

N° 113 / 2021
du 08.07.2021
Numéro CAS-2020-00119 du registre

Audience publique de la Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg du jeudi, huit juillet deux mille vingt-et-un.

Composition:

Roger LINDEN, président de la Cour,
Lotty PRUSSEN, conseiller à la Cour de cassation,
Serge THILL, conseiller à la Cour de cassation,
Théa HARLES-WALCH, conseiller à la Cour de cassation,
Christiane JUNCK, conseiller à la Cour de cassation,
Simone FLAMMANG, premier avocat général,
Daniel SCHROEDER, greffier à la Cour.

Entre:

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA, représentée par le directeur, ayant ses bureaux à L-1651 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

demanderesse en cassation,

comparant par la société en commandite simple CLIFFORD CHANCE, inscrite à la liste V du tableau de l'Ordre des avocats du barreau de Luxembourg, en l'étude de laquelle domicile est élu, représentée aux fins de la présente instance par Maître Albert MORO, avocat à la Cour,

et:

la fondation F),

défenderesse en cassation,

comparant par Maître Albert RODESCH, avocat à la Cour, en l'étude duquel domicile est élu.

Vu l'arrêt attaqué, numéro 90/19, rendu le 19 juin 2019 sous le numéro CAL-2018-00588 du rôle par la Cour d'appel du Grand-Duché de Luxembourg, septième chambre, siégeant en matière civile ;

Vu le mémoire en cassation signifié le 27 août 2020 par l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT, DES DOMAINES ET DE LA TVA (ci-après « l'ADMINISTRATION ») à la fondation F) (ci-après « la F) »), déposé le 4 septembre 2020 au greffe de la Cour supérieure de justice ;

Vu le mémoire en réponse signifié le 23 octobre 2020 par la F) à l'ADMINISTRATION, déposé le 27 octobre 2020 au greffe de la Cour ;

Vu le mémoire en réplique signifié le 28 janvier 2021 par l'ADMINISTRATION à la F), déposé le 3 février 2021 au greffe de la Cour en ce qu'il répond aux fins de non-recevoir opposées au pourvoi par la défenderesse en cassation ; écartant le mémoire pour le surplus, en ce qu'il ne remplit pas les conditions de l'article 17, alinéa 2, de la loi modifiée du 18 février 1885 sur les pourvois et la procédure en cassation ;

Sur le rapport du conseiller Lotty PRUSSEN et les conclusions du premier avocat général Marie-Jeanne KAPPWEILER ;

Sur les faits

Selon l'arrêt attaqué, le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, siégeant en matière civile, avait annulé la décision par laquelle le directeur de l'ADMINISTRATION avait maintenu le refus opposé à la demande en remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée que la F) avait acquittée en rapport avec la construction d'un immeuble et avait renvoyé le dossier devant l'ADMINISTRATION. La Cour d'appel a, après avoir précisé que la livraison à soi-même en tant que fait générateur de la taxe s'était produite à la date du paiement des factures invoquées à l'appui de la demande en remboursement, renvoyé le dossier aux parties afin de compléter l'instruction quant à la date à laquelle ce paiement avait eu lieu.

Sur la recevabilité du pourvoi qui est contestée

La défenderesse en cassation conclut à l'irrecevabilité du pourvoi en raison de l'acquiescement de la demanderesse en cassation à l'arrêt attaqué.

L'exécution d'une décision vaut acquiescement s'il résulte des circonstances dans lesquelles elle a eu lieu que celui qui s'est exécuté a, sans équivoque, manifesté sa volonté d'acquiescer.

Il ressort des actes de procédure et pièces auxquels la Cour peut avoir égard qu'à la suite de l'arrêt attaqué, la demanderesse en cassation a, de sa propre initiative et en faisant référence à cet arrêt, pris une nouvelle décision de taxation, qui n'a pas

fait l'objet d'un recours, et remboursé l'excédent de taxe en amont à la défenderesse en cassation.

Le fait pour la demanderesse en cassation d'avoir procédé, sans contrainte et sur base des principes fixés par l'arrêt attaqué, au calcul et au remboursement de l'excédent de taxe en amont, établit dans son chef la volonté expresse d'acquiescer à l'arrêt du 19 juin 2019.

Il en suit que le pourvoi est irrecevable.

