

- Arrêt civil -

Audience publique du 08 mai deux mille huit.

Numéro 31200 du rôle.

Composition:

Georges SANTER, président de chambre,
Irène FOLSCHEID, premier conseiller,
Monique BETZ, premier conseiller,
Sandra MANGEN, greffière assumée.

Entre:

La société anonyme RAC TRADING SA, établie et ayant son siège social à L-1941 Luxembourg, 191, route de Longwy, représentée par son conseil administration actuellement en fonctions,

appelante aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Geoffrey GALLE de Luxembourg, en date du 11 avril 2006,

comparant par Maître Alain STEICHEN, avocat à la Cour à Luxembourg,

et:

1) L'ETAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, représenté par son ministre d'Etat, dont les bureaux sont établis à L-1352 Luxembourg, 4, rue de la Congrégation,

2) L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, dont les bureaux sont établis à L-1010 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume, représentée par son directeur actuellement en fonctions

intimés aux fins du susdit exploit GALLE,

comparant par Maître Arsène KRONSHAGEN, avocat à la Cour à Luxembourg.

LA COUR D'APPEL :

Par l'exploit d'huissier du 29 décembre 2000, la société anonyme RAC TRADING S.A. a fait donner assignation à l'Etat du Grand-Duché et à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, à comparaître devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, pour voir déclarer nuls les bulletins de taxation d'office de l'exercice 1995 notifiés les 29 juin et 4 août 2000 et voir déclarer nulle la décision du directeur de l'Administration de l'Enregistrement du 13 novembre 2000 rejetant la réclamation formulée contre les bulletins de taxation. RAC TRADING S.A. conclut également à ce que le tribunal retienne qu'elle a prouvé les livraisons intracommunautaires et que les parties défenderesses soient condamnées à rembourser l'excédent de TVA déclaré, dont à déduire le montant de 421.208 francs luxembourgeois, correspondant à un redressement partiel qu'elle accepte.

Par jugement rendu du 21 janvier 2002, le recours en tant que dirigé contre l'Etat, a été déclaré irrecevable.

Par jugement rendu le 25 janvier 2006, les demandes en annulation des bulletins de taxation notifiés les 29 juin et 4 août 2000 ont été déclarées irrecevables. La décision du directeur de l'Administration de l'Enregistrement du 13 novembre 2000 a été partiellement réformée et il a été dit que l'opération, documentée par la facture 950790/1 du 25 juillet 1995, au montant de 128.100 francs français hors TVA, constitue une livraison intracommunautaire exonérée. Les premiers juges ont dit que le chiffre d'affaires de la société RAC TRADING S.A. n'est pas augmenté du montant de 17.184.804 francs luxembourgeois et qu'il s'élève à 502.815.196 francs luxembourgeois, soit 12.464,12 euros.

La demande en condamnation au paiement des montants faisant l'objet de la décision de réformation et la demande en dommages-intérêts ont été déclarées irrecevables.

Par exploit d'huissier du 11 avril 2006, RAC TRADING S.A. a relevé appel tant contre le jugement du 21 janvier 2002 que contre celui du 25 janvier 2006.

Quant à l'appel dirigé contre le jugement du 21 janvier 2002

L'appelante reproche aux premiers juges d'avoir déclaré irrecevable le recours dirigé contre l'Etat. Elle affirme que l'Administration de l'Enregistrement n'a pas de personnalité juridique.

Les intimés s'opposent à ce moyen en invoquant l'acquiescement de RAC TRADING S.A. qui a conclu au fond sans réserves. Ce moyen n'est pas fondé, étant donné que RAC TRADING S.A. a dû conclure au fond, suite à l'irrecevabilité prononcée par les premiers juges, le seul moyen pour s'y opposer étant la voie de l'appel.

Le principe est que l'Administration de l'Enregistrement n'a pas de personnalité juridique. Ce principe ne connaît d'exception que lorsque la loi a expressément donné à l'Administration pouvoir pour intenter une action en justice ou pour y défendre (Cour de Cass. 26 février 1998 n°1435).

