

Jugement civil no 57/2018 (première chambre)

Audience publique du mercredi vingt-et-un février deux mille dix-huit.

Numéro 183698 du rôle

Composition :

Thierry HOSCHEIT, premier vice-président,
Séverine LETTNER, juge,
Stéphane SANTER, juge délégué,
Luc WEBER, greffier.

E n t r e

1. **A.**), et son épouse
2. **B.**), demeurant ensemble à L-(...),

parties demanderesses aux termes d'un exploit d'assignation de l'huissier de justice Tom NILLES d'Esch/Alzette du 21 mars 2017,

comparaissant par Maître Charles KAUFHOLD, avocat, demeurant à Luxembourg,

e t

1. L'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, représenté par son Ministre d'Etat actuellement en fonctions, ayant ses bureaux à L- 1352 Luxembourg, 4, rue de la Congrégation, poursuites et diligences de son Ministre des Finances actuellement en fonctions, ayant dans ses attributions l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, représentée par Monsieur le Directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines,

2. l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, représentée par Monsieur le Directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, ayant ses bureaux au 1-3, avenue Guillaume, L-1651 Luxembourg,

parties défenderesses aux fins du prédit exploit NILLES,

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

Le Tribunal :

Par exploit d'huissier du 21 mars 2017, **A.)** et son épouse **B.)** font donner assignation à comparaître devant le tribunal de ce siège

1. à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines pour voir réformer la décision du directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines du 13 février 2017 portant rejet de leur recours contre une décision notifiée le 28 octobre 2016 refusant le remboursement de la TVA à concurrence du taux super-réduit acquitté par eux sur la valeur de la construction existante au jour de l'acquisition le 27 août 2015 d'un immeuble nouvellement construit
2. à l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG
 - a. en ordre principal, au cas où il était fait droit à la demande en annulation de la décision du directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines du 13 février 2017, pour le voir condamner à leur payer la somme de 22.901,76 euros au titre du différentiel de TVA entre le montant acquitté par eux sur la valeur de la construction existante au jour de l'acquisition de l'immeuble le 27 août 2015 au taux normal et le montant correspondant au taux super-réduit de 3%, avec les intérêts légaux à partir du 4 novembre 2015, jour de l'accusé de réception de la demande de remboursement, sinon à partir du jour de la demande en justice, sinon à partir du jour du jugement à intervenir
 - b. en ordre subsidiaire, au cas où il n'était pas fait droit à la demande en annulation de la décision du directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines du 13 février 2017, pour le voir condamner sur base de l'article 1^{er} de la loi du 1^{er} septembre 1988 relative à la responsabilité civile de l'Etat et des collectivités publiques à leur payer la somme de 22.901,76 euros au titre de dommage matériel et la somme de 5.000.- euros au titre de dommage moral, avec les intérêts légaux à partir du 4 novembre 2015, jour de l'accusé de réception de la demande de remboursement, sinon à partir du jour de la demande en justice, sinon à partir du jour du jugement à intervenir.

A.) et **B.)** demandent encore à voir condamner les deux parties défenderesses à leur payer une indemnité de procédure de 10.000.- euros, à les voir condamner aux frais de l'instance et à voir ordonner l'exécution provisoire du jugement à intervenir.

A l'audience du 7 février 2018, l'instruction a été clôturée et le juge de la mise en état a été entendu en son rapport oral.

Maître Max MULLER, avocat, en remplacement de Maître Charles KAUFHOLD, avocat constitué, a conclu pour les époux **A.)/B.)**.

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

1. Recevabilité

La dissociation de l'action dirigée contre l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines en ce qui concerne le recours contre la décision du directeur et dirigée contre l'ETAT en ce qui concerne le remboursement pécuniaire de la taxe acquittée, sinon le paiement de dommages-intérêts, n'a pas rencontré d'objections de la part des parties défenderesses, qui ont au contraire confirmé le caractère approprié de la démarche des parties défenderesse à cet égard.

Le tribunal suit les parties dans leurs positions. Les demandes sont partant recevables.

2. Faits

D'après les éléments du dossier, il est constant que

- suivant demande du 11 décembre 2014 introduite par le vendeur-constructeur **SOC.1.)** en vue d'une vente à conclure avec **A.)** et **B.)**, il a été demandé à pouvoir bénéficier du taux de TVA super-réduit de 3% au titre de la construction d'un appartement-duplex situé aux 1^{er} et 2^e étages d'un immeuble sis à (...) pour les travaux à facturer par la société **SOC.1.)**.