PAR CES MOTIFS,

la Cour de cassation :

déclare le pourvoi irrecevable ;

condamne la demanderesse en cassation aux dépens de l'instance en cassation avec distraction au profit de Maître Albert RODESCH, sur ses affirmations de droit.

La lecture du présent arrêt a été faite en la susdite audience publique par le président Roger LINDEN en présence du premier avocat général Simone FLAMMANG et du greffier Daniel SCHROEDER.

**Conclusions du Parquet Général
dans l'affaire de cassation
Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA
contre
la fondation F)**

Le pourvoi en cassation introduit par l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA par un mémoire en cassation signifié le 27 août 2020 à la défenderesse en cassation et déposé au greffe de la Cour Supérieure de Justice le 4 septembre 2020 est dirigé contre un arrêt n°90/19 rendu en date du 19 juin 2019 par la Cour d'appel, septième chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement (n° CAL-2018-00588 du rôle). La demanderesse en cassation reconnaît dans son mémoire en cassation que cet arrêt lui a été signifié¹, sans que l'acte de signification de l'arrêt ne soit versé. Or, il appartient à la partie demanderesse en cassation d'établir que son recours en cassation a été introduit endéans le délai de deux mois prévu à l'article 7 de la loi du 18 février 1885 sur les pourvois et la procédure en cassation.

Le pourvoi en cassation est irrecevable.

Les défendeurs en cassation ont signifié un mémoire en réponse en date du 23 octobre 2020 et l'ont déposé au greffe de la Cour Supérieure de Justice en date du 27 octobre 2020.

Ce mémoire peut être pris en considération pour avoir été signifié et déposé dans la forme et le délai prévus à l'article 16 de la loi précitée du 18 février 1885.

La demanderesse en cassation a encore fait signifier un mémoire en réplique en date du 28 janvier 2021 et elle l'a déposé au greffe de la Cour Supérieure de Justice en date du 3 février 2021.

Les faits et rétroactes

En date du 11 juin 2015, la F) a demandé un remboursement de TVA auprès de l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA afin de bénéficier du

¹ Page 4 du mémoire en cassation, 4ème alinéa

taux super réduit de 3 % applicable, sous certaines conditions, aux travaux de création et de rénovation d'un logement affecté à des fins d'habitation principale.

Cette demande de remboursement a été refusée par le Bureau d'imposition XII -Service remboursement- dans un courrier du 15 juillet 2016. Ce refus était basé sur les dispositions du règlement grand-ducal du 19 décembre 2014 entré en vigueur le 1^{er} janvier 2015 et modifiant le règlement grand-ducal du 30 juillet 2002 concernant l'application de la taxe sur la valeur ajoutée à l'affectation d'un logement à des fins d'habitation principale et aux travaux de création et de rénovation effectués dans l'intérêt de logements affectés à des fins d'habitation principale et fixant les modalités d'exécution y relatives, au motif que le logement pour lequel la demande en remboursement était formulée ne faisait pas l'objet d'une affectation à titre d'habitation principale dans le chef du propriétaire.

Si l'article 3 du règlement grand-ducal modifié du 30 juillet 2002 dispose qu'« *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 »*, le règlement grand-ducal du 19 décembre 2014 précité a remplacé l'article 5, alinéa 1^{er}, dudit règlement en apportant une restriction importante. Ledit article 5, alinéa 1^{er}, a pris la teneur suivante : « *par création d'un logement on entend, au sens du présent règlement, les opérations suivantes effectuées dans l'intérêt d'une affectation à des fins d'habitation principale au sens de l'article 3 dans le chef du propriétaire du logement : ...* »².

A partir du 1^{er} janvier 2015, date d'entrée en vigueur du règlement précité du 19 décembre 2014, le taux super-réduit de 3 % s'appliquait donc aux seuls logements affectés à des fins d'habitation principale dans le chef du propriétaire. Suivant les indications fournies dans la demande de remboursement, celle-ci concerne 63 factures émises entre le 2 avril 2013 et le 18 décembre 2014 concernant les travaux de construction de 12 studios sur un terrain appartenant la F), et qui seraient affectés par la F) à des fins de « *logement encadré pour personnes handicapées* ». Conformément à l'article 552 du Code civil, la défenderesse en cassation est devenue propriétaire des constructions érigées au fur et à mesure de l'érection desdites constructions en vertu de son droit d'accession.