En l'espèce, l'article 76, paragraphe 3 de la loi modifiée du 12 février 1979 sur la TVA, prévoit que le recours contre les bulletins de taxation doit être signifié à l'Administration de l'Enregistrement en la personne de son directeur. C'est partant à juste titre et pour les motifs que la Cour adopte que les premiers juges ont déclaré irrecevable le recours dirigé contre l'Etat.

L'appel n'est partant pas fondé.

Quant à l'appel dirigé contre le jugement du 25 janvier 2006

L'appelante reproche d'abord aux premiers juges d'avoir déclaré irrecevable le recours pour autant qu'il vise les bulletins notifiés les 29 juin 2000 et 4 août 2000 et d'avoir retenu que seule la décision directoriale du 13 novembre 2000 serait susceptible d'être attaquée.

Pour statuer ainsi, les premiers juges ont dit que l'article 76, paragraphe 4 de la loi du 12 février 1979 sur la TVA prévoit que la décision du directeur se substitue à l'imposition ayant fait l'objet du bulletin d'imposition confirmé.

L'intimée, Administration de l'Enregistrement et des Domaines (A.E.D.) conclut à la confirmation du jugement sur ce point.

S'il est vrai que l'article 76 précité prévoit que la décision directoriale se substitue à l'imposition entreprise, lorsqu'elle donne un avis confirmatif, cette décision, qui se base sur les bulletins de taxation, ne fait pas disparaître ceux-ci qui restent en vigueur.

Par réformation de la décision entreprise, il y a partant lieu de retenir que les bulletins de taxation d'office font partie intégrante du recours et que les demandes en annulation formulées à leur encontre du fait de la violation des principes de la procédure administrative doivent être analysées.

L'appelante invoque d'abord la violation de la procédure administrative non contentieuse. Elle fait valoir qu'en matière de TVA, l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines doit respecter les dispositions de la loi du 1^{er} décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse. Elle reproche à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines de ne pas avoir respecté le principe du contradictoire en émettant les bulletins de taxations d'office litigieux et elle invoque l'article 9 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979.

L'appelante fait encore grief à l'intimée de ne pas l'avoir invitée à s'expliquer préalablement avant de relever son chiffre d'affaires dans les bulletins de taxation d'office. Dans le même ordre d'idée, l'appelante estime que l'intimée aurait dû lui demander des explications avant de minorer le montant des livraisons intracommunautaires.

En outre, l'appelante reproche à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines le défaut de motivation des bulletins de taxation des 29 juin 2000 et 4 août 2000 et elle invoque l'article 6 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979. Le même moyen est soulevé en ce qui concerne le relèvement, qualifié d'arbitraire, du chiffre d'affaires et la minoration du montant des livraisons intracommunautaires.

L'article 5 de la loi du 1^{er} décembre 1978 précitée prévoit que cette loi et ses règlements d'exécution ne s'appliquent pas à la matière des contributions directes.

La procédure de déclaration de la TVA et de bulletin de taxation ou de rectification en réponse aux déclarations de l'assujetti constitue une procédure particulière comparable à celle prévue en matière de contributions directes, et le régime de procédure non contentieuse de la loi sur la TVA basée sur un régime de déclaration avec émission de bulletins de rectification ou de taxation d'office ne diffère pas de façon substantielle du régime des contributions directes et le bulletin émis par l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines ne saurait être assimilé à une décision administrative au sens de la loi de 1978.

Même si les bulletins ne contiennent, en tant que telle, pas une motivation détaillée quant aux raisons ayant poussé l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines à opérer les rectifications ou taxations litigieuses, toujours est-il que, dans la mesure où ils constituent la réponse chiffrée à une déclaration effectuée par l'assujetti et où ils constituent des réponses dans le cadre d'une procédure particulière, elles se réfèrent à des éléments connus de l'assujetti et respectent en tant que tels les droits de l'assujetti.