Cette demande était appuyée par un contrat de réservation du 3 décembre 2014 et indiquait que l'immeuble était destiné à servir d'habitation principale dans le chef d'un tiers.

- suivant décision N° ML2880 notifiée le 18 décembre 2014, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines a fait droit à la demande d'application directe du taux de TVA super-réduit.

- suivant acte notarié du 27 août 2015, **A.)** et **B.)** ont acquis sur la société **SOC.1.)** l'appartement-duplex en question au prix de la construction (hors prix du terrain) de 478.483,20 euros, ventilé comme suit :
 - o constructions déjà réalisées, 40%, TVA à 17% comprise : 191.393,28 euros
 - o constructions restant à réaliser, 60%, HTVA : 245.376,00
 - o TVA à 17% sur les constructions restant à réaliser : 41.713,92 euros.
- suivant demande du 26 octobre 2015, **A.)** et **B.)** ont demandé à être remboursés de la différence de TVA entre le taux normal et le taux super-réduit payée sur les constructions déjà réalisées au jour de l'acte notarié.
La demande ne précise pas le montant revendiqué, mais il se chiffre à $(191.393,28 \times 117/100 \times 14\% =)$ 22.901,76 euros.
- suivant décision notifiée le 28 octobre 2016, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines a refusé de faire droit à la demande de remboursement.
- suivant courrier de leur mandataire du 28 janvier 2017, **A.)** et **B.)** ont contesté la décision de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines.
- suivant décision du 13 février 2017, faisant l'objet de la présente instance, le directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines a rejeté le recours.

Le tribunal relève encore que pour les travaux facturés par la société **SOC.1.)** entre le 25 septembre 2015 et le 22 juin 2016 pour un total HTVA de 249.751,62 euros, **A.)** et **B.)** ont bénéficié de l'application du taux de TVA super-réduit sur base de la décision N° ML2880 notifiée le 18 décembre 2014.

3. Demande en annulation de la décision directoriale du 13 février 2017

3.1. Arguments de A.) et B.)

Sur la forme, **A.)** et **B.)**

- estiment que la décision de refus du 28 octobre 2016 ne serait pas motivée de façon suffisamment claire et compréhensible, de nature à vicier toute la procédure. Ils plaident de même pour la décision directoriale du 13 février 2017. L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines ne saurait être admise à compléter ou à préciser la motivation lacuneuse en cours d'instance judiciaire.

- soutiennent que l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines n'aurait pas pu revenir sur le contenu de sa décision N° ML2880 sans respecter les règles imposées par l'article 9 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes. Cette réglementation serait pleinement applicable en matière de TVA-logement en l'absence de texte particulier organisant une protection au moins équivalente.

Sur le fond, **A.)** et **B.)** estiment être en droit de bénéficier sur base de la décision N° ML2880 du taux de TVA super-réduit sur le prix des constructions achevées au jour de l'acte notarié de vente. Ils estiment que cette décision a soumis l'intégralité de la construction au taux de TVA super-réduit, peu importe que les travaux fassent dès l'ingrès l'objet d'une facturation par application dudit taux, ou si les travaux soient facturés au taux de TVA ordinaire et que la TVA acquittée fasse l'objet d'une demande de remboursement.

Ils soutiennent en droit

- que l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines violerait le principe de confiance légitime et leurs droits acquis en les privant du droit au remboursement de la TVA après avoir reconnu l'application du taux de TVA super-réduit dans sa décision N° ML2880.
- que l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines procéderait à une inégalité de traitement en appliquant à une même construction deux taux de TVA différents sans justification cohérente, adéquate et proportionnelle. L'administration appliquerait à tort et de façon artificielle à des travaux affectant le même immeuble, dont la destination n'a pas changé au fil du temps, deux régimes juridiques différents en ce qui concerne le taux de TVA applicable selon qu'elle se trouve saisie d'une demande d'application directe ou d'une demande de remboursement.
- que l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines violerait les principes de non-rétroactivité de la loi et de sécurité juridique en appliquant en l'espèce les dispositions du règlement grand-ducal du 19 décembre 2014 modifiant le règlement grand-ducal modifié du 30 juillet 2002 concernant l'application de la taxe sur la valeur ajoutée à l'affectation d'un logement à des fins d'habitation principale et aux travaux de création et de rénovation effectués dans l'intérêt de logements affectés à des fins d'habitation principale et fixant les conditions et modalités d'exécution y relatives (ci-après le règlement grand-ducal de 2014) qui exclut à partir du 1^{er} janvier 2015

seulement du bénéfice du taux de TVA super-réduit les créations de logement destinés à l'habitation principale d'une personne autre que leur propriétaire.