Suite à une réclamation de la F) _____ en date du 30 septembre 2016, le Directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines confirma le refus opposé par le Bureau d'imposition -Service Remboursement- dans une décision du 28 octobre 2016 au motif qu'il était établi que l'immeuble litigieux a été affecté par le propriétaire à des fins d'habitation principale moyennant location dans le chef de tiers et non pas à des fins d'habitation dans le chef du propriétaire.

Par exploit d'huissier du 12 décembre 2016, la F) _____ a fait assigner l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg pour voir annuler la décision du directeur de l'Administration de

² Nous soulignons

l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA du 28 octobre 2016 rejetant une réclamation contre une décision du 8 juillet 2016 ayant rejeté la demande de remboursement de TVA introduite le 15 juin 2015.

Par jugement du 13 décembre 2017, le tribunal d'arrondissement a dit fondée la demande et a annulé la décision du Directeur de l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA du 28 octobre 2016 et le dossier a été renvoyé devant l'Administration de l'Enregistrement aux fins d'examen de la demande de remboursement sur base de la législation applicable au cours des années 2013 et 2014. L'Administration de l'Enregistrement a encore été condamnée à une indemnité de procédure de 1.500 €, ainsi qu'aux frais et dépens de l'instance.

Contre ce jugement, l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA a relevé appel par exploit d'huissier du 23 mai 2018.

En date du 19 juin 2019, la Cour d'appel a rendu un arrêt, par lequel elle

« reçoit l'appel,

dit que s'agissant d'une demande de remboursement, l'opération imposable est constituée par la livraison à soi-même effectuée par l'assujetti sur base de l'article 13 alinéa 2 de la Loi sur la TVA et de l'article 1er du Règlement et que par suite, le fait générateur de la taxe est constitué par l'affectation réelle de l'immeuble à une habitation principale ;

dit que c'est au moment où est réalisée l'affectation de l'immeuble à des fins d'habitation principale qu'il convient de se placer pour apprécier les conséquences fiscales de cette opération ;

dit qu'en l'espèce, la livraison à soi-même sur base de l'article 13 alinéa 2 de la Loi sur la TVA en tant que fait générateur de la taxe se produit concrètement à la date à laquelle l'assujetti souhaitant bénéficier de la faveur du droit du remboursement se déclare propriétaire des biens immeubles jusqu'à cette date non spécialement affectés à une fin déterminée, soit en l'espèce à la date du paiement des factures invoquées à l'appui de la demande de remboursement ;

renvoie le dossier aux parties afin d'une instruction complémentaire quant à la date de paiement des diverses factures invoquées à l'appui de la demande de remboursement ;

invite Maître Albert RODESCH de conclure avant le 18 septembre 2019 ;

refixe l'affaire à l'audience de mise en état du mercredi 18 septembre 2019, à 15.00 heures, salle CR.2.28 ;

réserve toutes autres demandes et les frais. »

Cet arrêt fait l'objet du présent pourvoi.

En décidant que c'est au moment où est réalisée l'affectation de l'immeuble à des fins d'habitation principale qu'il convient de se placer pour apprécier les conséquences fiscales de cette opération, soit en l'espèce à la date du paiement des factures invoquées à l'appui de la demande de remboursement, l'arrêt dont pourvoi a décidé que la demande de remboursement devait être examinée sur base de la législation applicable au cours des années 2013 et 2014, et non sur base du nouveau règlement précité du 19 décembre 2014 entré en vigueur le 1^{er} janvier 2015.

Dans la mesure où la nouvelle réglementation ne prévoit plus de remboursement qu'en cas d'affectation à des fins d'habitation principale dans le chef du propriétaire du logement, mais plus en cas d'affectation à des fins d'habitation principale dans le chef d'un tiers, cette décision a tranché une partie du principal, de sorte que le pourvoi est recevable sur base de l'article 3, paragraphe 2, de la loi modifiée du 18 février 1885 sur les pourvois et la procédure en cassation.

Sur le premier moyen de cassation:

Le premier moyen de cassation est « *tiré de la violation de l'article 13 alinéa 2 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la taxe sur la valeur ajoutée (la « Loi TVA »), tel que précisé par les articles 1 et 3 du Règlement 2002* »³ pour défaut de base légale.

