A r r ê t c i v i l

Audience publique du mercredi, vingt-six novembre deux mille huit.

Numéro 32127 du rôle.

Composition :

Edmée CONZEMIUS, présidente de chambre ;
Marc KERSCHEN, premier conseiller ;
Camille HOFFMANN, premier conseiller ;
Patrick KELLER, greffier.

E n t r e :

La société anonyme A,

appelante aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Pierre BIEL de Luxembourg en date du 26 janvier 2007,

comparant par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg,

e t :

1) L'ÉTAT DU GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG, représenté par son Ministre d'État actuellement en fonctions et, pour autant que de besoin, pris en la personne de Monsieur le Ministre des Finances, ayant ses bureaux à L-1353 LUXEMBOURG, 4, rue de la Congrégation,

2) L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, prise en la personne de son directeur, ayant ses bureaux à L-2010 Luxembourg, 1-3, avenue Guillaume,

intimés aux fins du prédit exploit BIEL,

comparant par Maître François KREMER, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg.

L A C O U R D ' A P P E L :

Par jugement contradictoire du 29 novembre 2006 le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, siégeant en matière de TVA, a rejeté la demande de la société A en réformation du bulletin de taxation d'office en matière de TVA notifié le 31 mars 2005 pour l'année 2003, a dit que la société A n'a pas le droit de déduire le montant de 1.263.352,12 € à titre de taxe en amont, dit que l'excédent de taxe redue à l'Administration de l'Enregistrement s'élève à la somme de 1.262.445,40 €, dit sans objet la demande subsidiaire de la société A. en annulation du bulletin de taxation d'office en matière de TVA notifié le 31 mars 2005 pour l'année 2003 et a condamné la société A aux dépens.

Pour statuer comme ils l'ont fait les juges de première instance ont dit que la société A reste en défaut de prouver qu'elle a exercé une activité économique ou effectué des opérations imposables lui conférant la qualité d'assujetti et le droit de déduire la TVA en amont. Ils ont encore retenu que le droit à déduction de la TVA en amont existe si les dépenses d'investissement sont en relation avec un projet d'activité économique d'un assujetti auquel il appartient toutefois de démontrer que son intention déclarée est confirmée par des éléments objectifs, aucun élément du dossier ne traduisant l'intention déclarée de la société A d'exercer une activité économique, l'objet social de la société A qui a trait à la prise de participation dans toute entreprise ainsi que l'administration, la gestion, le contrôle et le développement de ces participations excluant au contraire l'exploitation d'une activité économique.

La société A a relevé appel de ce jugement par exploit d'huissier du 26 janvier 2007.

Elle demande à la Cour de déclarer son appel fondé en droit et justifié par les pièces et renseignements pris en cause, de dire que c'est à bon droit qu'elle invoque le droit de déduire le montant de 1.263.352,12 € à titre de taxe en amont pour l'année d'imposition 2003, partant par réformation du jugement entrepris de réformer sinon d'annuler le bulletin de taxation d'office pour l'année d'imposition 2003 et de prononcer à son bénéfice la décharge des impositions supplémentaires de TVA en résultant sinon de poser à la Cour de justice des communautés européennes la question préjudicielle suivante :

«La notion d'activité économique telle que prévue par la sixième directive peut-elle être interprétée dans le sens qu'une société anonyme qui sur une période de 2 années environ acquiert une quarantaine de véhicules de collection pour un prix global d'environ 30.800.000 euros dont certains sont entre-temps revendus, se voit dénier ce caractère d'activité économique pour une première période de 2 mois d'activité au motif que le chiffre d'affaires réalisé est très faible (avec la conséquence de la non-déduction de la TVA en amont) alors que ce caractère d'activité économique est reconnu exister pendant les périodes suivantes pendant lesquelles un chiffre d'affaires conséquent est réalisé ? Une telle interprétation est-elle compatible avec l'exigence de la neutralité de la TVA ?».

Elle sollicite encore l'allocation d'une indemnité de procédure de 4.000 € et d'un montant de 1.500 € à titre de dommages et intérêts pour préjudice subi.