- que l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines ferait une fausse application de l'article 3 du règlement grand-ducal modifiée du 30 juillet 2002 concernant l'application de la taxe sur la valeur ajoutée à l'affectation d'un logement à des fins d'habitation principale et aux travaux de création et de rénovation effectués dans l'intérêt de logements affectés à des fins d'habitation principale et fixant les conditions et modalités d'exécution y relatives (ci-après le règlement grand-ducal modifié de 2002), tel que modifié par le règlement grand-ducal de 2014, en excluant à partir du 1^{er} janvier 2015 du bénéfice du taux de TVA super-réduit les immeubles destinés à l'habitation principale dans le chef d'un tiers autre que le propriétaire, alors que la nouvelle rédaction de ce texte ne comporterait aucune référence à la date du 1^{er} janvier 2015, mais réserverait au contraire toujours la possibilité d'une affectation indirecte à l'habitation principale dans le chef d'un tiers.
- que le règlement grand-ducal de 2014 serait illégal en ce qu'il irait au-delà de sa base habilitante constituée par l'article 40 de la loi TVA qui ne permettrait au règlement grand-ducal que de déterminer les limites et conditions de la perception de la TVA au taux super-réduit aux biens et services désignés à l'annexe B de la loi TVA.

Ils considèrent encore

- qu'il serait absurde, tel que le fait l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, de soumettre des travaux exécutés à une certaine époque au taux de TVA normal de 17% (les travaux facturés avant l'acte de vente notarié pour lesquels le remboursement leur est refusé) et de soumettre des travaux exécutés sur le même immeuble à une époque ultérieure au taux de TVA super-réduit de 3% (les travaux facturés après l'acte de vente notarié entre le 25 septembre 2015 et le 22 juin 2016 qui ont été facturés dès l'ingrès au taux de 3%).
- qu'il aurait été déloyal de la part de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines d'anticiper le changement de régime légal du champ d'application du taux de TVA super-réduit en supprimant par voie des circulaires N° 711 et N° 711bis la nécessité d'appuyer les demandes de remboursement par la production de l'acte notarié sans entourer cette modification de la pratique administrative d'une publicité adéquate pour ensuite refuser les demandes de remboursement présentées ultérieurement après formalisation de la vente par acte notarié au motif du changement de régime légal du

champ d'application du taux de TVA super-réduit. Les assujettis bien informés se trouveraient avantagés par rapport aux autres.

3.2. Arguments de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines

Dans sa réponse, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines relève que l'acquisition de l'immeuble par **A.)** et **B.)** serait soustraite à l'application de la TVA, et que ce ne serait que par le biais de la fiction juridique créée par l'article 7 du règlement grand-ducal modifié de 2002 que s'ouvre sous certaines conditions le droit à un remboursement partiel. Dans la mesure où l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines ne tire pas d'argument juridique de cette explication, il n'y a pas lieu de s'y arrêter autrement.

Sur la forme, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines fait valoir que la décision de refus du 28 octobre 2016 serait motivée à suffisance de droit, alors qu'il y serait fait référence au changement de réglementation par suite de l'adoption du règlement grand-ducal de 2014. Une éventuelle lacune de la motivation serait encore comblée par la motivation exhaustive contenue dans la décision directoriale du 13 février 2017 qui seule serait soumise à l'appréciation du tribunal. Elle serait encore libre de compléter cette motivation en cours d'instance judiciaire.

L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines soutient encore que le règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes ne serait pas applicable à la matière de la TVA. La loi TVA du 12 février 1979, postérieure à la loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse, formant la base légale du règlement grand-ducal du 8 juin 1979, contiendrait une procédure assurant une protection au moins équivalente à celle prévue par la loi du 1^{er} décembre 1978. Au cas où le tribunal décidait de l'applicabilité du règlement grand-ducal du 8 juin 1979, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines estime que les conditions d'application de l'article 9 de ce règlement grand-ducal invoqué par **A.)** et **B.)** ne seraient pas remplies dans la mesure où la décision de refus du remboursement aurait un autre objet que la décision N° ML2880 accordant l'application directe du taux de TVA super-réduit et n'aurait pas pour effet d'entamer des droits acquis dans le chef de **A.)** et **B.)**.

