

Arrêt civil.

Audience publique du quinze octobre deux mille huit.

Numéros 29752 et 29753 du rôle.

Composition:

*Françoise MANGEOT, premier conseiller, président;*  
*Astrid MAAS, conseiller;*  
*Gilbert HOFFMANN, conseiller, et*  
*Jean-Paul TACCHINI, greffier.*

*E n t r e :*

*Maître Pierre FELTGEN, avocat, demeurant à Luxembourg, 12-14, boulevard d'Avranches, en sa qualité de curateur de la faillite de et reprenant l'instance introduite par respectivement poursuivie contre la société anonyme Bacino Charter Company,*

*appelant aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Pierre Kremmer de Luxembourg en date du 3 septembre 2004,*

*intimé aux fins d'un exploit de l'huissier de justice Jean-Lou Thill de Luxembourg en date du 22 octobre 2004,*

*comparant par Maître Bernard Felten, avocat à Luxembourg,*

*e t :*

**ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES**, ayant sa direction à Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

*appelante aux termes du susdit exploit Jean-Lou Thill,*

*intimée aux fins du susdit exploit Pierre Kremmer,*

*comparant par Maître François Kremer, avocat à Luxembourg.*

**LA COUR D'APPEL:**

Revu l'arrêt de la Cour d'appel du 5 avril 2006.

## **Antécédents de procédure et exposé du litige**

Par exploit d'huissier de justice du 28 décembre 2001, la société anonyme BACINO CHARTER COMPANY, a fait donner assignation à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines pour entendre statuer sur le mérite du recours qu'elle formait contre une décision de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines du 13 décembre 2001 portant rejet du recours qu'elle avait formé en date du 26 novembre 2001 contre deux bulletins de taxation d'office refusant de prendre en compte l'exonération de la TVA prévue par l'article 43 paragraphe 1, lettre i), deuxième tiret de la loi du 12 février 1979 relative à la taxe sur la valeur ajoutée.

La société anonyme BACINO CHARTER COMPANY exposait à l'appui de sa demande qu'elle aurait exploité en 1998 et 1999 un navire nommé « *BACINO* » qui constituerait un navire de commerce, qui serait immatriculé au registre maritime à Luxembourg, qui aurait une longueur de 27,27 mètres qui serait doté d'un équipage permanent de 3 à 5 personnes et dont les activités devraient ainsi être exonérées du paiement de la TVA en vertu tant de l'article 43 paragraphe 1, lettre i), deuxième tiret de la loi du 12 février 1979 relative à la taxe sur la valeur ajoutée que de l'article 15 paragraphe 5 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – système commun de la taxe sur la valeur ajoutée.

L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines résistait à la demande en soutenant que le navire en question serait à considérer comme yacht, de sorte que sa location ne pourrait pas bénéficier de l'exonération.

Elle invoquait à l'appui de son argumentation l'article 7 paragraphe 2 du règlement grand-ducal du 16 juin 1999 relatif à l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée des opérations à l'exportation en dehors de la Communauté, des livraisons intracommunautaires de biens et d'autres opérations ainsi que le texte qui réglait cette matière auparavant à savoir l'article 5 paragraphe 2 du règlement grand-ducal du 3 mars 1980 sur l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée des opérations à l'exportation, des transports internationaux et des opérations assimilées à des exportations, tel qu'il avait été modifié par l'article 1<sup>er</sup> du règlement grand-ducal du 21 décembre 1983.

Le recours de la société anonyme BACINO CHARTER COMPANY fut rejeté par jugement du tribunal d'arrondissement de Luxembourg du 15 juillet 2004.

Le tribunal a retenu qu'il se dégageait des textes en vigueur et notamment de l'article 15 paragraphe 4 de la sixième directive 77/388 du Conseil du 17 mai 1977 ainsi que de l'article 43 paragraphe 1, lettre i), deuxième tiret de la loi du 12 février 1979 relative à la taxe sur la valeur ajoutée que l'exonération ne jouait qu'au cas où les bateaux affrétés ou loués étaient affectés à la navigation en haute mer et naviguaient effectivement en haute mer.

Il a encore retenu que le bateau en question n'effectuait pas un transport rémunéré de personnes ou de voyageurs au sens des règlements grand-ducaux du 16 juin 1999 et 3 mars 1980, la seule immatriculation administrative au registre maritime ne constituant pas la preuve de l'activité et de l'utilisation effective du bateau en haute mer.

