

Jugement civil no 1041/2017 (première chambre)

Audience publique du mercredi treize décembre deux mille dix-sept.

Numéro 181538 du rôle

Composition :

Thierry HOSCHEIT, premier vice-président,
Vanessa WERCOLLIER, juge,
Séverine LETTNER, juge,
Linda POOS, greffier.

E n t r e

La **FONDATION.**), sise à L-(...), représentée par son conseil d'administration actuellement en fonction, inscrite au Registre des Sociétés et des Associations sous le numéro G(...),

partie demanderesse aux termes d'un exploit de l'huissier de justice suppléant Patrick MULLER de Luxembourg du 12 décembre 2016,

comparaissant par Maître Albert RODESCH, avocat, demeurant à Luxembourg,

e t

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, sis à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume, représentée par son directeur actuellement en fonctions,

partie défenderesse aux fins du prédit exploit MULLER,

comparaissant par Maître Frédérique LERCH, avocat, demeurant à Luxembourg.

Le Tribunal :

Par exploit d'huissier du 12 décembre 2016, la **FONDATION.)** fait donner assignation à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines à comparaître devant le tribunal d'arrondissement de ce siège pour y voir annuler une décision du directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines du 28 octobre 2016 portant rejet d'une réclamation contre une décision du 8 juillet 2016 ayant rejeté une demande de remboursement de TVA introduite le 15 juin 2015.

La **FONDATION.)** demande encore à se voir allouer une indemnité de procédure de 1.500.- euros.

A l'audience du 8 novembre 2017, l'instruction a été clôturée et à l'audience du 29 novembre 2017, le juge de la mise en état a été entendu en son rapport oral.

Maître Rachel JAZBINSEK, avocat, en remplacement de Maître Albert RODESCH, avocat constitué, a conclu pour La **FONDATION.)**.

Maître Frédérique LERCH, avocat constitué, a conclu pour l'AED.

Il résulte des éléments du dossier que la **FONDATION.)** avait déposé une demande de remboursement de TVA en date du 15 juin 2015, et une deuxième demande en date du 13 juin 2016. L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines a issu une décision de rejet en date du 15 juillet 2016 qui se réfère à la demande du 13 juin 2016, mais cette décision a été rectifiée par la suite comme se rapportant à la demande du 15 juin 2015. Dans sa décision du 28 octobre 2016, le directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines a pris position uniquement sur cette demande du 15 juin 2015 et la réclamation afférente.

La demande du 13 juin 2016 a fait l'objet d'une décision de rejet le 28 octobre 2016 contre laquelle la **FONDATION.)** a introduit une réclamation an date du 29 novembre 2016. Dans un courrier du 19 décembre 2016, le directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines a dit réserver sa décision sur cette réclamation en attendant la décision judiciaire sur

le recours introduit contre sa décision du 28 octobre 2016 relative à la demande du 15 juin 2015.

Le tribunal est partant saisi à l'heure actuelle d'un recours concernant la seule demande du 15 juin 2015, définitivement rejetée au niveau administratif par la décision du directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines du 28 octobre 2016.

Position des parties

Le rejet de la demande en remboursement de la TVA prend appui sur les dispositions 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 (ci-après le règlement grand-ducal de 2002), tel que modifié avec effet au 1^{er} janvier 2015 par le 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 modalités d'exécution y relatives (ci-après le règlement grand-ducal de 2014).

L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines soutient que suite à l'adoption du règlement grand-ducal de 2014, la création de logements affectés à l'habitation principale dans le chef de tiers serait soustraite au champ d'application du taux de TVA super-réduit de 3%. Seule la création de logements affectés à l'habitation principale dans le chef du propriétaire serait éligible au taux super-réduit suite à cette modification. Seule une occupation dans le chef du propriétaire à titre de lieu d'habitation d'une personne physique pourrait être prise en considération, à l'exclusion d'une occupation aux fins d'une activité professionnelle ou d'une habitation secondaire. Or, la **FONDATION.**) serait une personne morale et ne pourrait partant occuper les immeubles à titre de logement, et les donnerait les logements en bail à des tiers, qui les occuperaient physiquement. L'affectation à des fins d'habitation principale dans le chef de ces tiers exclurait encore que la **FONDATION.**) puisse les occuper personnellement à des fins d'habitation principale. On ne saurait dans ce cadre prendre en compte l'objectif de réalisation de l'objet social de la **FONDATION.**), puisqu'il s'agirait là d'une occupation à des

fins professionnelles. Ainsi, la **FONDATION.**) ne pourrait pas prétendre à l'application du taux super-réduit, ni partant à un remboursement de la TVA décaissée au-delà de ce taux super-réduit.

La **FONDATION.**) y oppose par renvoi à l'article 3 du règlement grand-ducal de 2002 tel que modifié par le règlement grand-ducal de 2014 qu'elle remplirait les conditions du règlement grand-ducal de 2002 tel que modifié en 2014 en ce que ce dernier ouvrirait toujours droit à l'application du taux super-réduit en cas de mise à disposition du logement à un tiers au titre d'habitation principale. En ordre subsidiaire, elle estime qu'il faudrait considérer qu'elle occupe les logements en question à titre personnel soit en les mettant à disposition de ses membres qui les occuperaient à titre d'habitation principale, soit en les occupant en vue de la réalisation de son objet social qui est d'apporter aide et soutien à des personnes malvoyantes.

