.

Dans son attestation testimoniale du 11 mars 2005, Mme C.) déclare « (...) J'ai reçu les clés de l'appartement en date du 14 août 2004 et j'y ai déménagé mes affaires personnelles durant la semaine 34, pour y vivre et y établir mon logement principal. J'ai changé d'avis la semaine suivante suite à ma décision d'aller habiter chez mon compagnon à (...). (...) »

Mme C.) se limite à déclarer qu'elle a déménagé ses « affaires personnelles » dans l'appartement acquis par ses parents, sans toutefois fournir des précisions quant à la nature des affaires y déposées, quant à « l'importance » du déménagement effectué. Elle n'indique pas si l'appartement a été entièrement meublé ou si, du moins, les meubles et affaires indispensables ou nécessaires pour « habiter » l'appartement ont été déménagés. De même, il ne résulte pas de l'attestation de Mme C.) qu'elle a effectivement habité



l'appartement, respectivement qu'elle y a régulièrement séjourné et passé ses nuits jusqu'à son changement d'avis, voire jusqu'à l'entrée en jouissance du nouvel acquéreur.

Les époux **A.)-B.)** ne produisent pas d'autre pièce tendant à établir l'habitation de l'appartement par leur fille.

Dans ces conditions, il n'est pas établi que Mme **C.)** a occupé effectivement et a résidé dans l'appartement acquis par ces parents durant un certain temps et de façon régulière.

Il n'est dès lors pas établi que ledit logement a été affecté par les époux **A.)-B.)** à l'usage d'habitation principale au sens de l'article 3 du règlement grand-ducal du 30 juillet 2002.

#### 5.4. La vente du logement des époux **A.)-B.)** et l'habitation du logement par le nouvel acquéreur, Mme **D.)**

Les époux **A.)-B.)** soutiennent ensuite que, si l'affectation à l'usage d'habitation ne devait pas être retenue dans leur chef, la première affectation de l'appartement à l'usage d'habitation aurait eu lieu dans le chef de Mme **D.)** qui y a installé son logement principal.

L'article 13 du règlement grand-ducal prévoirait expressément qu'il n'y pas lieu à régularisation si le nouvel acquéreur de l'immeuble l'affecte à des fins d'habitation principale. Ce serait dès lors à tort que l'administration a considéré que « le transfert des droits et l'exemption de régularisation ne serait effective qu'en cas d'affectation à usage d'habitation principale du premier acquéreur ». Elle aurait ainsi rajouté au texte une condition qui n'y est pas prévue.

Si les époux **A.)-B.)** ne peuvent obtenir le taux réduit, « Mme **D.)** qui est cessionnaire de tous leurs droits et est donc subrogée dans ceux-ci doit pouvoir bénéficier du taux réduit. Les époux **A.)-B.)** ne sont alors plus concernés par une éventuelle décision de l'Administration de l'Enregistrement puisque tous leurs droits et obligations ont été transmis à Madame **D.)** qui elle répond au critère de l'affectation à usage d'habitation ».

##### 5.4.1. Le cadre légal

L'article 2 du règlement grand-ducal du 30 juillet 2002 dispose : « 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. »

L'article 7 du règlement grand-ducal poursuit : « (...) En cas d'acquisition par acte authentique de constructions nouvellement érigées et n'ayant fait l'objet d'aucune affectation de quelque nature que ce soit, le prix d'acquisition est diminué des éléments du prix non grevés de la taxe sur la valeur ajoutée ainsi que des éléments du prix ne tombant pas sous le coup de l'affectation aux termes de l'article 5, alinéa 4.

La base d'imposition de l'affectation d'un logement à des fins d'habitation principale et portant sur les constructions prémentionnées est constituée par ce prix ajusté, diminué de la taxe sur la valeur ajoutée. (...)

Aux termes de l'article 13 du règlement grand-ducal : « 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 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 TVA, notamment en ce qui concerne la régularisation à effectuer, le cas échéant, pendant le temps de la période de régularisation restant à courir.

(...)

La période décennale commence à courir le 1er janvier de l'année au cours de laquelle les opérations visées à l'article 5 alinéa 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 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.

(...)

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 l'article 11 est tenu de déclarer par écrit à l'administration, dans un délai d'un mois, toute transmission ou tout changement dans l'affectation du logement concerné. » 5.4.2.