Sur le fond, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines explique plus en avant qu'il existerait une différence dans les modalités d'application du taux de TVA super-réduit selon

qu'on se trouve en présence d'une demande d'application directe aux prestations futures ou d'une demande de remboursement de la TVA grevant les prestations passées. Dans ce dernier cas de figure, il conviendrait de tenir compte de ce que le fait générateur du déclenchement de la TVA serait constitué non pas par l'acquisition de l'immeuble, mais par son affectation à un besoin d'habitation. En application des articles 2 et 3 du règlement grand-ducal modifié du 30 juillet 2002, ce ne serait qu'à travers cette affectation que le propriétaire se trouverait en situation d'assujetti et pourrait prétendre au jeu du remboursement de la TVA. Cette affectation s'étant produite en l'espèce postérieurement au 1^{er} janvier 2015, jour de changement du régime légal, ce serait la réglementation en vigueur à partir de ce jour qui devrait trouver à s'appliquer. Il ne suffirait pas d'une déclaration d'intention. La différenciation opérée par ses soins n'aurait rien d'artificiel mais reposerait sur des critères objectifs.

Elle ferait en l'espèce une application correcte de l'article 3 du règlement grand-ducal modifié de 2002, dont la nouvelle rédaction serait dictée par la modification de la loi TVA opérée par la loi budgétaire du 19 décembre 2014 qui limiterait à partir du 1^{er} janvier 2015 le bénéfice du taux de TVA super-réduit aux immeubles qui servent d'habitation principale à leurs propriétaires. Dans la mesure où seules les dispositions relatives à l'application directe du taux super-réduit faisaient l'objet d'une disposition transitoire permettant le maintien jusqu'au 31 décembre 2016 du taux super-réduit au profit des immeubles destinés à l'habitation par un tiers, et que les dispositions relatives aux demandes de remboursement ne faisaient pas l'objet de telles dispositions transitoires, elle aurait à bon droit refusé de faire droit à la demande de remboursement présentée au titre d'un logement affecté à l'habitation d'un tiers après le 1^{er} janvier 2015.

L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines nie encore la violation du principe de confiance légitime en exposant que ce principe interdirait à l'administration de changer intempestivement de position quant à l'application d'un même texte, mais qu'il ne lui interdirait pas d'appliquer un nouveau texte dès que les conditions d'application de ce nouveau texte seraient réunies. En l'espèce, elle se serait bornée à appliquer le règlement grand-ducal du 22 décembre 2014 selon les termes qui lui ont été conférés par le pouvoir réglementaire. Par ailleurs, la décision de refus de remboursement aurait un autre objet respectivement une autre cause que la décision d'application immédiate du taux de TVA super-réduit. Les deux situations ne seraient donc pas comparables.

L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines conteste encore avoir porté atteinte à des droits acquis, alors que sa décision N° ML2880 aurait seulement eu pour effet d'autoriser l'application immédiate du taux de TVA super-réduit aux travaux à venir, sans conférer un droit définitif à l'application de ce taux à d'autres travaux de nature à ouvrir un droit à remboursement.

L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines conteste ensuite que l'application du règlement grand-ducal du 22 décembre 2014 à la situation de **A.)** et **B.)** fasse produire à celui-ci un effet rétroactif. Une règle juridique ne produirait un effet rétroactif interdit que si elle venait à entamer des droits acquis. Tel ne serait pas le cas pour **A.)** et **B.)**, qui n'auraient pas acquis un droit ferme à l'application du taux de TVA super-réduit aux travaux. Leur situation ne comprendrait que de simples expectatives qui ne pourraient faire l'objet d'une violation à travers le non-respect de l'interdiction de faire produire un effet rétroactif à des règles juridiques. Le règlement grand-ducal du 22 décembre 2014 aurait ainsi parfaitement pu s'appliquer aux travaux actuellement en cause.

Quant au moyen tiré de l'illégalité du règlement grand-ducal de 2014, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines expose que la loi TVA fixerait les règles se rapportant à l'assiette, au taux et au recouvrement de l'impôt, et que le règlement grand-ducal se limiterait à donner des précisions quant à la nature et à l'envergure des travaux pouvant bénéficier du taux super-réduit, sans empiéter sur le domaine de la loi. Le moyen serait à rejeter.