Au vu des pièces du dossier, le tribunal a de même retenu que le preneur n'entendait pas obtenir à titre principal une prestation de transport mais uniquement la mise à disposition d'un bateau pour des motifs d'agrément et il en a conclu que la prestation de transport n'était qu'accessoire voire inexistante.

Vu que l'une des conditions d'exonération de l'affrètement ou de la location du bateau de la société anonyme BACINO CHARTER COMPANY n'était pas remplie, le recours fut rejeté.

Contre ce jugement, la société anonyme BACINO CHARTER COMPANY a interjeté appel par exploit du 3 septembre 2004.

Elle demande à la Cour de réformer le jugement du 15 juillet 2004 et dire que ses activités, qui seraient de nature commerciale, seraient exonérées du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée en application de l'article 15 paragraphe 5 de la sixième directive 77/399/CEE du 17 mai 1977 en matière de taxe sur la valeur ajoutée et de l'article 43 paragraphe 1, lettre i), deuxième tiret de la loi du 12 février 1979 relative à la taxe sur la valeur ajoutée.

Elle demande en conséquence à la Cour d'annuler les bulletins d'imposition concernant les exercices 1998 et 1999, sinon de surseoir à statuer et de poser à la Cour de Justice des Communautés Européennes une question préjudicielle concernant l'interprétation de la directive communautaire du 17 mai 1977 et la compatibilité des dispositions de l'article 7 paragraphe 2 du règlement grand-ducal du 16 juin 1999 avec celle-ci.

La société anonyme BACINO CHARTER COMPANY ayant été déclarée en état de faillite par jugement du 28 avril 2006, le curateur Me Pierre FELTGEN a repris l'instance par acte d'avoué du 11 septembre 2006.

Il convient dans un premier temps d'analyser les activités de la société anonyme BACINO CHARTER COMPANY respectivement l'affectation du bateau BACINO et de vérifier dans un second temps si les conditions pour pouvoir bénéficier de l'exonération du paiement de la TVA telles qu'elles sont définies par les textes sont remplies.

**- Quant aux activités de la société anonyme BACINO CHARTER COMPANY et plus précisément l'affectation du bateau BACINO**

Aux termes de l'article 3 des statuts coordonnés du 1<sup>er</sup> février 1990, la société anonyme BACINO CHARTER COMPANY avait pour objet « *l'achat, la vente, l'affrètement, le frètement et la gestion de navires de mer, ainsi que les opérations financières ou commerciales s'y rattachant directement ou indirectement* »

Suivant contrat de vente du 9 février 1996, elle a acquis d'une société N.V.WORLD CHARTERING le bateau BACINO, d'une longueur de 27,57 mètres et d'une largeur de 6,43 mètres au prix de 30.282.725.- LUF.

Par arrêté ministériel du Ministre des Transports du 18 février 1996, la société anonyme BACINO CHARTER COMPANY fut autorisée à faire l'achat, la vente, l'affrètement, le frètement et la gestion de navires de mer, ainsi que les opérations financières ou commerciales s'y rattachant directement ou indirectement.

Le 20 février 1998, le bateau fut immatriculé au Registre Public Maritime Luxembourgeois, la partie technique du certificat d'immatriculation renseignant comme type de navire « *motor yacht* » et comme zone de navigation « *Méditerranée et Mer du Nord* ». Le même certificat renseigne une accommodation d'équipage de 4 personnes ainsi qu'une accommodation de 9 passagers.

Le dossier renseigne des immatriculations subséquentes pour les périodes comprises entre le 27 août 1998 et le 23 février 1999, le 30 mars 1999 et le 23 février 2000 ainsi qu'entre le 25 février 2000 et le février 2001. Le navire était donc bien immatriculé au Registre Public Maritime Luxembourgeois pendant la période concernée par les taxations litigieuses.

Un certain nombre de contrats de location, des « *Charter Agreement* » sont versés au dossier.