Comme le Conseil d'Etat avait relevé dans son avis que le gouvernement n'a pas pris position quant à la question si la matière des contributions indirectes, notamment de la TVA, est à exclure ou non de la nouvelle procédure, la Commission des finances et du budget de la Chambre des députés, dans son rapport du 23 octobre 1978 avant l'adoption de la loi, a sans hésitation « donné à considérer que la particularité que cette matière (la TVA) ressortit de la compétence judiciaire doit faire exclure d'office du domaine administratif et partant du champ d'application de la présente loi l'ensemble des attributions exercées par l'administration de l'enregistrement et des domaines »

(doc.parl.2209-2)

(Cour d'Appel 22 septembre 2005, n°du rôle 27082)

Il s'en suit que la législation sur la procédure administrative non contentieuse ne s'applique pas en matière de TVA, de sorte que les moyens de nullité basés sur ces dispositions doivent être rejetés.

L'appelante soutient encore que les bulletins litigieux ne satisfont pas aux obligations de l'article 76-2 de la loi TVA qui prévoit que le bulletin contiendra la justification sommaire des opérations effectuées d'office par l'administration.

La Cour se rallie aux conclusions de l'intimée Administration de l'Enregistrement et des Domaines qui soutient que les bulletins du 29 juin 2000 et du 4 août 2000 indiquent pour 1996 et 1997 une justification sommaire ainsi que l'instruction des voies de recours pour retenir que l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines a satisfait aux obligations de l'article 76-2 précité. Par ailleurs, la décision du directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines suite au recours est amplement motivée tant en fait qu'en droit.

Ce moyen doit partant être rejeté.

L'appelante soulève encore l'incompétence du bureau d'imposition V pour émettre le bulletin de taxation du 4 août 2000. A l'appui de son moyen elle soutient qu'elle avait

introduit une réclamation contre le bulletin de taxation du 19 juin 2000 et que du fait du rejet de sa réclamation, l'autorité compétente pour émettre un bulletin rectificatif était le directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines.

C'est à juste titre que l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines conclut au rejet de ce moyen en se basant sur les dispositions de l'article 75 de la loi sur la TVA. Le moyen doit partant être rejeté.

Il se dégage de ces développements que les moyens de nullité et d'incompétence soulevés tant contre les bulletins de taxation que contre la décision directoriale du 13 novembre 2000 doivent être rejetés.

Quant au fond, l'appelante expose qu'elle a pour objet l'achat et le financement des véhicules mis en flotte de location chez la société RENT A CAR. Dans le cadre de son activité, elle achète des véhicules au Luxembourg avec TVA et les vend hors TVA dans les Etats de l'Union Européenne. L'Administration de l'Enregistrement et des Domaines exige la preuve de la livraison intracommunautaire pour faire droit aux demandes d'exonération de TVA.

Les premiers juges ont retenu à juste titre que la preuve du transport des biens du Luxembourg vers un autre Etat peut être rapportée par tous moyens, étant donné que les documents à prendre en considération ne font pas l'objet d'un texte précis. Ensuite, ils ont énuméré un certain nombre de documents susceptibles de prouver l'exportation du bien.

Sur base de ces principes, les premiers juges ont examiné les différentes livraisons invoquées par l'appelante.

Ils sont venus à la conclusion que pour une seule livraison à la société CECO avec une facture 950 790/1 du 25 juillet 1995 et un document CMR du 27 juillet 1995, la réalité du transport intracommunautaire a été établie.

Pour toutes les autres livraisons, les premiers juges ont dit que l'appelante n'avait pas prouvé le transfert des véhicules et cette conclusion se base sur un examen détaillé des pièces versées par la société RAC TRADING S.A.

L'appelante reproche aux premiers juges de ne pas avoir admis les moyens de preuve apportés par elle.