3.3.Position du tribunal

3.3.1. Observations liminaires

1/ Le tribunal indique qu'il fera abstraction de tous les développements consacrés de part et d'autre aux circulaires N° 771 et 771bis. Celles-ci ne sont versées aux débats par aucune des parties et ne font pas l'objet d'une publication officielle à laquelle le tribunal puisse avoir égard. Par voie de conséquence, ces circulaires ne sauraient appuyer la thèse défendue par l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines.

2/ Le tribunal relève encore que **A.)** et **B.)** font une invocation tronquée la loi budgétaire du 19 décembre 2014 lorsqu'ils citent (conclusions du 9 novembre 2017, page 9, alinéa 10) la

disposition transitoire régissant les nouvelles règles sur l'application du taux de TVA super-réduit pour dire qu'il y serait écrit que « [t]outefois, en ce qui concerne la mesure figurant à l'article 6, paragraphe (4), point 3° [modification des points 21 et 22 de l'annexe B de la loi TVA emportant restriction du champ d'application du taux de TVA super-réduit], les dispositions de l'annexe B, point 22°, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée dans sa teneur antérieure au 1^{er} janvier 2015 restent en vigueur jusqu'au 31 décembre 2016 pour les travaux de création », alors que cette disposition légale continue par l'ajout « pour lesquels la demande d'autorisation visée à l'article 65bis de ladite loi modifiée du 12 février 1979 a été introduite avant le 1^{er} janvier 2015 ».

3.3.2. Régularité de la procédure administrative

Les arguments de **A.)** et **B.)** tenant à l'irrégularité de la procédure suivie par l'administration doivent être rejetés tant en droit qu'en fait.

En droit, il résulte d'un arrêt de la Cour de cassation du 1^{er} juin 2017 que « la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, qui est postérieure à la loi du 1^{er} décembre 1978, précitée [la loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse], et au règlement grand-ducal d'exécution du 8 juin 1979, réglemente en son article 76, dont les paragraphes 2, 3 et 4, pertinents en l'espèce, sont reproduits à l'arrêt attaqué, la procédure à suivre en matière de taxation d'office, en énonçant des règles spéciales relatives à la motivation et à la notification des bulletins afférents par l'administration, aux délais et aux voies de recours, ainsi qu'aux instructions afférentes que les bulletins doivent contenir à l'intention de l'assujetti, règles qui comportent pour l'administré des garanties au moins équivalentes à celles visées à l'article 4, précité, de la loi du 1^{er} décembre 1978, de sorte que les dispositions supplétives du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes ne s'appliquent pas à la matière régie par l'article 76 de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée ». C'est partant à tort que **A.)** et **B.)** font plaider l'applicabilité à la matière de la TVA et plus particulièrement aux recours mis en place par l'article 76 de la loi TVA de la loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse et de son règlement grand-ducal d'exécution du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes.

En fait, il appert de la lecture tant de la décision de rejet de la demande de remboursement notifiée le 28 octobre 2016 que de la décision directoriale du 13 février 2017 qu'elles sont motivées par référence aux éléments de fait et de droit du différend. Ces décisions comportent donc une motivation. La question de savoir si ces motivations sont factuellement et juridiquement correctes relève du contrôle au fond.

3.3.3. Taux de TVA applicable

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

Le champ d'application matériel du taux super-réduit est ainsi déterminé par l'annexe B, point 22 de la loi TVA, visée par l'article 65bis de la loi TVA.

Cette annexe, intitulée « *Liste des biens et services soumis au taux super-réduit* », énumérait au titre des années 2013 et 2014 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 ».

A partir du 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. La question qui se pose est celle de savoir si ces nouvelles dispositions s'appliquent *ratione temporis* à **A.)** et **B.)**.

2/ Le règlement grand-ducal modifiée de 2002 ne peut avoir pour objet d'étendre ou de modifier les prescriptions légales, mais constitue la mesure d'exécution visée par l'article 65*bis*, alinéa 4 de la loi TVA et pour la période postérieure au 1^{er} janvier 2015 par l'annexe B, point 22 de la loi TVA.