Ainsi le bateau fut loué au courant des années 1998 et 1999 comme suit :

- du 10 juillet 1998 au 31 décembre 1998 à des dénommés **A)** et **B)**,
- du 1<sup>er</sup> au 12 décembre 1998 à un dénommé **C)**,
- du 5 au 12 avril 1999 à un dénommé **A1)**,
- du 13 au 20 avril 1999 à un dénommé **A2)**,
- du 21 au 25 avril 1999 à un dénommé **D)**,
- du 12 au 16 mai 1999 à une dénommée **E)**,
- du 22 au 29 mai 1999 à une dénommée **F)**,
- du 31 mai au 6 juin 1999 à un dénommé **A1)**,
- du 24 juin au 30 juin 1999 au même **A1)**,
- du 1<sup>er</sup> au 7 juillet 1999 à un dénommé **G)**,
- du 8 au 15 juillet 1999 à une dénommée **A3)**,
- du 25 juillet au 1<sup>er</sup> août 1999 à un dénommé **H)**,
- du 2 au 8 août 1999 au dénommé **A1)**.

Le bateau fut donc loué pratiquement de façon continue du 10 juillet 1998 au 8 août 1999.

Les différents contrats renseignent chaque fois un « *charter fee* » de 100.000.- LUF par jour, sauf le contrat **C)** du 21 juillet 1998 qui renseigne un prix global de 1.200.000.- LUF.

Il se dégage encore des contrats en question qu'à chaque fois le bateau était doté d'un équipage de 4 personnes.

Aux termes des divers « *Charters Agreement* » les « *port of delivery* » respectivement « *port of redelivery* » étaient variables, il s'agissait ainsi de Willemsstadt, Cap d'Agde, Malaga, Crète, Mykonos et Naples.

La société anonyme BACINO CHARTER COMPANY verse encore un certain nombre d'autres « *Charters Agreement* » qui bien que se rapportant aux années 2000 et 2001 témoignent néanmoins du fait que le bateau BACINO était régulièrement loué et qu'il se déplaçait à cette occasion dans les eaux de la Méditerranée ainsi qu'en témoignent les noms des « *port of delivery* » respectivement « *port of redelivery* » à savoir Capri, Split, Palma de Mallorca, Cannes, Malta, Dubrovnik, Istanbul et finalement Seville.

Les pièces du dossier renseignent en outre le paiement pour les années 1998 et 1999 de la cotisation à la Chambre du Commerce, des

primes d'assurance (Verzekeringskantoor (...)) ainsi que des salaires durant les années 1998 et 1999 à des dénommés I), J), K), L), M), N), membres de l'équipage.

La société anonyme BACINO CHARTER COMPANY verse de même un livret rouge « *Log Book* » reprenant les observations de l'équipage par rapport aux trajets poursuivis entre le 27 septembre 2001 et 30 août 2002, un livret bleu « *Adlard Coles Nautical Logbook* » concernant la période comprise entre le 31 août 1999 et le 14 avril 2001, un livret noir « *Journal de Bord* » concernant la période comprise entre le 28 mars 1998 et le 20 avril 2000 et finalement un livret noir « *Le Journal de bord* » du 1<sup>er</sup> septembre 2002 au 24 mai 2003.

Même si juste les « *Adlard Coles Nautical Logbook* » et « *Journal de Bord* » se rapportent à la période litigieuse, la consultation des inscriptions de l'ensemble de ces livrets témoigne à suffisance du fait que le bateau BACINO s'est bien déplacé en Mer Méditerranée et même en Mer du Nord alors qu'on y retrouve les noms de localités tels que Nice, St.Tropez, Antibes, Cannes, Beaulieu mais aussi Athènes, détroit de Messine, Itéa, Skopélos, Skiakos, Rhodos, Marmaris, Bozuk Bükü, Plymouth, Falmouth , Gibraltar, Alicante, Ibiza, Cabo de Formentor, Pollensa, Istanbul, Corinthe, Dubrovnik, Split, Brindisi, La Vallette, Syracuse, Malta etc.....cette liste n'étant pas exhaustive.

Le restant des inscriptions de ces différents livrets a trait aux différentes positions en mer, aux conditions climatiques ainsi qu'à l'état de la mer.

Il se dégage ainsi de l'ensemble des pièces versées par la société anonyme BACINO CHARTER COMPANY que contrairement à ce qui a été retenu en première instance, le bateau en question n'était pas « *principalement utilisé au sein d'installations portuaires de plaisance (marinas de luxe...) sans que le bateau ne soit déplacé ou alors incidemment pour une sortie en mer à des fins d'agrément.* » mais qu'il a bien traversé et navigué en Mer du Nord (Plymouth, Falmouth) et dans les eaux de la Méditerranée.