Le défaut de base légale se définit comme « *l'insuffisance des constatations de fait pour statuer sur le droit* ». ⁴

Toutefois la demanderesse en cassation n'indique pas les constatations de fait auxquelles les juges d'appel auraient dû procéder, mais elle se contente de critiquer la motivation de l'arrêt attaqué en des termes très vagues :

« *la motivation ainsi reprise dans l'arrêt n'est pas du tout cohérente, et son libellé ne permet pas de comprendre le raisonnement logique suivi par la Cour pour répondre aux arguments invoqués par la partie demanderesse en cassation et aboutir à sa décision* »⁵ ;

« *Sur cette base, admettre que l'immeuble litigieux a été affecté au moment du paiement des factures, bien qu'aucune affectation n'eût alors été ne serait-ce conçue,*

³ 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

⁴ J. et L. Boré, La cassation en matière civile, Ed. Dalloz, 5^e éd. 2015/2016, n°78.21

⁵ Page 5 du mémoire en cassation

tout en retenant que l'affectation ne peut résulter d'une simple déclaration d'intention manque cruellement de cohérence⁶. »

Le mémoire en cassation ne contient dès lors aucune indication concernant les éléments factuels que les juges d'appel auraient dû contrôler afin de pouvoir statuer sur le droit.

Au vu de ce manque de précision, le premier moyen est irrecevable.

Sur le deuxième moyen de cassation invoqué à titre subsidiaire :

Le deuxième moyen de cassation est tiré de la violation de l'article 13 alinéa 2 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la taxe sur la valeur ajoutée (la « Loi TVA »), tel que précisé par les articles 1 et 3 du 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.

Il convient d'examiner tout d'abord les dispositions légales visées au moyen :

L'alinéa 2 de l'article 13 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la taxe sur la valeur ajoutée prévoit qu'*« un règlement grand-ducal déterminera les limites et les conditions d'application des dispositions prévues à l'alinéa qui précède⁷. Ce règlement, en vue d'éviter des distorsions de concurrence ou une non-taxation de la consommation finale, pourra également prévoir que certains faits économiques non expressément visés audit alinéa sont assimilés à une livraison effectuée à titre onéreux par un assujetti. »*

C'est le règlement grand-ducal du 30 juillet 2002 concernant l'application de la taxe sur la valeur ajoutée à l'affectation d'un logement à des fins d'habitation principale et aux travaux de création et de rénovation effectués dans l'intérêt de logements affectés à des fins d'habitation principale et fixant les modalités d'exécution y relatives, qui régit l'application du taux super-réduit de 3 % en matière de logement :

Les articles 1 et 3 du règlement visés au moyen sont libellés comme suit:

⁶ Page 6 du mémoire en cassation

⁷ L'article 13 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la taxe sur la valeur ajoutée dispose que, sans préjudice des dispositions prévues à l'article 9, paragraphe 2, certains prélèvements de biens et certaines affectations de biens sont assimilés à une livraison effectuée à titre onéreux (alinéa 1^{er}, points a et b).

Article 1^{er} : « 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. »⁸

Article 3 : « Est considérée comme affectation d'un logement à des fins d'habitation principale le fait de mettre un logement au service d'une habitation principale, soit directement dans son propre chef soit indirectement dans le chef d'un tiers. »

Le champ d'application de cet article 3 a été restreint à partir du 1^{er} janvier 2015 suite à l'entrée en vigueur du règlement grand-ducal du 19 décembre 2014, qui a modifié l'article 5, alinéa 1^{er}, lequel a pris la teneur suivante : « par création d'un logement on entend, au sens du présent règlement, les opérations suivantes effectuées dans l'intérêt d'une affectation à des fins d'habitation principale au sens de l'article 3 dans le chef du propriétaire du logement : ... »⁹¹⁰

L'arrêt dont pourvoi a retenu comme faits établis :

« Dans l'hypothèse d'une procédure de remboursement, le fournisseur a livré le bien immeuble à son client en exonération de la taxe, conformément à l'article 44 § 1., f, de la loi sur la TVA qui prévoit que « sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens immeubles ainsi que les cessions de droits réels immobiliers ».

Le client doit dès lors, afin d'obtenir le remboursement de la TVA existante dans le prix de l'immeuble qu'il a acquis, créer un différentiel de TVA (TVA en aval – TVA en amont) et il doit, pour créer la TVA en aval, procéder à une livraison à soi-même au sens de l'article 13 de la loi sur la TVA. A cette fin, il doit affecter l'immeuble à des fins d'habitation principale, conformément à l'article 1er du Règlement 2002 disposant qu'« en exécution de l'article 13, alinéa 2 de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, est assimilée à une livraison effectuée à titre onéreux l'affectation d'un logement à des fins d'habitation principale ».