#### Appréciation

En vertu de l'article 2 du règlement grand-ducal du 30 juillet 2002, est considéré comme assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée, la personne qui réalise l'affectation d'un logement à des fins d'habitation principale.

Tel qu'il a été retenu au point 5.2. du jugement, l'habitation principale de l'immeuble, au sens du règlement, est constituée par l'habitation, en fait, soit par le propriétaire, soit par un tiers.

En conséquence, le propriétaire d'un immeuble destiné à l'habitation principale est considéré comme assujetti à la TVA, en application de l'article 2 du règlement grand-ducal, lorsqu'il réalise l'affectation de l'immeuble à l'habitation principale, soit en l'affectant lui-même à l'habitation principale, c'est-à-dire en y installant son habitation principale, soit en l'affectant à l'habitation principale dans le chef d'un tiers.

Le règlement grand-ducal du 30 juillet 2002 ne retient pas comme mode de réalisation de l'affectation du logement à l'habitation principale dans le chef du propriétaire, le fait de créer, de construire ou de rénover un immeuble et de le vendre à l'état neuf à un tiers qui y installe son habitation principale.

En vertu du règlement grand-ducal du 30 juillet 2002, ne sont pas considérés comme assujettis à la TVA « réalisant une affectation à l'habitation principale » et susceptibles, en conséquence, de bénéficier des faveurs fiscales prévues, les personnes ou les propriétaires qui construisent ou rénovent des immeubles, certes, destinés à l'habitation et qui vendent les logements achevés à des tiers à titre d'habitation principale.

En effet, en vertu de l'article 7 du règlement grand-ducal, l'acquéreur d'un logement neuf, c'est-à-dire n'ayant pas encore fait l'objet d'une quelconque affectation, est en droit de présenter une demande de remboursement de la TVA comprise dans la valeur de la construction existante au moment de la signature de l'acte de vente.

Le règlement grand-ducal considère dès lors que la personne qui acquiert un logement à l'état neuf et l'affecte à l'habitation principale conformément à l'article 3, comme assujetti réalisant, en fait, une affectation à l'habitation principale au sens de l'article 2 et pouvant bénéficier du remboursement de la TVA.

En revanche, ne peut pas bénéficier des faveurs fiscales, la personne qui crée ou rénove un logement et le vend ensuite, sans l'avoir affecté à l'habitation principale. A cet égard, il importe peu que la personne concernée ait, dès le début, décidé de créer ou de rénover un logement en vue de la (re)vente ou au contraire, que le logement était initialement destiné à être affecté à l'habitation principale au sens de l'article 3 du règlement grand-ducal et que le propriétaire a par la suite, pour des raisons personnelles, décidé de le vendre à l'état neuf à un tiers.

Contrairement à leurs conclusions, les époux **A.)-B.)** ne remplissent pas les conditions prévues par le règlement grand-ducal du 30 juillet 2002 pour bénéficier du remboursement de la TVA, respectivement pour l'application directe du taux super-réduit de 3%.

Ainsi que le tribunal a retenu au point 5.3. du jugement, il n'est pas établi que Mme **C.)** a habité effectivement dans l'appartement acquis par ses parents. Il n'est dès lors pas établi que ledit logement a été affecté par les époux **A.)-B.)** à l'usage d'habitation principale au sens de l'article 3 du règlement grand-ducal du 30 juillet 2002.

Les époux **A.)-B.)** n'ont dès lors pas rempli la condition de l'habitation à titre principal exigée par le règlement grand-ducal.

En revanche, au vu des éléments du dossier, Mme **D.)** a acquis le logement des époux **A.)-B.)**, logement qui se trouvait à l'état neuf et n'avait fait l'objet d'aucune affectation au sens de la loi, et y a installé son habitation principale. Elle doit dès lors être considérée comme « personne ayant réalisé l'affectation à l'habitation principale au sens de l'article 3 du règlement » et l'avantage fiscal dont elle peut, le cas échéant, bénéficier entre dans le dans le champ d'application de l'article 7 du règlement grand-ducal du 30 juillet 2002.

### 5.5. Conclusion

Au vu de l'ensemble de ces considérations, les époux **A.)-B.)** n'ayant pas affecté leur immeuble à l'habitation principale au sens de l'article 3 du règlement grand-ducal, n'ont pas rempli les conditions requises pour bénéficier des faveurs fiscales prévues.