#### **- quant aux textes applicables**

La société anonyme BACINO CHARTER COMPANY base sa demande en obtention de l'exonération de la TVA sur l'article 43 paragraphe 1, lettre i), deuxième tiret de la loi du 12 février 1979 relative à la taxe sur la valeur ajoutée ainsi que sur l'article 15 paragraphe 5 de la sixième directive 77/388 du Conseil du 17 mai 1977 relative à l'harmonisation des législations des Etats membres relatives à la taxe sur la valeur ajoutée.

Ces textes sont de la teneur suivante :

- Article 43 paragraphe 1, lettre i), deuxième tiret de la loi du 12 février 1979 relative à la taxe sur la valeur ajoutée :

*« Sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée dans les limites et sous les conditions à déterminer par règlement grand-ducal :*

*i) - ....*

*- les prestations de service effectuées pour les besoins de la navigation maritime »*

- Article 15 paragraphe 5 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaire-système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme :

*« Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les Etats membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels :*

*...*

*5. les livraisons, transformations, réparations, entretien, affrètements et locations de bateaux de mer visés au point 4 sous a) et b), ainsi que les livraisons, locations, réparations et entretien des objets – y compris l'équipement de pêche – incorporés à ces bateaux ou servant à leur exploitation ; »*

Par bateaux de mer visés au point 4 sous a) et b) il faut entendre : *« affectés à la navigation en haute mer et assurant un trafic rémunéré de voyageurs ou l'exercice d'une activité commerciale, industrielle ou de pêche ».*

L'article 43 paragraphe 1, lettre i), deuxième tiret de la loi du 12 février 1979 relative à la taxe sur la valeur ajoutée est une transposition en droit interne de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 ayant pour objectif une harmonisation des législations des Etats membres en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

Ainsi que cela résulte d'une note explicative du Ministère des Finances figurant au Code Fiscal sous l'article 43, point 11, *« l'exonération sur le plan national des prestations de services effectuées pour les besoins de la navigation maritime a pour but d'éviter des distorsions de concurrence au détriment notamment des sociétés holding établies au Grand-Duché. Elle est prévue par l'article 15 de la sixième directive CEE ».*

Il convient dès lors, pour définir les conditions que doit remplir un bateau pour pouvoir bénéficier de l'exonération de la TVA, de se référer aux dispositions de la directive communautaire.

Celle-ci pose deux conditions :

- le bateau doit être affecté à la navigation en haute mer
- le bateau doit assurer un trafic rémunéré de voyageurs ou l'exercice d'une activité commerciale, industrielle ou de pêche.

Pour rejeter la demande de la société anonyme BACINO CHARTER COMPANY, le tribunal a retenu que celle-ci n'avait pas rapporté la preuve que le bateau avait effectivement navigué en haute mer.

Par « *Haute Mer* » il faut entendre les zones maritimes qui, en principe, échappent à toute souveraineté et que la Convention de Genève de 1958 définit comme l'ensemble des parties de la mer n'appartenant ni à la mer territoriale ni aux eaux intérieures d'un Etat. (Définition donnée par le Vocabulaire Juridique publié par l'Association Henri Capitant sous la direction de Gérard Cornu).

La « *Haute Mer* » est donc tout ce qui est situé au-delà des eaux territoriales qui, elles, sont adjacentes aux côtes.

Ne sauraient dès lors bénéficier de l'exonération les bateaux de plaisance qui ne font que du cabotage sans cependant jamais s'aventurer en Haute Mer.

Tel n'est cependant pas le cas du bateau BACINO.

Il est d'abord un fait que celui-ci a été immatriculé en date du 20 février 1998 au Registre Public Maritime Luxembourgeois.

Or, pour pouvoir y être immatriculé, il faut remplir certaines conditions, d'abord par rapport au bateau qui est immatriculé et ensuite par rapport à la personne qui procède à l'immatriculation.