Appréciation du tribunal

1/ Le champ d'application du taux super-réduit est défini par voie législative sur base de l'article 65*bis* de la loi TVA qui dispose 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. »

et de l'annexe B ainsi visée, intitulée « *Liste des biens et services soumis au taux super-réduit* », qui inclut dans cette liste à partir du 1^{er} janvier 2015 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 règlement grand-ducal modifiée de 2002 ne peut avoir pour objet d'étendre les prescriptions légales, mais constitue la mesure d'exécution visée par l'article 65bis, alinéa 4 de la loi TVA. L'article 3 du règlement grand-ducal de 2002 tel que modifié par le règlement grand-ducal de 2014, en ce qu'il dispose que « *Est considéré 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 le chef du propriétaire du logement soit indirectement dans le chef d'un tiers, par le biais de la création ou de la rénovation dudit logement* » ne contient dès lors qu'une définition de la notion de « *affectation d'un logement à des fins d'habitation principale* », sans définir le champ d'application du taux super-réduit comme englobant toute mise à disposition d'un logement au service d'une habitation principale, que ce soit directement dans le chef du propriétaire du logement ou indirectement dans le chef d'un tiers.

C'est partant à bon droit que l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines soutient qu'à partir du 1^{er} janvier 2015, le taux super-réduit trouve à s'appliquer

- aux travaux de création et de rénovation en cas d'affectation du logement à des fins d'habitation principale dans le chef du propriétaire
- aux seuls travaux de rénovation en cas d'affectation du logement à des fins d'habitation principale dans le chef d'un tiers.

2/ La demande de la **FONDATION.)** n'en est pas pour autant soumise aux dispositions du règlement grand-ducal de 2002 tel que modifié par le règlement grand-ducal de 2014. Bien que la **FONDATION.)** n'ait pas spécifiquement discuté ce point, il appartient au tribunal de trancher le litige conformément aux règles de droit qui lui sont applicables (article 61, alinéa 1^{er} du Nouveau Code de Procédure Civile).

Sur ce point, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines affirme que le champ d'application temporel entre le règlement grand-ducal de 2002 dans sa version issue du règlement grand-ducal de 2014 et sa version antérieure serait déterminé par le fait générateur de la TVA, et que ce fait générateur serait constitué par la date de l'affectation réelle du logement à des fins d'habitation principale. Dans la mesure où les logements en cause auraient été affectés à une habitation principale après le 1^{er} janvier 2015, ce serait le règlement grand-ducal de 2002 dans sa version issue du règlement grand-ducal de 2014 qui trouverait à s'appliquer. Et comme l'affectation aux fins d'habitation était alors intervenue dans le chef d'un tiers, il ne saurait y avoir application du taux super-réduit.

Ce raisonnement est erroné. L'article 39 de la loi TVA dispose 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. [...]* ». La question qui se pose dès lors est celle du fait générateur qui déclenche l'applicabilité du taux super-réduit de 3%.

Sur la question du fait générateur de la TVA, l'article 21 de la loi TVA quant à lui dispose d'une façon générale que « *Le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée* ». La question est ainsi de savoir à quel moment, en ce qui concerne la TVA applicable aux logements, la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée.

Le mécanisme mis en place par le règlement grand-ducal modifié de 2002 fonctionne sur base des principes suivants :

- l'article 1^{er} assimile à une opération économique et comme telle imposable au titre de la TVA « *l'affectation d'un logement à des fins d'habitation principale* »
- l'article 2 identifie, dans le cadre d'une opération portant sur « *l'affectation d'un logement à des fins d'habitation principale* » l'assujetti comme étant la personne qui procède à cette affectation
- l'article 7 définit la base d'imposition de l'opération portant sur « *l'affectation d'un logement à des fins d'habitation principale* » comme étant le prix HTVA des travaux visés aux articles 5 et 6 payés par l'assujetti (tel que cet assujetti est identifié par l'article 2)
- l'article 8 détermine le droit à déduction de la TVA dans le chef de l'assujetti suivant la formule suivante : taxe dont l'assujetti est redevable au titre de l'imposition de l'opération portant sur « *l'affectation d'un logement à des fins d'habitation principale* »

(calculée suivant l'article 7) moins taxe grevant les travaux visés aux articles 5 et 6 (calculée sur base du taux normal découlant de l'article 39 de la loi TVA par référence à la base d'imposition calculée suivant l'article 7)

- l'excédent résultant de ce calcul fait l'objet d'un remboursement au profit de l'assujetti.

Contrairement au droit commun en matière de TVA, la taxe due par l'assujetti n'est donc pas constituée par la TVA qu'il collecte en aval dans le cadre des opérations économiques soumises à TVA traitées par lui. L'article 21 de la loi TVA ne résout partant pas directement la question de la date du fait générateur de la taxe. Aucune autre disposition légale ou réglementaire ne résout directement cette question dans le cadre de la TVA-logement.

