

Texte pseudonymisé

Avertissement: Ce document pseudonymisé a une valeur purement informative. Le document original seul fait foi.

Arrêt civil.

Audience publique du trente avril deux mille quatorze.

Numéro 35876 du registre.

Composition:

Françoise MANGEOT, président de chambre;
Gilbert HOFFMANN, premier conseiller;
Valérie HOFFMANN, conseiller, et
Jean-Paul TACCHINI, greffier.

Entre :

SOCIETE1.) société anonyme, établie et ayant son siège social à
ADRESSE1.),

appelante aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Guy Engel de
Luxembourg en date du 14 août 2009,

comparant par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à Luxembourg,

et :

1) ÉTAT DU GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG, ayant son ministère
d'État à Luxembourg, 4, rue de la Congrégation,

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

intimés aux fins du susdit exploit Guy Engel,

comparant par Maître François Kremer, avocat à Luxembourg.

LA COUR D'APPEL:

Par assignation des 19 août 2005 et 24 juillet 2006, la compagnie maritime SOCIETE1.) SA a fait comparaître l'Etat et l'administration de l'Enregistrement et des Domaines devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg pour voir prononcer à son égard la décharge des impositions supplémentaires au titre de la TVA se rapportant à son chiffre d'affaires de l'année 2002 et des années 2003 et 2004.

La société SOCIETE1.) a exposé en première instance être propriétaire de deux navires portant les noms « BATEAU1.) » et « BATEAU2.) » battant pavillon luxembourgeois et utilisés en haute mer, qu'elle a effectué des prestations de location de « un bateau » classé par l'administration luxembourgeoise comme « yacht commercial », que le bateau est loué avec un équipage de trois à cinq marins moyennant un forfait journalier pour des voyages au libre choix du locataire, qu'à partir du port d'ADRESSE2.), des voyages ont été faits à Monaco, en Sardaigne, en Sicile, en Espagne, en Grèce, etc. La partie SOCIETE1.) s'est référée aux carnets de bord comme preuve de l'utilisation du bateau pour la « navigation côtière et en haute mer », sauf que le carnet de bord de 2002 a été perdu.

Les règles juridiques applicables au litige sont les suivantes.

La sixième directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 visant à l'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme, telle que modifiée par la directive 91/680/CEE du Conseil du 16 décembre 1991, dispose en son article 15 que :

« 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 (...) affrètements et locations de bateaux de mer visés au point 4 sous a) et b) (...).

Pour ce qui concerne le présent litige, le point 4 vise sous a) : les « bateaux : 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 ».

La sixième directive a été transposée dans l'ordre juridique luxembourgeois par la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée. L'article 43, paragraphe 1, sous i), deuxième tiret de cette loi, dans sa version applicable à la date des faits, dispose textuellement que : « Sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée dans les limites et sous les conditions à déterminer par règlement grand-ducal : (...) les prestations de services effectuées pour les besoins de la navigation maritime ».

L'article 7, paragraphe 2, sous a), premier tiret, du règlement grand-ducal du 16 juin 1999 (abrogeant le règlement grand-ducal modifié du 3.3.1980) relatif à l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée (...), précise que « par prestations de services effectuées pour les besoins de la navigation maritime » visées audit article 43, il y a lieu d'entendre « les affrètements et locations de bateaux, à l'exclusion des yachts et 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 ».

La réglementation nationale reprend donc pratiquement telle quelle la réglementation de l'Union européenne pour ce qui concerne le présent litige.

Subsidiairement à ses conclusions visant à voir exonérer de la TVA son activité de « location (*avec*) transport payant de passagers en mer » en application de la disposition précitée de l'article 43 de la loi, la partie SOCIETE1.) a conclu, en substance, à voir soumettre à la Cour constitutionnelle la question de la constitutionnalité de ladite disposition en ce qu'elle laisse au règlement grand-ducal le soin de dire quelles prestations de services effectuées pour les besoins de la navigation maritime sont exonérées de la TVA, alors que la fiscalité est en règle générale une matière réservée relevant de la compétence exclusive du législateur en vertu des articles 99 et 101 de la Constitution disposant que : « Aucun impôt au profit de l'Etat ne peut être établi que par une loi » (art. 99), et que : « Nulle exemption ou modération (*d'impôt*) ne peut être établie que par une loi » (art. 101). Il s'entend qu'au cas d'inconstitutionnalité de la délégation législative susvisée, le règlement grand-ducal pris en exécution de celle-ci est lui-même inconstitutionnel et ne pourra pas fonder une décision prise en matière de la TVA.