La loi du 9 novembre 1990 ayant pour objet la création d'un registre public maritime luxembourgeois définit en son Chapitre 1<sup>er</sup> De l'immatriculation et du navire, Section 1.-Dispositions relatives à l'immatriculation, article 4. Définitions, le *navire* comme suit :

« *Sont considérés comme navires, pour l'application de la présente loi, tous bâtiments d'au moins vingt-cinq tonneaux de jauge qui font ou qui sont destinés à faire habituellement en mer le transport des*



***personnes ou des choses, la pêche, le remorquage ou toute autre opération lucrative de navigation. »***

L'article 129 de la même loi définit l'entreprise maritime comme « *toute personne physique ou morale, luxembourgeoise ou étrangère qui poursuit une activité commerciale telle que définie à l'article 130, paragraphe 2* » ledit article disposant que « *l'agrément ne peut être délivré qu'à des entreprises ayant pour objet l'achat, la vente, l'affrètement, le frètement et la gestion de navires de mer, ainsi que toutes opérations financières et commerciales s'y rattachant directement ou indirectement* »

L'article 137. Surveillance des entreprises maritimes finalement dispose « *1. Le Commissaire aux affaires maritimes est chargé de veiller au respect des obligations incombant aux entreprises maritimes en vertu de la présente loi et de ses règlements d'exécution. »*

Au vu des contrôles très sévères qui sont opérés au moment de la demande d'immatriculation par le Commissariat aux Affaires Maritimes, l'immatriculation audit Registre constitue une présomption que le bateau BACINO est donc bien un « ***bâtiment... qui fait ou qui est destiné à faire habituellement en mer le transport des personnes ...*** respectivement qu'il se livre à ***toute autre opération lucrative de navigation*** » et qu'il est en tant que tel affecté à la navigation en Haute Mer.

Cette présomption est confirmée par les activités effectives du bateau. Ainsi que cela a pu être constaté à l'occasion de l'examen des « *Charter Agreement* » et des annotations des différents journaux de bord, le bateau a en réalité navigué en Haute Mer.

La première condition posée par l'article 15 paragraphe 5 de la sixième directive 77/388 /CEE du 17 mai 1997 est donc bien remplie dans le chef du bateau concerné.

Il en est de même de la deuxième condition à savoir que le bateau doit assurer un trafic rémunéré de voyageurs ou l'exercice d'une activité commerciale, industrielle ou de pêche.

Ici encore les certificats d'immatriculation délivrés d'année en année par le Commissaire aux Affaires Maritimes certifiant que le bateau BACINO est « *destiné au transport de passagers* » valent présomption qu'il assure un trafic rémunéré de voyageurs.

Cette présomption est confirmée par les pièces du dossier et notamment les « *Charter Agreement* » qui prouvent que la société anonyme BACINO CHARTER COMPANY louait le navire à des fins de

voyage d'agrément en mettant à la disposition du client à la fois le navire et un équipage, les journaux de bord prouvant du reste qu'il y a eu transport.

S'il est peut-être vrai que la prestation de transport n'est qu'un accessoire dans la location d'un bateau, il n'en reste pas moins que la présence sur le bateau d'un capitaine disposant d'un permis de naviguer en haute mer ainsi que du restant de l'équipage ensemble les annotations du journal de bord témoignent bien du fait qu'il y a eu transport.

Contrairement à ce qui a été retenu par le tribunal, et il est renvoyé à cet égard à ce qui a été constaté plus haut à l'occasion de l'examen des pièces, les locataires ne se sont pas limités à faire du cabotage voire à rester pendant toute la durée de la location dans une même marina mais se sont bien déplacés en Mer du Nord ou en Méditerranée. Il suffit pour le constater de se référer encore une fois aux inscriptions dans les différents « *Log Book* », « *Adlard Coles Nautical Logbook* », « *Journal de Bord* » et « *Le Journal de Bord* ».

Les affirmations de l'Administration de l'Enregistrement que le bateau aurait été amené aux différents « *port of delivery* » par le seul équipage pour y être mis à disposition des locataires sont restées à l'état de simples allégations.

L'argument que le « *port of delivery* » et le « *port of re-delivery* » auraient toujours été les mêmes n'est pas pertinent non plus, le fait de réceptionner le bateau à un port déterminé et de le restituer 10 jours plus tard au même endroit, ne prouvant nullement que pendant toute la durée de la location le locataire soit resté immobilisé à des fins d'exhibition dans une même marina.