Pour répondre à ce stade à l'argument afférent de **A.)** et **B.)** tenant à l'illégalité du règlement d'exécution, argument qui au demeurant n'est pas autrement détaillé ni circonstancié, le tribunal retient que ni le règlement grand-ducal de 2002, ni les différents règlements modificatifs intervenus par la suite, n'ont pour effet de dépasser l'habilitation législative de l'article 65*bis* de la loi TVA, respectivement de l'annexe B, point 22 de la loi TVA.

Plus spécifiquement, l'article 3 du règlement grand-ducal de 2002, tant dans sa rédaction originale (« *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 son propre chef soit indirectement dans le chef d'un tiers* ») que dans sa rédaction issue de la modification opérée par le règlement grand-ducal de 2014 (« *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 qu'une définition de la notion de « affectation d'un logement à des fins d'habitation principale », sans définir le champ d'application matériel ou temporel du taux super-réduit.

Le règlement grand-ducal modifié de 2002 est encore muet sur les questions d'application temporelle du taux de TVA super-réduit.

3/ Sur ce dernier point, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines affirme que le champ d'application temporel du taux super-réduit 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 le logement en cause aurait été affecté à une habitation principale après le 1^{er} janvier 2015, ce seraient les règles en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2015 qui trouveraient 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 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 **A.)** et **B.)** ont affecté le logement à l'habitation principale postérieurement au 1^{er} janvier 2015, qu'ils ont procédé à cette affectation dans le chef d'un tiers 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 serait le taux de droit commun et aucun droit au remboursement de TVA ne pourrait prendre naissance.

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 de l'immeuble 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 en est de même du formulaire de demande d'application directe du taux de TVA super-réduit.

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.

4/ Dès lors, de deux choses l'une :

- soit, tel que le soutiennent **A.)** et **B.)** (conclusions du 9 novembre 2017, page 6, 8^e alinéa, page 7, 6^e alinéa, page 8, 8^e alinéa, page 10, alinéa 8), les travaux au titre

desquels la demande de remboursement a été présentée ont été exécutés avant la présentation de leur demande d'application directe du taux de TVA super-réduit du 3 décembre 2014.

Dans ce cas de figure, le fait générateur se trouve à une époque à laquelle les logements destinés à l'habitation principale dans le chef d'un tiers autre que le propriétaire étaient éligibles à l'application du taux de TVA super-réduit, et la demande de **A.)** et **B.)** devrait être accueillie.

Cette hypothèse est toutefois hautement improbable eu égard à la date du contrat de réservation (3 décembre 2014), eu égard au fait que ce contrat indique que la vente porte sur un appartement-duplex dans un immeuble en copropriété « à construire », eu égard au constat que seul 40% de l'immeuble étaient achevés au jour de l'acte notarié du 27 août 2015 et eu égard au contenu de la demande d'application directe du taux de TVA super-réduit du 8 décembre 2014 qui indique que le début des travaux est fixé au mois de décembre 2014. La thèse défendue par **A.)** et **B.)** impliquerait encore qu'il n'y ait plus eu de travaux entre le début du mois de décembre 2014 et le jour de l'acte notarié du 27 août 2015, ce qui semble irréaliste. La preuve que les travaux ont été réalisés au cours de l'année 2015 résulte enfin de l'acte notarié du 27 août 2015, qui indique que la valeur des constructions réalisées est à majorer de la TVA au taux de 17%. Or, le taux normal de 17% n'était applicable qu'aux travaux et fournitures postérieurs au 1^{er} janvier 2015.

- soit, tel que cela paraît donc le plus probable, les travaux au titre desquels la demande de remboursement a été présentée ont été exécutés entre la demande d'application directe du taux de TVA super-réduit du 3 décembre 2014 (et plus précisément après le 1^{er} janvier 2015) et la date de l'acte notarié du 27 août 2015.

Dans ce cas de figure, les travaux sont susceptibles de relever pour partie du régime juridique applicable avant le changement en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2015, incluant dans le bénéfice du taux de TVA super-réduit les logements destinés à l'habitation principale dans le chef d'un tiers autre que le propriétaire, et pour partie sinon intégralement du régime applicable après cette date, excluant du bénéfice du taux de TVA super-réduit les logements destinés à l'habitation principale dans le chef d'un tiers autre que le propriétaire.