La société A fait exposer à l'appui de son appel qu'elle a procédé aux premières acquisitions de véhicules de collection à partir du 28 décembre 2003 dans le but de revendre à terme la plupart desdits véhicules, c'est-à-dire de réaliser une livraison taxable soumise à TVA, la société n'ayant pas choisi l'option prévue à l'article 56ter de la loi sur la TVA. Elle estime que la preuve qu'elle a l'intention déclarée d'exercer et exerce effectivement et concrètement une activité économique lui conférant la qualité d'assujetti, réalise des opérations imposables ou encore que les acquisitions de voiture de collection sont des opérations préparatoires à cette activité économique se trouve rapportée en l'espèce ; qu'ainsi pour l'année d'imposition 2003, le total de son chiffre d'affaires provenant de prestations de services s'élève à la somme de 3.050 €, son activité consistant en l'acquisition, en vue de la location, l'exposition et la revente de véhicules de collection venant à peine de débuter, les premiers véhicules ayant été acquis en octobre 2003 ; que pour l'année 2004 elle a réalisé un chiffre d'affaires provenant de la location d'une partie des véhicules de collection en vue de leur participation à différentes courses automobile tels que les 24 Heures du Mans, Monza, Spa-Francorchamps, les revenus de location s'élevant pour l'année 2004 à 50.000 €, montant auquel s'est ajouté la vente en date du 1er mars 2004 d'un des véhicules de collection détenus par elle ainsi que des pneumatiques de compétition et ce pour un montant total de 815.996,32 € ; que pour l'année 2005 elle a procédé le 1er décembre 2005 à la vente du véhicule Ferrari F1 412 T2 pour un montant total de 500.000 € sans TVA ainsi qu'à la vente le 7 décembre 2005 du véhicule Buciali TAV 12 pour un montant total de 2.500.000 € sans TVA, les deux ventes ayant dégagé un chiffre d'affaires de 3.000.000 € et une plus-value de 205.000 € ; elle a encore au cours de l'année 2005 procédé à l'acquisition de 10 véhicules de collection, l'ampleur des acquisitions de véhicules de collection réalisés par elle entre octobre 2003 et décembre 2005 traduisant à elle seule l'intention de la société de réaliser une véritable activité économique et contredisant ainsi toute idée d'activité commerciale purement fictive ; que pour l'année 2006 elle a procédé le 11 avril 2006 à la vente du véhicule de type Ferrari Enzo pour un montant de 700.000 € sans TVA ainsi qu'à la vente en date du 31 mars 2006 du véhicule de type Ferrari 312 PB pour un montant de 1.600.000 € sans TVA ; que l'acquisition de véhicules de collection a été effectuée dans le cadre d'une activité économique, la société A accomplissant d'une façon indépendante et à titre habituel des opérations relevant d'une activité économique répondant par là même aux conditions fixées par l'article 2 de la loi sur la TV pour se voir octroyer la qualification d'assujetti.

Elle soutient que conformément aux dispositions de l'article 48 de la loi sur la TVA le droit à déduction de la taxe en amont acquittée par elle sur l'acquisition des véhicules doit être autorisée, ces acquisitions ayant sans conteste été réalisées dans l'optique de développer en premier lieu une activité de location et d'exposition et à terme une revente des véhicules en question ; que ce droit à déduction est maintenu même si le lien direct entre des opérations particulières en amont (préparatoires) et les opérations en

aval ne peut être immédiatement établi; que l'activité déployée par elle s'insère dans le cadre d'une activité économique dans le sens de la loi sur la TVA ; qu'à aucun endroit de la loi sur la TVA ni de la 6ième directive il n'est dit que l'objet social statutaire est un critère pour l'imposition et que l'administration lui a reconnu la qualité d'assujetti à partir du 1er janvier 2004 de sorte que l'on ne voit pas comment les activités déployées d'octobre à décembre 2003 seraient autre chose que des activités préparatoires.

Selon la société A le caractère économique de l'activité existe du moment qu'il y a recherche de recettes ce qui serait le cas en l'espèce puisque 5 voitures sur 43 ont été vendues en générant des recettes de plusieurs millions d'euros.

L'ETAT DU GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG et l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES se rapportent à prudence de justice quant à la recevabilité de l'appel. Ils concluent à voir dire que, compte tenu de la nature des biens concernés, des comptes modifiés non approuvés, des contrats et factures lacunaires, de la faiblesse récurrente de l'activité, il n'y a pas lieu d'insérer les acquisitions de véhicules dans des opérations préparatoires à la poursuite d'une activité économique au sens de la loi sur la TVA, de dire qu'il n'y a partant pas lieu de faire droit à la demande tendant à reconnaître un droit à déduction à hauteur de 1.263.352,12 €, de dire qu'il n'y a pas lieu à renvoi préjudiciel devant la Cour de justice des communautés européennes, de débouter l'appelante de l'intégralité de ses demandes, de déclarer la demande en obtention de dommages et intérêts d'un montant de 1500 € irrecevable en tant qu'elle est dirigée contre l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, dépourvue de toute personnalité juridique, de la déclarer encore irrecevable pour être une demande nouvelle en appel et de la rejeter quant au fond en ce qu'elle ne renseigne aucune base légale et que toute faute et tout lien de causalité sont contestés. Les intimés concluent encore au rejet de la demande en obtention d'une indemnité de procédure.