Il en est de même en matière de location de voiture. On prend la voiture à l'aéroport d'arrivée, on circule pendant un temps déterminé et on la restitue au même aéroport lors de son départ. Il ne viendrait à l'idée de personne de soutenir que pendant tout ce temps l'on ne se soit pas déplacé.

Finalement le trafic de voyageurs était bien rémunéré, les « *Charter Agreement* » renseignant un tarif journalier de 100.000.- LUF.

Il découle ainsi des développements qui précèdent que la location du bateau BACINO constituait bel et bien une opération commerciale.

Les deux conditions posées par l'article 15 paragraphe 5 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 sont partant réunies dans le chef du bateau BACINO.

L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines oppose ensuite à la demande un argument de texte tiré du règlement grand-ducal du 16 juin 1999 relatif à l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée des opérations à l'exportation en dehors de la Communauté, des livraisons intracommunautaires de biens et d'autres opérations dont l'article 7.2.a) est ainsi libellé :

*« Par prestations de services effectuées pour les besoins de la navigation maritime et visées à l'article 43, paragraphe 1 sous i) deuxième tiret, de la loi du 12 février 1979 on entend :*

*a) les affrètements et locations*

*– de bateaux, à l'exclusion des yachts ou des autres bateaux et embarcations de plaisance ou de sport, affectés à la navigation maritime et assurant un transport rémunéré de personnes ou de biens ou l'exercice d'une activité commerciale, industrielle ou de pêche. »*

Elle renvoie de même à l'article 5 paragraphe 2 du règlement grand-ducal du 3 mars 1980 tel qu'il avait été modifié par l'article 1<sup>er</sup> du règlement grand-ducal du 21 décembre 1983, qui réglait cette matière auparavant et qui était ainsi conçu :

*« Par prestations de services effectuées pour les besoins de la navigation maritime et visées à l'article 43, paragraphe 1 sous i) deuxième tiret, de la loi du 12 février 1979 on entend :*

*b) les affrètements et locations*

*– de bateaux affectés à la navigation maritime et assurant un trafic rémunéré de voyageurs ou l'exercice d'une activité commerciale, industrielle ou de pêche, à l'exception des yachts ou bateaux de plaisance ou de sport..., »*

Se prévalant du fait que le bateau BACINO fut immatriculé comme « *Motor Yacht* », l'exonération devrait lui être refusée aux termes dudit article.

Il convient d'interpréter la disposition « *à l'exclusion des yachts ou autres bateaux et embarcations de plaisance ou de sport* » à la lumière de la *ratio legis* des dispositions communautaires.

Ainsi, aux termes du droit communautaire, tout bateau affecté à une activité commerciale bénéficie du régime d'exonération, le droit communautaire n'opérant aucune distinction en fonction du type de bateau affrété.

Les conditions posées par l'article 15 paragraphe 5 de la sixième directive 77/388/CEE du 17 mai 1977 se rattachent exclusivement à une

analyse objective de l'activité exercée sans considération de l'embarcation utilisée.

En posant comme condition que le bateau doit assurer un trafic rémunéré de voyageurs, le droit communautaire met l'accent sur l'activité commerciale et exclut implicitement du champ d'application de la sixième directive les bateaux de plaisance utilisées à des fins privées, communément appelés « yachts »

Sachant que « *l'exonération sur le plan national des prestations de services effectuées pour les besoins de la navigation maritime a pour but d'éviter des distorsions de concurrence au détriment notamment des sociétés holding établies au Grand-Duché. Elle est prévue par l'article 15 de la sixième directive CEE* » ( note explicative du Ministère des Finances figurant au Code Fiscal sous l'article 43, point 11), ces dispositions seraient totalement inefficaces si elles ne s'appliquaient pas à tout un secteur de l'activité économique maritime, à savoir l'affrètement de navires commerciaux au transport de personnes dans un cadre de loisir.

Il est intéressant de se référer sous cet aspect à l'exemple français, ce d'autant plus éloquent que la France est un port d'amarrage par excellence des bateaux de plaisance.

L'article 262-II-2° du Code Général des Impôts dispose que « *sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée...*

*Les opérations de livraison, de réparation, de transformation, d'entretien, d'affrètement et de location portant sur :*

- les navires de commerce maritime,*
- les bateaux utilisés pour l'exercice d'une activité industrielle en haute mer,*
- les bateaux affectés à la pêche professionnelle maritime, les bateaux de sauvetage et d'assistance en mer »*

L'administration fiscale française a précisé la portée de l'exonération applicable à l'affrètement et à la location de bateaux de plaisance.