Par jugement du 10 juin 2009, le tribunal d'arrondissement, disant ne pas y avoir lieu de procéder par voie de question préjudicielle à la Cour constitutionnelle, a dit non fondés les recours contre les impositions des exercices des années 2002, 2003 et 2004 en considérant en substance que, d'une part, la disposition légale de l'article 43 ne peut pas fonder en lui-même un régime d'exonération indépendamment du règlement grand-ducal d'application, et que, d'autre part, ni le règlement grand-ducal, à supposer qu'il soit conforme à la Constitution, ni la directive, à supposer qu'elle puisse s'appliquer directement en présence d'un défaut dans sa transposition dans l'ordre juridique interne, c'est-à-dire, en l'espèce, pour suppléer au règlement grand-ducal inconstitutionnel, ne permettent d'exonérer l'activité maritime décrite ci-dessus de la TVA.

Le 14 août 2009, SOCIETE1.) Sa a relevé appel de cette décision pour ce qui concerne les impositions à la TVA des exercices 2003 et 2004 suivant bulletins de taxation d'office concernant les revenus de location du yacht « BATEAU2.) ». L'année 2002 n'est donc plus en litige.

La partie SOCIETE1.) reprend ses conclusions de première instance visant à voir dire inconstitutionnelle la disposition précitée de l'article 43 de la loi

en ce que le législateur y délègue globalement au pouvoir réglementaire la tâche de définir l'étendue de l'exonération de la TVA en matière de prestations pour les besoins de la navigation maritime. A son sens, le législateur a, dans ladite disposition de la loi, décrété « une exonération tout à fait générale, sans la moindre limitation » qu'il y aurait lieu d'appliquer telle quelle ; le règlement grand-ducal d'exécution ne se contentant pas de déterminer les seules modalités d'exonération en la matière mais venant limiter l'étendue de l'exonération légale et par là d'étendre le domaine d'application de la TVA serait contraire à la Constitution en ce que celle-ci réserve justement au législateur le pouvoir d'établir les règles fiscales.

D'un autre côté, la partie SOCIETE1.) conclut à voir dire que, dans la présente affaire, la sixième directive n'a pas à s'appliquer au titre de la théorie de l'effet direct, car l'Etat, lorsqu'il est en faute de ne pas avoir transposé comme il faut une directive, n'est pas admis à l'invoquer contre un particulier, soit, en l'espèce, en défaveur du contribuable SOCIETE1.).

En conséquence, suivant la partie SOCIETE1.), le litige serait uniquement à trancher en application de la disposition légale de l'article 43 prévisé se réduisant à la phrase : « Les prestations de service effectuées pour les besoins de la navigation maritime sont exonérées de la TVA ».

Subsidiairement, la partie appelante conclut à voir dire qu'en application « des dispositions de la directive et de la loi nationale », l'activité maritime en question est à exonérer de la TVA au motif qu'elle s'analyse en une location de bateau avec une prestation accessoire de transport en haute mer. Elle continue par conclure en ce sens que l'exclusion dans le règlement grand-ducal des yachts et autres navires de plaisance du bénéfice de l'exonération serait à écarter au motif que le droit communautaire ne ferait pas de distinction selon la nature des bateaux affrétés. Elle conclut finalement à se voir décharger des impositions supplémentaires au titre de la TVA relatives aux années 2003 et 2004 pour être fondées sur « une disposition inconstitutionnelle et donc manquer de base légale ». A l'appui de cette argumentation, la partie appelante se réfère à l'arrêt SOCIETE2.) SA de la Cour d'appel du 15 octobre 2008. A noter toutefois d'emblée que cet arrêt a été cassé par arrêt de la Cour de cassation du 14 juillet 2011 rendu sur arrêt de décision préjudicielle de la Cour de Justice de l'Union européenne du 22 décembre 2010.