Ils ne peuvent dès lors pas prétendre au remboursement de la TVA due sur les constructions déjà réalisées au moment de la signature de l'acte notarié de vente du 6 mars 2003.

C'est en conséquence à raison que l'administration de l'enregistrement et des domaines a, par décision notifiée le 24 décembre 2004, fixé à 0,00.- euros le montant de la taxe pris en considération en raison de l'affectation d'un logement à l'habitation principale, à 0,00.- euros la taxe en amont et à 0,00.- euros l'excédent de taxe en amont.

Le recours des époux **A.)-B.)** dirigé contre la décision de rejet de la demande de remboursement de la TVA doit partant être déclaré non fondé.

En outre, les époux **A.)-B.)** ont bénéficié de l'application directe du taux super-réduit sur les travaux à réaliser en application des articles 11 et 12 du règlement grand-ducal du 30 juillet 2002 et ont vendu leur immeuble à Mme **D.)**, sans l'avoir affecté à l'habitation principale, au sens de l'article 3 du règlement grand-ducal du 30 juillet 2002.

Or, les époux **A.)-B.)** n'ayant pas rempli les conditions requises pour bénéficier des avantages fiscaux, « le montant de taxe qui résulte de l'application (...) d'un taux égal à la différence entre le taux normal et le taux réduit donne lieu à régularisation », en application de l'article 13 du règlement grand-ducal du 30 juillet 2002.

Conformément aux conclusions des parties défenderesses, l'article 13§2 du règlement grand-ducal du 30 juillet 2002, prévoyant la dispense de régularisation en cas de transmission à titre onéreux du logement à un acquéreur qui l'affecte à l'habitation principale ne trouve pas application.

En effet, cette disposition ne vise que les hypothèses où un propriétaire ayant affecté le logement à l'habitation principale et ayant, dans ce cadre, bénéficié des avantages fiscaux, vend le logement en question à un tiers qui l'affecte également à l'habitation principale. L'acquéreur est dans ce cas censé continuer la personne du vendeur et est cessionnaire des droits et obligations en matière de TVA, tant en ce qui concerne la période décennale que la régularisation.

C'est en conséquence également à raison que l'administration de l'enregistrement et des domaines a, par décision notifiée le 24 décembre 2004, demandé la régularisation de la somme relative à la réduction de TVA dont ont profité les époux **A.)-B.)**.

Le recours dirigé contre la décision de régularisation notifiée le 24 décembre 2004 est dès lors également à déclarer non fondé.

Au vu de l'ensemble de ces considérations, c'est à raison que M. le directeur de l'administration de l'enregistrement et des domaines a maintenu, le 10 mars 2005, les décisions de rejet de demande de remboursement de TVA et de régularisation, notifiées aux époux **A.)-B.)** le 24 décembre 2004.

#### 6. Les indemnités de procédure

Les époux **A.)-B.)** succombant et devant supporter les dépens, leur demande en allocation d'une indemnité de procédure est à rejeter.

La demande introduite par l'administration de l'enregistrement et des domaines et l'Etat sur base de l'article 240 du nouveau code de procédure civile est à rejeter comme non fondée, étant donné que l'administration de l'enregistrement et des domaines et l'Etat ne justifient pas en quoi il serait inéquitable de laisser à leur charge l'entièreté des sommes déboursées par eux et non comprises dans les dépens.

#### **Par ces motifs**

le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, première chambre, siégeant en matière de TVA, statuant contradictoirement,

reçoit les recours dirigés par les époux **A.)-B.)** contre les décisions de rejet de demande de remboursement et de TVA et de régularisation notifiées le 24 décembre 2004, déclare les recours non fondés,

dit que c'est à raison que M. le directeur de l'administration de l'enregistrement et des domaines a maintenu, le 10 mars 2005, les décisions de rejet de demande de remboursement de TVA et de régularisation, notifiées aux époux **A.)-B.)** le 24 décembre 2004,

rejette les demandes en allocation d'une indemnité de procédure,

condamne les époux **A.)-B.)** aux dépens et en ordonne la distraction au profit de Maître Arsène KRONSHAGEN.

Ce jugement a été lu à l'audience publique indiquée ci-dessus par M. Etienne SCHMIT, premier viceprésident, en présence de M. David BOUCHE, greffier.