Le raisonnement mené par l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines peut être présenté ainsi :

- le droit à application du taux super-réduit ne prend naissance qu'au jour de l'acquisition de la qualité d'assujetti dans le chef du propriétaire du logement
- l'acquisition de la qualité d'assujetti dans le chef du propriétaire du logement n'est réalisée qu'au jour de l'affectation réelle et effective du logement à des fins d'habitation
- par voie de conséquence, le droit à application du taux super-réduit ne prend naissance qu'au jour de l'affectation réelle et effective du logement à des fins d'habitation pour les opérations futures
- dans la mesure où la **FONDATION**) a affecté les logements à l'habitation principale dans le chef de tiers postérieurement au 1^{er} janvier 2015, et qu'à cette époque les logements affectés à l'habitation principale dans le chef d'un tiers étaient soustraits au champ d'application du taux super-réduit, le taux de TVA applicable était le taux de droit commun et aucun droit au remboursement de TVA ne peut naître.

Ce raisonnement ne peut être admis alors qu'il est contraire à l'esprit de la réglementation telle qu'elle se dégage des textes. L'article 9 du règlement grand-ducal de 2002 tel que modifié par un règlement grand-ducal du 7 avril 2005 dit 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* » [le tribunal souligne]. Le droit au remboursement n'est donc pas conditionné par l'affectation réelle et effective au jour de la demande à des fins d'habitation principale, mais cette dernière affectation peut résulter d'une déclaration d'intention du demandeur au remboursement. Le fait que le

règlement grand-ducal envisage l'octroi du remboursement de TVA avant toute affectation effective à des fins d'habitation découle encore nécessairement de l'article 13, aliéna 2 du règlement grand-ducal de 2002, 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* », prévoyant ainsi expressément que le remboursement peut intervenir à un moment auquel l'affectation réelle à des fins d'habitation principale n'est pas encore effective.

La pratique de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines va encore dans ce sens, dans la mesure où le formulaire de demande de remboursement mis à disposition par ses soins oblige le requérant à préciser si « *le logement est (sera) affecté par le requérant-propriétaire à des fins d'habitation principale* » [le tribunal souligne] soit dans son chef, soit moyennant location dans le chef d'un tiers.

Il résulte de ce qui précède 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 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.

Or, il résulte du relevé des factures qui font l'objet de la demande de remboursement du 11 juin 2015 que toutes ces factures ont été établies par les différentes entreprises entre le 2 avril 2013 et le 18 décembre 2014, partant avant le 1^{er} janvier 2015. Le droit au remboursement de la différence de TVA entre le taux ordinaire et le taux super-réduit est partant soumis au régime légal tel qu'en vigueur avant le 1^{er} janvier 2015. Or, au titre des années 2013 et 2014, l'annexe B de la loi TVA énumérait les positions suivantes :

« 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 ».

Ainsi, il n'était fait aucune distinction selon que le logement était affecté à des fins d'habitation principale dans le chef du propriétaire ou d'un tiers, ni selon que les travaux consistaient en des travaux de construction ou de rénovation. Tous les travaux, sous réserve qu'ils figurent dans l'énumération figurant aux articles 5 et 6 du règlement grand-ducal modifié de 2002, bénéficiaient du taux super-réduit.

Il devient partant inutile de se prononcer sur la question de savoir si l'utilisation à laquelle la **FONDATION.)** destinait les logements créés étaient destinés à des fins d'habitation principale dans son chef, la destination à des fins d'habitation principale dans le chef de tiers suffisant à déclencher l'applicabilité du taux super-réduit.

Il y a partant lieu de faire droit à la demande de la **FONDATION.)** tendant à l'annulation de la décision du directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines du 28 octobre 2016.

Dans cette hypothèse, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines a demandé à ce que le dossier soit renvoyé devant ses services aux fins d'examen de la demande de remboursement.

Indemnités de procédure

La **FONDATION.)** demande à se voir allouer une indemnité de procédure de 1.500.- euros. Il y a lieu de faire droit à cette demande, alors qu'il serait inéquitable de laisser à sa seule charge tous les frais d'avocat qu'elle a dû exposer pour voir annuler une décision de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines qui a fait une fausse application des textes qu'elle est censée appliquer au quotidien.

L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines demande à se voir allouer une indemnité de procédure de 1.500.- euros. Eu égard à l'issue du litige, cette demande doit être rejetée.

P a r c e s m o t i f s :

le Tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, première chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement, sur le rapport du juge de la mise en état,

dit la demande fondée, partant annule la décision du directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines du 28 octobre 2016,

renvoie le dossier devant l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines aux fins d'examen de la demande de remboursement sur base de la législation applicable au cours des années 2013 et 2014,

condamne l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines à payer à la **FONDATION**) une indemnité de procédure de 1.500.- euros,

condamne l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines aux frais et dépens de l'instance.