En faisant application de la règle identifiant l'exécution des travaux comme fait générateur de la TVA, il conviendrait dès lors d'instruire plus en avant la question de la date d'exécution des travaux afin de faire la part des choses. Cette instruction s'avère

toutefois inutile eu égard aux autres moyens développés par A.) et B.), notamment ceux tenant à la préservation des droits acquis et au respect de la confiance légitime.

3.3.4. Confiance légitime et droits acquis

Le principe de la confiance légitime est d'application générale à toute administration de l'Etat. Le principe général de la confiance légitime s'apparente au principe de la sécurité juridique et a été consacré tant par la jurisprudence communautaire en tant que principe du droit communautaire (cf. notamment CJUE 5 juin 1973, aff. 81/72, C. c/ C.), que par la jurisprudence nationale en tant que principe général du droit.

Ce principe général du droit tend à ce que les règles juridiques ainsi que l'activité administrative soient empreintes de clarté et de prévisibilité, de manière à ce qu'un administré puisse s'attendre à un comportement cohérent et constant de la part de l'administration dans l'application d'un même texte de l'ordonnancement juridique par rapport à une même situation administrative qui est la sienne.

Ainsi, ce principe général s'entend comme étant la confiance que les destinataires de règles et de décisions sont normalement en droit de porter envers la stabilité, au moins pour un certain temps, inhérente à la situation dont s'agit sur la base de ces règles et de ces décisions. La constance des rapports entre l'administration et l'administré se dégageant de la sorte ne vaut que *rebus sic stantibus*, c'est-à-dire toutes choses restant égales par ailleurs tant que le cadre juridique et factuel reste le même.

Au niveau de l'application du principe général de la confiance légitime, il y a lieu d'insister sur le qualificatif légitime. Ainsi, aucun droit ne saurait être valablement tiré par l'administré d'une application illégale par l'administration d'un même texte de l'ordonnancement juridique par rapport à une même situation administrative qui est la sienne. C'est dire que si, dans la matière donnée, l'administration n'a pas de pouvoir d'appréciation et qu'elle est amenée à appliquer directement un texte de l'ordonnancement juridique à une situation de fait, soit cette application a été légale et le principe de confiance légitime joue pleinement, soit elle ne l'a pas été et le principe ne saurait jouer valablement. Ce n'est que dans une situation où l'application d'un même texte de l'ordonnancement juridique comporte, dans le chef de l'administration, une certaine marge d'appréciation que l'application du principe de confiance légitime est

appelé à jouer pleinement dans le chef de l'administré par rapport à l'application duquel l'administration a été amenée à opérer.

(Cour administrative 2 avril 2015, Numéro 35541C du rôle en matière de légalité de décisions administratives ; Cour d'appel 22 novembre 1995, Pas. 30, page 167 en matière de responsabilité civile découlant de l'adoption d'actes administratifs)

Le principe du respect des droits acquis quant à lui est également reconnu en jurisprudence, soit en tant qu'aspect particulier du principe de confiance légitime, soit en tant que notion voisine audit principe de confiance légitime (Cour d'appel administrative 18 mai 2010, N° 26683C, Cour d'appel administrative 3 juillet 2012, N° 29958C ; Cour d'appel administrative 23 septembre 2014, N° 34197C ; Tribunal administratif 21 janvier 2016, N° 37404).

L'application du principe du nécessaire respect des droits acquis reste toutefois toujours soumise à la condition que l'administré puisse réellement se prévaloir d'un droit acquis, ce qui présuppose que, au-delà de ses attentes, justifiées ou non, l'administration ait créé à son profit une situation administrative acquise et qu'elle ait réellement reconnu ou créé un droit subjectif dans son chef au travers une décision administrative régulière, conforme au droit existant (voir les jurisprudences précitées).

A.) et B.) peuvent se prévaloir en l'espèce de l'intégralité de ces conditions. Par la décision N° ML28/80 notifiée le 18 décembre 2014, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines a reconnu que l'acquisition immobilière projetée par **A.) et B.)** sur base du contrat de réservation du 3 décembre 2014, avec la destination prévue, à savoir l'affectation aux besoins d'habitation dans le chef d'un tiers, était éligible à l'application du taux de TVA super-réduit. L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines ne conteste d'ailleurs pas au cours de la présente procédure que tel soit le cas, alors qu'elle souligne expressément que les travaux exécutés après la date de l'acte notarié ont été soumis audit taux super-réduit.