A l'appui de sa thèse, elle affirme que lors des livraisons en cause en 1995, l'article 9 du règlement grand-ducal du 3 mars 1980 indiquait que la justification pour les livraisons intracommunautaires doit être rapportée par des « documents probants ».

Elle indique que si le transport est effectué par un professionnel, il existe des documents commerciaux qui prouvent le transfert vers un autre pays.

Par contre si l'acheteur a effectué lui-même le transport du véhicule acheté, le vendeur ne dispose pas d'élément de preuve établissant la matérialité du transport.

L'appelante se réfère à une décision du directeur de l'Administration des Enregistrements et des Domaines du 21 août 1996 qui exige qu'elle prouve l'identité de

la personne à qui les véhicules ont été remis ainsi que de son pouvoir de faire usage du numéro d'identification à la TVA de l'acquéreur concerné. RAC TRADING S.A. reproche à cette décision d'exiger une preuve prévue par aucun texte et de l'appliquer rétroactivement pour des livraisons de l'année 1995.

Elle prétend que cette façon d'agir revient à refuser d'exonérer les livraisons intracommunautaires dès que le transport a été assuré par l'acheteur lui-même et elle affirme que cette position est une violation grave au régime communautaire de la TVA.

C'est à juste titre que l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines affirme que la décision directoriale précitée a été rendue à la demande expresse de RAC TRADING S.A. dans un but de sécurité juridique permettant à RAC TRADING S.A. d'être renseignée sur les pièces exigées pour l'exonération.

L'appelante concède « qu' à la lecture du jugement, il apparaît clairement que le tribunal n'entend pas exclure le caractère intracommunautaire des livraisons du simple fait que ce sont les acquéreurs qui se sont chargés du transport ». La Cour se rallie à cette thèse, mais la preuve du transport incombe à l'appelante qui reproche aux premiers juges de ne pas avoir admis que ses preuves étaient suffisantes. Elle affirme verser en instance d'appel des attestations de Monsieur **A.)** « prouvant que tous les véhicules en cause ont été livrés au Luxembourg aux représentants des acquéreurs dûment identifiés qui sont venus eux-mêmes chercher lesdits véhicules ».

L' Administration de l'Enregistrement et des Domaines conclut au rejet de ces attestations en soutenant que Monsieur **A.)** a été l'interlocuteur privilégié de l'Administration dans ce dossier et elle se réfère à un courrier de RAC TRADING S.A. du 08 juillet 1996. Elle fait valoir « qu'il s'agit d'attestations de complaisance rédigées de façon stéréotype et sans nuance ». Le reproche de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, que les attestations ne contiennent aucune précision quant aux conditions de temps et de lieu de l'enlèvement des véhicules à Luxembourg ni sur les personnes qui ont enlevé les véhicules, est fondé, étant donné qu'une telle attestation vague et imprécise n'est pas susceptible de prouver l'exportation dans les cas précis soumis au présent litige :

C'est à juste titre que l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines se réfère dans ce contexte à un arrêt de la Cour d'Appel du 12 janvier 2005 (n° du rôle 28392), qui dans des circonstances similaires, a dit « que le témoignage matérialisé par ladite attestation testimoniale ayant dès lors été établi par l'attestant sur base et par entérinement pur et simple des opérations mentionnées en détail à l'annexe de l'attestation testimoniale – liste lui remise par la partie au litige aux fins d'établissement de son témoignage-, celle-ci manque de caractère probant pour ne pas constituer une déclaration émanant du témoin attestant ».

Il s'en suit que les attestations testimoniales doivent être rejetées.

Afin d'analyser les prétentions de l'appelante, il y a lieu de passer en revue les différentes opérations.

1) Les livraisons à la société BASE.

L'appelante verse d'une part des factures adressées à cette société concernant la vente de différents véhicules et elle verse une attestation d'importation renseignant les mêmes véhicules qui porte le tampon de la sàrl BASE et une signature.