Contrairement à ce qui a été retenu par les juges de première instance, qui ont dit que le droit au remboursement de la TVA doit être apprécié au regard de la réglementation telle qu'applicable au jour de la prestation des travaux faisant l'objet de la demande de remboursement, c'est donc au moment où est réalisée l'affectation des appartements litigieux à des fins d'habitation principale qu'il convient de se placer pour apprécier les

⁸ L'article 21 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la taxe sur la valeur ajoutée (la « Loi TVA ») dispose que « Sous réserve des dispositions prévues à l'article 22, le fait générateur de la taxe a lieu : a) pour la livraison de biens ou les prestations de services : au moment où la livraison ou la prestation est effectuée. »

⁹ Nous citons cette disposition pour une énumération complète, tout en sachant que l'applicabilité de ce texte fait l'objet de contestations

¹⁰ Aux termes de l'article 24 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la taxe sur la valeur ajoutée (la « Loi TVA »), « La taxe devient exigible au moment où, conformément aux articles 21 et 22, le fait générateur de la taxe a lieu ou est réputé avoir lieu. »

conséquences fiscales de cette opération et donc le taux de TVA applicable à la demande de remboursement présentée, conformément à l'article 39 de la loi TVA disposant que « le taux applicable aux livraisons de biens et aux prestations de services est celui en vigueur au moment de la réalisation du fait générateur de la taxe ».

L'appelante fait valoir que « l'affectation d'un logement à des fins d'habitation principale » visée par l'article 13, alinéa 2 de la Loi sur la TVA résulte de l'affectation réelle et effective de l'immeuble à des fins d'habitation principale, et non pas d'une simple déclaration d'intention du demandeur au remboursement. Elle soutient qu'en l'espèce, il ne serait pas contesté que cette affectation réelle et effective de l'immeuble à des fins d'habitation principale ne fut pas réalisée au moment de l'entrée en vigueur du Règlement 2014, soit le 1er janvier 2015, prétention qui se trouve néanmoins contestée par la partie intimée.

En ce qui concerne le moment où se produit l'affectation d'un logement à des fins d'habitation principale, les juges de première instance se sont basés sur l'article 9 du Règlement de 2002, tel que modifié en 2004, pour affirmer que le droit au remboursement peut résulter d'une simple déclaration d'intention, au motif que cette disposition prévoit expressément que pour bénéficier du remboursement, l'assujetti doit présenter « une déclaration écrite que le logement est, respectivement sera, affecté par le propriétaire-requérant à des fins d'habitation principale, soit directement dans son chef, soit indirectement dans le chef d'un tiers ».

Si le point c) du prédit article prévoit donc la possibilité d'une déclaration d'intention, en revanche, la Cour constate que le point b) du prédit article soumet le droit au remboursement à la condition de fournir à l'administration fiscale certains documents précis, dont notamment

« - les originaux des factures en due forme délivrées par les fournisseurs et les prestataires inscrits dans la liste matricule des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée luxembourgeoise ainsi que la preuve du paiement de la taxe;

- les documents d'importation constatant le paiement de la taxe, lorsqu'il en a été délivré ou établi;

- une copie de l'acte notarié lorsqu'il s'agit de constructions nouvellement érigées et n'ayant fait l'objet d'aucune affectation de quelque nature que ce soit ».

Les juges de première instance ont encore appliqué l'article 13, alinéa 2 du prédit Règlement, tel que modifié par le Règlement grand-ducal du 7 avril 2005, qui impose la restitution du remboursement obtenu en cas de « défaut d'affectation de l'immeuble dans le délai de deux ans ». Ils en ont déduit que le fait générateur de l'application du taux super-réduit est constitué par la date d'exécution des travaux visés aux articles 5 et 6 de la demande de remboursement qui forment la base de l'imposition.

La Cour constate cependant que, ce faisant, les juges de première instance ont omis de prendre en considération le fait que dans le cadre d'une demande de remboursement,

le mécanisme fiscal de la création de la TVA ne se réalise qu'au moment de la livraison à soi-même. Il résulte en effet des articles prémentionnés que le droit au remboursement concernant les travaux antérieurs à la demande de remboursement est conditionné par la présentation de factures acquittées permettant à l'administration fiscale de déterminer concrètement le montant à rembourser au jour de la demande. C'est à ce moment que se produit « la livraison à soi-même » au sens de l'article 13 de la Loi sur la TVA des travaux visés par la demande, étant relevé qu'une telle livraison ne saurait se faire à l'avance au moyen d'une simple déclaration d'intention, l'administration fiscale n'étant dans ce cas pas en mesure de quantifier le montant redû.