Or, l'acquisition immobilière faite par **A.) et B.)** constitue une opération unique, tant d'un point de vue juridique que d'un point de vue économique, et ce tant pour la partie vendeuse, la société **SOC.1.)**, que pour les parties acquéreuses, **A.) et B.)**. Par la décision N° ML2880, ces derniers se sont vu confirmer par l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines que cette opération unique pouvait bénéficier de l'application du taux de TVA super-réduit. Bien que cette décision porte, tel que le souligne l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, sur une demande d'application directe du taux super-réduit, il ne saurait en être

déduit que de ce fait, le bénéfice de l'application du taux super-réduit se trouverait limité à cette procédure, i.e. exclu en cas de demande de remboursement. La différence entre l'application directe du taux super-réduit et la procédure de remboursement mise en exergue par l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines ne constitue en effet qu'une différence dans les modalités d'application d'un même et identique droit, à savoir le droit de voir appliquer à l'opération d'acquisition immobilière unique le taux de TVA super-réduit.

A.) et B.) se sont ainsi vu accorder un droit, et non seulement de simples expectatives, sur lequel l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines ne pouvait plus revenir.

La demande de A.) et B.) est partant fondée.

4. Remboursement de la TVA acquitté

Dans l'hypothèse où le tribunal ferait droit à la demande en annulation de la décision du directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines du 13 février 2017, l'ETAT s'oppose à la demande en paiement en tant que dirigée à son encontre et demande à ce que le dossier soit renvoyé l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines aux fins d'examen de la demande de remboursement. Il appartiendrait à cette administration d'opérer les calculs nécessaires.

A.) et B.) n'ont pas pris position sur cette défense.

Dans la mesure où la détermination du montant sujet à remboursement incombe à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines sous le contrôle du tribunal, et qu'à ce jour aucune décision n'est intervenue sur le montant à rembourser, il y a effectivement lieu de renvoyer le dossier à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines.

5. Responsabilité civile de l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

Dans la mesure où la responsabilité civile de l'ETAT n'est recherchée qu'en ordre subsidiaire au cas où la demande en annulation de la décision du directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines du 13 février 2017 ne devait pas aboutir, et que cette demande est couronnée de succès, il n'y a pas lieu de statuer sur la demande subsidiaire.

6. Indemnité de procédure

A.) et B.) demandent à se voir allouer une indemnité de procédure de 10.000.- euros. Cette demande est fondée, alors qu'il serait inéquitable de laisser à leur seule charge tous les frais d'avocat qu'ils ont 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. Il y a lieu de leur allouer la somme de 5.000.- euros.

L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines et l'ETAT demandent à se voir allouer une indemnité de procédure de 2.000.- euros. Succombant à l'instance, ces parties ne peuvent prospérer dans cette demande.

7. Exécution provisoire

Aux termes de l'article 244 du Nouveau Code de Procédure Civile, l'exécution provisoire, sans caution, sera ordonnée même d'office, s'il y a titre authentique, promesse reconnue, ou condamnation précédente par jugement dont il n'y ait point appel. Dans tous les autres cas, l'exécution provisoire pourra être ordonnée avec ou sans caution.

L'exécution provisoire étant en l'espèce facultative, son opportunité s'apprécie selon les circonstances particulières de la cause, en tenant compte des intérêts respectifs des parties, du degré d'urgence, du péril en la demeure ainsi que des avantages ou inconvénients que peut entraîner une telle mesure pour l'une ou l'autre des parties (Cour d'appel, 8 octobre 1974, Pas. 23, page 5 ; Cour d'appel, 7 juillet 1994, N° 16604 et 16540 du rôle).

En l'espèce, les parties demanderesses ne justifient pas qu'il y ait urgence ou péril en la demeure ou pour quelle autre raison l'exécution provisoire du présent jugement s'imposerait, de sorte qu'il n'y a pas lieu de l'ordonner.

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 fondée la demande dirigée contre l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, partant annule la décision du directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines du 13 février 2017,

dit prématurée en l'état la demande en remboursement dirigée contre l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG,

renvoie le dossier devant l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines aux fins d'examen de la demande de remboursement,

condamne l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines et l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG à payer à **A.)** et **B.)** une indemnité de procédure de 5.000.- euros,

déboute l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines et l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG de leur demande basée sur l'article 240 du Nouveau Code de Procédure Civile,

dit qu'il n'y a pas lieu à exécution provisoire du présent jugement,

condamne l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines et l'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG aux frais et dépens.