Ni le tampon, ni la signature n'étant contestés, ces pièces sont suffisantes pour établir l'exportation des véhicules litigieux vers la France.

Il s'en suit que par réformation de la décision entreprise, l'intimée devra tenir compte desdites livraisons de véhicules pour l'exonération de la TVA.

2) Les livraisons à la société IAB.

Pour ces livraisons le certificat d'importation n'est pas signé. Les factures en tant que telles sont insuffisantes pour établir l'exportation des véhicules vers la France. L'appelante verse encore des « certificats d'acquisition d'un véhicule terrestre à moteur en provenance de l'Union Européenne par une personne non identifiée à la TVA » qui émanent des personnes physiques qui déclarent qu'elles ont acquis les véhicules de RAC TRADING.

Ces certificats ne peuvent être pris en considération, étant donné qu'aux termes de l'article 43 de la loi sur la TVA, l'exonération n'est possible que pour les biens livrés à un autre assujetti agissant dans le cadre de son entreprise ou à une personne morale non assujettie dans un autre Etat membre.

Il s'en suit que la livraison à une personne physique ne peut entraîner l'exonération, étant donné que l'assujettie la société IAB, ne figure pas comme acquéreur sur les certificats litigieux.

La décision entreprise doit partant être confirmée sur ce point.

3) Les livraisons à la société CANALCAR.

Pour ces livraisons, il est versé une attestation d'importation signée et munie du tampon de la société.

En outre, il existe pour chaque véhicule un certificat d'acquisition d'un véhicule en provenance de la CEE dans lequel la société CANALCAR figure comme acquéreur et RAC TRADING comme vendeur.

Ces pièces sont suffisantes pour établir l'exportation des véhicules litigieux et les opérations en question constituent des livraisons intracommunautaires susceptibles d'être exonérées de TVA.

4) Les livraisons à la société CECO Nantes.

Les premiers juges ont retenu une livraison concernant un véhicule Mercedes comme exonérée.

L'appelante fait valoir qu'elle dispose en outre de trois quitus fiscaux (certificat d'acquisition).

Lesdits certificats renseignent comme acquéreur la société CECO Nantes et comme vendeur RAC TRADING.

Conformément aux développements qui précèdent, il y a lieu de retenir lesdits documents comme preuve de l'exportation des véhicules en question.

5) Les livraisons à la société Cabinet Conseil.

C'est à juste titre que les premiers juges ont dit que les factures et les pièces relatives au paiement ne prouvent pas le transfert de véhicules à l'étranger.

6) Les livraisons à la MG Auto Import.

C'est également pour de justes motifs que les premiers juges n'ont pas retenu que les véhicules étaient exportés vers la France, étant donné que les attestations du service d'immatriculation de Sandweiler se basent sur les seules déclarations de RAC TRADING.

7) Les livraisons à Espace Diffusion.

La Cour se rallie à la motivation des premiers juges pour retenir que les factures et les pièces relatives au paiement ne prouvent pas le transfert des véhicules vers la France.

8) Les livraisons à la société Pyramides.

Le jugement doit être confirmé sur ce point par adoption des motifs des premiers juges.

9) Les livraisons à la société Auto System.

L'attestation d'importation tamponnée, mais non munie d'une signature, ne peut être prise en considération comme document probant. Il s'en suit que le jugement est à confirmer sur ce point.

10) Les livraisons à Monsieur B.).

La Cour se rallie aux développements des premiers juges pour retenir que les pièces versées ne prouvent pas l'exportation des véhicules litigieux. L'appelante soutient que les véhicules ont été présentés à la D.R.I.R.E. en France sans cependant fournir une preuve de ces allégations.

Comme il a été exposé ci-dessus les attestations testimoniales de Monsieur A.) ne peuvent être prises en considération pour établir les transferts des véhicules litigieux.