Ainsi le bulletin d'administration n° 168 du 22 octobre 2003 précise, en ce qui concerne l'affrètement de navires de commerce : « *Pour l'application de cet article ( l'article 262 II 2° du code général des impôts) est considéré comme un navire de commerce maritime tout navire de mer inscrit comme navire de commerce sur les registres officiels d'une autorité administrative française ou étrangère, doté d'un équipage permanent et affecté aux besoins d'une activité commerciale* » tandis que le bulletin de l'administration n° 15 du 24 janvier 2005 se réfère à au bulletin précédent pour retenir que celui-ci a

défini comme des navires de commerce maritime « *tous les navires, y compris les navires conçus pour la plaisance, remplissant cumulativement les trois conditions suivantes : inscription au commerce sur les registres officiels d'une autorité administrative française ou étrangère, présence à bord d'un équipage permanent et affectation à une activité commerciale* » et en tire les conséquences en admettant ces navires au bénéfice de l'exonération prévue à l'article 262-II-2 du Code Général des Impôts.

La législation française est donc exclusivement fondée sur la distinction entre les navires armés au commerce et les autres navires, sans faire aucune distinction en fonction du type de bateau utilisé, la seule distinction résidant dans l'utilisation privée ou à des fins commerciales de l'embarcation en question.

Au vu des développements qui précèdent et au vu du but notamment de la directive communautaire en question, la Cour considère que l'exclusion prévue par l'article 7.2.a) du règlement grand-ducal du 16 juin 1999 relatif à l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée ne visait que les yachts et autres bateaux et embarcations de plaisance ou de sport utilisés à des fins privés.

Cette interprétation des textes est d'ailleurs aussi celle que lui a donnée le Commissaire aux Affaires Maritimes.

En effet, dans la brochure « *The Application of the Luxembourg Financial Environment to the Maritime Industry* » publiée en 1999 par le Commissariat aux Affaires Maritimes (Luxembourg) on lit à la page 12 ce qui suit :

*« Value Added Tax(VAT)*

*Article 43, al 1 i) of the Luxembourg tax code, implementing the 6th EU Directive states that services to the shipping industry shall be exempt from VAT.*

*The following services are covered by this provision:*

*- the chartering or hiring of seagoing ships which transport fare-paying passengers or the conducting on of commercial, industrial or fishing activities”*

Plus généralement on lit à la page 7 de ladite brochure « *Shipping activities are exempt from VAT* ».

A aucun moment il n'est question dans cette brochure d'une exclusion des yachts, le seul critère pour bénéficier de l'exonération étant celui que le navire soit exploité à des fins commerciales.

Cette interprétation se confirme encore au vu de l'évolution législative en la matière.

Ainsi un règlement grand-ducal du 22 décembre 2006 est-il venu modifier l'article 7 paragraphe 2, a) du règlement grand-ducal du 16 juin 1999 relatif à l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée qui est désormais libellé comme suit :

*« Par prestations de services effectuées pour les besoins de la navigation maritime et visées à l'article 43, paragraphe 1 sous i) deuxième tiret, de la loi du 12 février 1979 on tend :*

*a) les affrètements et locations*

*– de navires affectés à la navigation maritime et assurant un transport rémunéré de personnes ou de biens ou l'exercice d'une activité commerciale, industrielle ou de pêche. »*

Le texte en question a remplacé le terme de « bateau » par celui de « navire » et il a supprimé « à l'exclusion des yachts ou des autres bateaux et embarcations de plaisance ou de sport ».

Le fait de remplacer le terme de « bateau » par celui de « navire » doit être vu comme l'expression de la volonté du législateur de se conformer à la directive européenne qui elle aussi utilise le terme de « navire ».

Il en est de même de la suppression de l'exclusion des yachts et autres bateaux de plaisance et de sport, le législateur ne pouvant faire de distinction là où la directive n'en fait pas.

Il est particulièrement éloquent aussi de se référer à une note du Directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines datant certes du 22 août 2005 donc postérieure à la naissance du présent litige mais antérieure néanmoins au règlement grand-ducal du 22 décembre 2006, donc encore écrite sous l'empire de l'ancien article 7 paragraphe 2.a) du règlement grand-ducal du 16 juin 1999.