Ils soutiennent que l'objet social de l'appelante ne recouvre pas l'activité de location et de vente de véhicules ce qui constituerait un indice sérieux quant à l'absence d'intention réelle de déployer une activité économique au sens de la loi sur la TVA, que la présentation pour le moins tardive de documents concernant une période pour laquelle l'appelante a fait des développements en première instance serait bizarre, que l'appelante verse des comptes 2004 et 2005 dont les modifications n'ont pas été approuvées par les actionnaires, que l'unique cession de véhicule en 2004 l'a été au prix d'achat, que la cession des véhicules Bucciali et Ferrari en 2005 et 2006 a été faite à perte, qu'au total 5 voitures seulement ont été cédées sur une période de 2 ans et demi par rapport à un parc de 43 voitures et sur ces 5 voitures seules 2 ont fait l'objet d'une vente pour un prix supérieur à leur prix d'achat, que l'activité exercée par la partie appelante se solde d'années en années par des pertes toujours plus importantes et que sur la période de 2003 à 2006 une activité minime a été déployée sans commune mesure avec les frais supportés depuis l'origine par la partie appelante et sans aucun lien avec son objet social de sorte que la qualification d'activité économique ne peut être retenue.

Ils estiment qu'il convient tel que l'a retenu la Cour de justice des communautés européennes dans un arrêt du 26 septembre 1996 d'analyser l'ensemble des conditions de l'exploitation de la partie appelante pour déterminer si les véhicules ainsi acquis sont utilisés en vue d'en retirer des recettes présentant effectivement un caractère de permanence ; que jusqu'à preuve du contraire il ne ressort pas des pièces jointes au dossier que l'intention de l'appelante d'exercer effectivement une activité économique sur une base régulière et récurrente ait été prouvée à suffisance ; que la société A a acquis sur la période considérée plus de 40 véhicules de collection et n'en a vendu que 5 de sorte qu'elle ne se comporte vraiment pas comme une société commerciale ordinaire.

Suite à la rupture du délibéré prononcé par la Cour et la réouverture des débats ordonnée par elle pour permettre aux parties de conclure quant au procès-verbal dressé le 20 décembre 2005 par le service anti-fraude de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES et plus particulièrement quant aux conclusions figurant sous le point 2 dudit procès-verbal, conclusions où les vérificateurs déclarent accepter la déduction de la taxe en amont sur les acquisitions intracommunautaires des 2 voitures de course Ferrari ainsi que quant aux conséquences figurant sous le point 3, l'ETAT DU GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG et l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES ont dans leurs conclusions notifiées le 26 mai 2008 relevé que suite à l'émission du bulletin de taxation du 31 mars 2005 le service anti-fraude a été saisi et est arrivé aux conclusions suivantes au vu des nouvelles pièces lui soumises par l'assujetti :

- voitures de course Ferrari 575 : sur base des contrats de leasing présentés par l'assujetti, le service anti-fraude a accepté la taxe en amont sur les acquisitions intracommunautaires des 2 voitures de course Ferrari ; de plus les vérificateurs ont proposé d'admettre la déduction des frais généraux en relation avec les activités de prestation pour le montant de 2.151,72 € ; en additionnant les prédits montants on arrive à la somme de 267.051,17 € figurant sur la proposition d'imposition pour l'année 2003 sous le poste « taxe en amont déductible ».
- voitures de collection : pour ces voitures les intimées maintiennent leur position et refusent toute déduction de la taxe en amont alors que l'assujetti n'a pas fourni de pièces prouvant l'exercice d'une activité économique ouvrant droit à remboursement de la taxe en amont sur ces biens d'investissement.

L'appel est recevable pour avoir été interjeté dans les formes et délai de la loi.