L'offre de preuve par témoin, dont le libellé est identique aux l'attestations versées, doit être rejetée pour les mêmes motifs que retenus ci-dessus.

L'appelante conclut, en ordre subsidiaire, à voir enjoindre à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines de vérifier par voie d'assistance administrative entre Etats membres si les véhicules en cause ont bien été déclarés à l'Administration fiscale française et s'ils ont été immatriculés en France.

Cette demande doit être rejetée, étant donné que conformément à l'article 72 de la loi sur la TVA, la charge de la preuve du droit à exonération incombe à l'assujetti, la loi

présumant l'exigibilité de la T.V.A. Face à la carence de l'appelante de rapporter les preuves requises, il n'y a pas lieu de recourir à l'assistance administrative.

L'appelante conclut encore à voir enjoindre au ministère des transports d'attester que les véhicules ne sont pas restés immatriculés au Luxembourg. Ce moyen a été invoqué en première instance et la Cour renvoie à la motivation des premiers juges pour rejeter cette demande.

L'appelante reproche encore à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines d'avoir violé le principe de la proportionnalité en réclamant rétroactivement des bons de sortie comme seul moyen de preuve pour justifier de l'exonération et elle formule une question préjudicielle à poser à la Cour de Justice des communautés européennes.

Le problème ayant également été soulevé en première instance, la Cour renvoie aux développements des premiers juges qu'elle fait siens pour rejeter cette demande.

L'appelante conclut encore à la réformation de la décision entreprise en ce que les premiers juges ont déclaré irrecevable sa demande en condamnation de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines à lui payer les montants faisant l'objet de la décision de réformation. Cette demande est réitérée en instance d'appel.

La Cour se rallie à la motivation des premiers juges qu'elle fait sienne pour confirmer l'irrecevabilité d'une telle demande.

L'appelante reproche encore aux premiers juges d'avoir déclaré irrecevable sa demande en dommages-intérêts en réparation du préjudice causé par l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines par sa procédure d'imposition, le blocage de son compte TVA et les sommations à tiers détenteur. D'après l'appelante il ne s'agit pas d'une demande nouvelle, mais d'une demande additionnelle.

La Cour fait sienne la motivation des premiers juges et le jugement doit également être confirmé sur ce point.

Les deux parties concluent à l'allocation d'une indemnité de procédure. Ces demandes ne sont pas fondées, étant donné qu'elles n'ont pas établi en quoi il serait inéquitable de laisser à leur charge les frais autres que les frais de justice.

Par ces motifs :

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

reçoit l'appel ;

dit non fondé l'appel dirigé contre le jugement du 21 janvier 2002 et confirme la décision entreprise ;

Quant à l'appel dirigé contre le jugement du 25 janvier 2006

par réformation, dit recevables, mais non fondées les demandes en annulation des bulletins de taxation notifiés les 29 juin et 4 août 2000 ;

rejette le moyen d'incompétence opposé à l'encontre du bulletin de taxation rectificatif du 4 août 2000 ;

rejette le moyen de nullité soulevés à l'encontre de la décision directoriale du 13 novembre 2000 ;

rejette les attestations testimoniales de RAC TRADING, ainsi que l'offre de preuve par témoin formulée par elle ;

par réformation, dit que les opérations documentées par une attestation d'importation vers la France émanant de la s.à.r.l. BASE du 5 juin 1999 et une attestation d'importation vers la France émanant de la société CANALCAR du 14 décembre 1999 ainsi que celles documentées par les trois certificats d'acquisition de la société CECO Nantes constituent des livraisons intracommunautaire exonérées ;

pour le surplus, confirme la décision entreprise ;

dit non fondées les demandes basées sur l'article 240 du nouveau code de procédure civile ;

fait masse des frais et dépens de l'instance d'appel et les impose pour moitié à l'appelante et pour moitié aux intimés et en ordonne la distraction au profit de Maître Steichen et de Maître Kronshagen sur leurs affirmations de droit.