La F) a présenté une demande de remboursement à l'administration fiscale en date du 11 juin 2015, déclarant que le logement sera affecté par le propriétaire-requérant à des fins « d'habitation principale et à d'autres fins ».

La demande en remboursement concernait un ensemble de soixante-trois factures émises entre le 2 avril 2013 et le 18 décembre 2014, concernant des travaux de construction de douze studios sur le terrain appartenant à la F) sis à _____. Il en résulte que d'un point de vue de droit civil, la F) est devenu propriétaire des constructions érigées sur son terrain au fur et à mesure de l'érection desdites constructions en vertu de son droit d'accession sur base des articles 552 et suivants du Code civil.

En considération de ce mécanisme fiscal de création de la TVA, la Cour arrive à la conclusion que le fait générateur du droit au remboursement ne peut pas résider dans une simple déclaration d'intention d'affectation à des fins d'habitation principale et que cette affectation se réaliserait à la date d'exécution des travaux, mais que l'affectation d'un immeuble à des fins d'habitation principale en tant que fait générateur de la taxe se produit concrètement à la date à laquelle l'assujéti souhaitant bénéficier de la faveur du droit du remboursement se déclare (et/ou devient) propriétaire des biens immeubles jusqu'à cette date non spécialement affectés à une fin déterminée, soit en l'espèce à la date du paiement des factures invoquées à l'appui de la demande de remboursement. »

La Cour d'appel a retenu à juste titre que c'était l'affectation de l'immeuble à des fins d'habitation principale qui était le fait générateur de la taxe et qui était assimilée à une livraison à soi-même. Au vu de la modification du règlement de 2002 par le règlement grand-ducal du 19 décembre 2014, la détermination de la date de l'affectation prémentionnée avait partant une incidence sur les dispositions applicables à la demande de remboursement des défendeurs en cassation.

Les juges du fond ont constaté que l'immeuble litigieux constitue une construction nouvellement érigée n'ayant encore fait l'objet d'aucune affectation de quelque nature que ce soit, et que la défenderesse en cassation est devenue propriétaire au fur et à mesure de de l'érection des constructions litigeuses.

Par un arrêt n°168/2020 rendu en date du 10 décembre 2020¹¹ dans une affaire similaire, votre Cour a décidé qu'« *aux fins de déterminer la réglementation applicable à la demande, les juges d'appel avaient pu retenir que le fait générateur de la TVA était constitué par l'acte de vente notarié conférant à l'acquéreur la qualité d'assujetti par une livraison à soi-même d'une maison d'habitation dont la quantité des travaux de construction réalisés, qui forment la base d'imposition, a été certifiée dans l'acte notarié et en en déduisant, au vu du respect de la condition de l'affectation du logement à une habitation principale après l'achèvement intégral des travaux, que les défendeurs en cassation étaient en droit de bénéficier du taux de TVA super-réduit, » sans violer les dispositions visées au moyen.*

Cette solution peut être transposée *mutatis mutandis* à la présente affaire. Au lieu d'être devenue propriétaire au moment de la signature d'un acte de vente notarié, dans la présente affaire, la défenderesse en cassation, qui a fait ériger une résidence sur son terrain, est devenue propriétaire des nouvelles constructions par accession, au fur et à mesure que ces constructions ont été réalisées.

C'est la solution retenue par l'arrêt dont pourvoi, qui a retenu que le fait générateur de la taxe se produit concrètement à la date à laquelle l'assujetti souhaitant bénéficier de la faveur du remboursement se déclare propriétaire des biens immeubles jusqu'à cette date non spécialement affectés à une fin déterminée, soit en l'espèce à la date du paiement des factures invoquées à l'appui de la demande de remboursement.

Le moyen n'est pas fondé.

Conclusion

Le pourvoi est recevable, mais il est à rejeter.

Pour le Procureur Général d'Etat,

Le 1^{er} avocat général,

Marie-Jeanne Kappweiler

¹¹ n°CAS-2019-00169 du registre