Cadre juridique

Aux termes de l'article 4, paragraphe 1, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée est considéré comme assujetti au sens de l'article 2 quiconque accomplit d'une façon indépendante et à titre habituel des opérations relevant d'une activité économique

généralement quelconque, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité et quel qu'en soit le lieu.

L'article 48, paragraphe 1, de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée dispose : «Dans la mesure où les biens sont utilisés pour les besoins de son entreprise et sous réserve des dispositions prévues aux articles 49 à 54, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable en raison des opérations imposables effectuées par lui :

a) la taxe sur la valeur ajoutée qui lui est facturée pour les biens et services qui lui sont ou qui lui seront fournis par un autre assujetti redevable de la taxe à l'intérieur du pays ;

b) la taxe sur la valeur ajoutée qu'il a acquittée ou déclarée pour les acquisitions intracommunautaires de biens ;

c) la taxe sur la valeur ajoutée qu'il a acquitté ou déclarée pour les biens importés à l'intérieur du pays par lui ou à sa destination ».

Faits et procédure

La société A a effectué au cours de l'année 2003 des acquisitions intracommunautaires et des importations de véhicules, taxables dans le territoire du preneur desdits biens.

Elle a fait une déclaration de la taxe sur la valeur ajoutée pour l'année 2003 au Luxembourg, déclaration sur laquelle les opérations en question ont fait l'objet d'une déduction de la taxe en amont.

L'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES a émis un bulletin de taxation d'office en matière de TVA pour l'année 2003, bulletin suivant lequel elle admet que les acquisitions intracommunautaires s'élèvent à la somme de 6.565.292,64 € et que la taxe en amont est de 1.263.353,12 € mais refuse la déduction de la taxe en amont à défaut de chiffre d'affaires ouvrant droit à la déduction de la charge en amont.

Le service anti-fraude de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES a procédé par la suite à un contrôle et a accepté sur base des nouvelles pièces lui soumises par l'assujetti la taxe en amont sur les acquisitions intracommunautaires de 2 voitures de course Ferrari, soit la somme de 264.899,45 € et la déduction des frais généraux en relation avec les activités de prestation pour le montant de 2.151,72 €, soit au total la somme de 267.051,17 € figurant sur la proposition d'imposition pour l'année 2003 sous le poste « taxe en amont déductible »; ledit service a en revanche refusé la déduction de la taxe en amont pour les voitures de collection.

Analyse

Une personne physique ou morale n'a la qualité d'assujetti que dans la mesure où elle effectue ou agit en vue d'effectuer de manière indépendante et habituelle une activité économique.

L'article 5 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée définit l'activité économique comme étant toute activité tendant à la réalisation de recettes, et notamment les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, les activités agricoles, les activités des professions libérales et les activités comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.

Le caractère habituel implique la réalisation répétée de prestations de services.

Une activité préparatoire en vue de la réalisation d'une activité économique, dans la mesure où elle traduit l'intention de réaliser une activité économique, est considérée comme activité économique conférant la qualité d'assujetti à la TVA. Il appartient toutefois à l'assujetti de prouver que son intention déclarée est confirmée par des éléments objectifs.

Il résulte des constatations des agents du service anti-fraude de l'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES qui ont été saisis du dossier suite au bulletin d'impôt de taxation d'office du 31 mars 2005 portant sur l'exercice 2003 que parmi les voitures acquises par la société A en 2003 seules deux voitures peuvent être considérées comme des voitures de course (les 2 voitures Ferrari 575), les autres voitures étant des voitures de collection.

Ces constatations n'ont donné lieu à aucune observation de la part de la société A de sorte que la Cour tient pour avéré que parmi les voitures acquises par l'appelante seules deux voitures sont des voitures de course, les autres voitures étant des voitures de collection.

Les agents du service anti-fraude ont retenu sur base d'un contrat de leasing de voitures de course leur soumis qu'il y a lieu d'accepter la déduction de la taxe en amont sur les acquisitions intracommunautaires des 2 voitures de course Ferrari (1.765.996,32 x 15 % = 264.899,45 €) ; ils proposent en revanche de refuser le remboursement de la taxe en amont pour les voitures de collection.

En 2003 il n'existe aucun contrat pour la mise à disposition des véhicules de collection et aucune recette n'a été tirée de la mise à disposition de ces voitures.

En 2004 quatre factures ont été émises pour la somme totale de 50.000 €. Ces factures concernent le leasing de voitures de course tel que cela résulte du contrat de location conclu entre la société A et la société B ; même à supposer que ces factures se rapportent à la location de voitures de

collection, la location doit être considérée en raison du loyer modique à payer comme une libéralité et non pas comme une activité économique.