La partie appelante conclut encore plus subsidiairement au renvoi devant la Cour constitutionnelle de la question préjudicielle de savoir si la disposition précitée de l'article 43 de la loi « est conforme aux articles 99 et 101 de la Constitution dans la mesure où il confie de façon générale au pouvoir réglementaire le pouvoir de définir l'étendue de l'obligation fiscale ».

Les parties intimées, de leur côté concluent à voir interpréter la disposition litigieuse de l'article 43 de la loi de manière conforme à la directive sous peine de violer celle-ci.

Cela exposé

Le législateur, dans la disposition précitée de la loi, a délégué au pouvoir réglementaire la tâche non seulement de fixer les conditions, mais aussi les limites de l'exonération litigieuse de la TVA, et le pouvoir réglementaire, de son côté, dans l'article 7 du règlement grand-ducal, a défini celles parmi les prestations de service effectuées pour les besoins de la navigation maritime qui sont exonérées de la TVA.

Il se pose dès lors la question de la constitutionnalité de la disposition critiquée de la loi et, incidemment, de celle du règlement grand-ducal, étant entendu que la TVA, malgré sa dénomination, n'est pas une taxe, mais un impôt d'Etat.

La question de la constitutionnalité de ces dispositions, sur lesquelles sont fondées les impositions fiscales litigieuses, est à résoudre en premier lieu.

Si, d'un côté, la Constitution fait de la matière fiscale une matière réservée au pouvoir législatif, d'un autre côté, il n'est pas exact, contrairement à ce que soutient la partie appelante, que le pouvoir réglementaire était libre de définir les exonérations en la matière comme il l'entendait, étant donné que la directive susvisée définit de manière inconditionnelle et précise le champ d'application de l'exonération et était à transposer correctement. La question revient donc à savoir si la transposition de la disposition précitée de la directive pouvait avoir lieu, pour le détail d'exécution, par voie réglementaire sur délégation législative, sans violer pour autant la Constitution, ou si, au contraire, il fallait faire prévaloir un critère formel pour toute la transposition et introduire donc par voie législative des règles de droit communautaires d'ores et déjà déterminées. A la limite, il aurait suffi d'opérer, pour la transposition, par simple renvoi à la directive. A noter dans ce contexte que l'exclusion de l'exonération, dans le règlement grand-ducal, « des yachts et des autres bateaux et embarcations de plaisance ou de sport » n'est pas dérogoire à la sixième directive. En effet, selon l'exposé des motifs de la directive, « les bateaux de plaisance sont exclus de l'exonération prévue à l'article 15, point 5, et les services fournis à la consommation finale se rapportant à ceux-ci doivent être soumis à la TVA ; les prestations de location de bateaux fournis aux consommateurs finals qui les destine à des fins d'agrément ou de plaisance sont exclues du champ d'application de cette exonération » (arrêt précité de la Cour de Justice de l'Union européenne du 22 décembre 2010, point 18).

La réponse à la question de constitutionnalité de la loi revient à la Cour constitutionnelle en vertu de l'article 6 de la loi du 27 juillet 1997 portant organisation de la Cour constitutionnelle.

Il ressort des développements qui précèdent que la question de constitutionnalité qui se pose dans la présente affaire n'est pas dénuée de tout fondement et elle est aussi nécessaire pour une solution consistante du litige.

Par ces motifs,

la Cour d'appel, deuxième chambre, siégeant en matière civile, statuant contradictoirement, le conseiller de la mise en état entendu en son rapport,

reçoit l'appel,

prend acte de ce que l'imposition supplémentaire au titre de la TVA à charge de SOCIETE1.) SA n'est plus en litige pour ce qui concerne l'exercice de 2002,

avant tout autre progrès en cause :

saisit la Cour constitutionnelle de la question de savoir si la disposition précitée de l'article 43, paragraphe 1, sous i), deuxième tiret de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée est conforme aux articles 99 et 101 de la Constitution dans la mesure où, aux fins de la transposition dans le droit national de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977, à savoir en l'espèce, l'article 15, point 5 de la directive, elle confie au pouvoir réglementaire le pouvoir de définir le contenu des exonérations de la TVA se rapportant aux « prestations de services effectuées pour les besoins de la navigation maritime »,

réserve tous droits et conclusions des parties.