Le Directeur fait référence à l'exclusion formelle des yachts et autres bateaux et embarcations de plaisance ou de sport du bénéfice de l'exonération prévue à l'article 43, paragraphe 1, point i) de la loi du 16 juin 1979 et écrit à ce propos ce qui suit :

*« Afin d'éviter les problèmes provenant de la seule terminologie utilisée, les parties contractantes éviteront les désignations « Yachts », « Méga-Yachts » ou « Yacht commercial » pour les navires de commerce, lorsque ces bateaux sont effectivement destinés au commerce*

*et immatriculés dans un registre d'immatriculation de navires marchands. »*

Le Directeur rappelle ensuite qu'aux termes de l'article 72 de la loi TVA, le chiffre d'affaires réalisé par un assujetti est soumis à la TVA sauf preuve des conditions d'exonération, notamment dans les dossiers en question, la preuve de la navigation effective en haute mer, laquelle doit être rapportée par l'assujetti. En cas d'une vérification par les services de contrôle, cette réalité de la navigation maritime doit être établie au moyen d'un faisceau de preuves. Ainsi peuvent être admis comme documents probants, tels que par exemple :

- le certificat d'immatriculation délivré aux navires immatriculés au registre public maritime documentant entre autres qu'au regard de la législation luxembourgeoise le navire est autorisé à se livrer à une activité commerciale,
- les contrats entre parties, notamment les contrats charters,
- l'immatriculation dans un autre Etat membre et la déclaration du chiffre d'affaires dans cet Etat membre,
- les extraits du livre de bord (« *log Book* »)
- les documents des ports
- les factures d'achats de carburant ou d'autres frais et leur paiement
- l'engagement d'un équipage professionnel
- l'existence d'un équipage affecté de façon permanente au navire
- les contrats de travail de l'équipage
- les contrats d'assurance

***à condition qu'ils constituent un faisceau d'éléments établissant à suffisance la navigation effective en haute mer. »***

Il se dégage de cette circulaire que la simple qualification de « *yacht* » ne saurait priver le navire BACINO du bénéfice de l'exonération de la TVA.

Comme il remplit par ailleurs la majorité des conditions ci-avant énumérées et que la navigation effective en Haute Mer se dégage des éléments du dossier discutés dans le présent arrêt, il y a lieu à réformation du jugement entrepris et à annulation des bulletins d'imposition 1998 et 1999,

L'appelante s'étant simplement réservé le droit de demander la condamnation de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines au paiement de la somme de 70.891,33 € ainsi que des intérêts sur cette somme à compter de la date du virement du montant précité, somme retenue à une sommation à tiers détenteur sur base des taxations des années 1998 et 1999, il n'y a pas lieu, en l'état actuel, de prononcer une condamnation au remboursement.

Le curateur de la faillite de la société anonyme BACINO CHARTER COMPANY n'ayant pas justifié en quoi il serait inéquitable de laisser à la charge exclusive de la masse de la faillite les frais non compris dans les dépens, il y a lieu de rejeter sa demande accessoire tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure.

**Par ces motifs,**

la Cour d'appel, deuxième chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement entre parties, sur le rapport du magistrat de la mise en état,

Vu l'arrêt de la Cour d'appel du 5 avril 2006,

Donne acte à Me Pierre FELTGEN qu'il reprend l'instance en sa qualité de curateur de la faillite de la société anonyme BACINO CHARTER COMPANY,

Dit fondé l'appel,

Par réformation,

Annule les bulletins d'imposition 1998 et 1999,

Réserve à la masse de la faillite de la société anonyme BACINO CHARTER COMPANY le droit de demander la condamnation de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines au paiement de la somme de 70.891,33 € ainsi que des intérêts sur cette somme à compter de la date du virement du montant précité, somme retenue sur base d'une sommation à tiers détenteur sur base des taxations des années 1998 et 1999,

Dit non fondée la demande accessoire tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure,

Condamne l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines aux frais et dépens des deux instances, avec distraction au profit de Me Bernard FELTEN, qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.

*La lecture du présent arrêt a été faite en la susdite audience publique par Françoise Mangeot, premier conseiller, en présence de Jean-Paul Tacchini, greffier.*