La même année la société A vend l'une des deux voitures de course pour un montant total de 815.996,32 €.

En 2005 aucun chiffre d'affaires n'est réalisé jusqu'au 1er décembre 2005, date à laquelle la société A vend à la société de droit anglais « C » le véhicule Ferrari F1 412 T2 pour un montant total de 500.000 € ; le 7 décembre 2005 elle vend à une société organisée selon les lois des Etats-Unis d'Amérique «D » le véhicule Bucciali TAV 12 pour un montant total de 2.500.000 €

En 2006 la société A vend le 31 mars 2006 le véhicule de type Ferrari 312 PB pour un montant total de 1.600.000 € à la société de droit britannique « E » et le 11 avril 2006 à la société de droit allemand « F » le véhicule Ferrari Enzo pour un montant de 700.000 €.

Il résulte des développements qui précèdent que la société A ne s'est livrée en ce qui concerne les voitures de collection à aucune activité de location susceptible d'être qualifiée d'activité économique.

Si la société A a vendu entre 2003 et 2006 5 voitures, ces ventes dont tout au plus 4 concernent des voitures de collection, la vente intervenue en 2004 se rapportant à une voiture de course, ne permettent pas au regard du nombre important de voitures dont dispose la partie appelante (43 voitures) et de la nature des voitures de collection vendues, voitures qui sont plutôt destinées à faire partie d'une collection qu'à être l'objet d'un négoce, de conclure à une activité exercée en vue de réaliser des recettes ayant un caractère de permanence.

Faute par la société A d'avoir établi que l'acquisition des voitures de collection s'inscrit dans le cadre d'une activité économique, la partie appelante n'est pas en droit de déduire la taxe en amont concernant ces voitures. Il n'est pas nécessaire de poser à la Cour de justice des communautés européennes la question formulée par la société A dès lors que le droit à déduction de la taxe en amont lui est refusé, non pas parce que son chiffre d'affaires en 2003 aurait été minime mais parce qu'elle n'a pas rapporté la preuve d'une activité économique en rapport avec les voitures de collection.

La société A est en revanche en droit, au vu des conclusions du service anti-fraude de l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES, de déduire la taxe en amont sur les acquisitions intracommunautaires des deux voitures de course Ferrari et de déduire les frais généraux en relation avec les activités de prestation, soit au total la somme de 267.051,17 € figurant sur la proposition d'imposition pour l'année 2003 sous le poste « taxe en amont déductible ».

Il y a partant lieu, par réformation du jugement entrepris, de dire que la société A est en droit de déduire le montant de 267.051,17 € à titre de taxe en amont et que l'excédent de taxe redû à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES s'élève à la somme de 995.394,23 €, le jugement entrepris étant à confirmer pour le surplus.

La demande de la société A tendant à l'allocation de dommages et intérêts d'un montant de 1.500 €, demande qui n'avait pas été formulée en première instance, est à déclarer irrecevable pour constituer une demande nouvelle en instance d'appel.

La demande en paiement d'une indemnité de procédure formée par l'appelante est à rejeter au motif qu'elle n'a pas établi en quoi il serait en l'espèce inéquitable de laisser les frais non compris dans les dépens à sa charge.

P a r c e s m o t i f s :

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

reçoit l'appel de la société A en la forme ;

le dit partiellement fondé ;

r é f o r m a n t :

dit la demande de la société A en réformation du bulletin de taxation d'office en matière de TVA notifié le 31 mars 2005 pour l'année 2003 partiellement fondée ;

dit que la société A a le droit de déduire le montant de 267.051,17 € à titre de taxe en amont ;

dit que l'excédent de taxe redû à l'ADMINISTRATION DE L'ENREGISTREMENT ET DES DOMAINES s'élève à la somme de 995.394,23 € ;

déclare irrecevable la demande en allocation de dommages et intérêts d'un montant de 1.500 € ;

dit non fondée la demande en obtention d'une indemnité de procédure ;

fait masse des frais et dépens des deux instances et les impose pour un quart aux parties intimées et pour trois quarts à la société A avec distraction au profit de Maître François KREMER, qui la demande, affirmant en avoir fait l'avance.

La lecture du présent arrêt a été faite en la prédite audience publique par Edmée CONZEMIUS, présidente de chambre, en présence de Patrick KELLER, greffier.