

Texte pseudonymisé

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

**N° 39 / 2023
du 30.03.2023
Numéro CAS-2020-00033 du registre**

**Audience publique de la Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg du
jeudi, trente mars deux mille vingt-trois.**

Composition:

MAGISTRAT1.), président de la Cour,
MAGISTRAT2.), conseiller à la Cour de cassation,
MAGISTRAT3.), conseiller à la Cour de cassation,
MAGISTRAT4.), conseiller à la Cour d'appel,
MAGISTRAT5.), conseiller à la Cour d'appel,

GREFFIER1.), greffier à la Cour.

Entre

1) l'ÉTAT DU GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG, représenté par le Ministre d'Etat, ayant ses bureaux à L-1341 Luxembourg, 2, Place de Clairefontaine,

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

demandeurs en cassation,

comparant par la société anonyme SOCIETE1.), inscrite à la liste V du tableau de l'Ordre des avocats du barreau de Luxembourg, en l'étude de laquelle domicile est élu, représentée aux fins de la présente instance par Maître AVOCAT1.), avocat à la Cour,

et

la société à responsabilité limitée SOCIETE2.), établie et ayant son siège social à L-ADRESSE1.), représentée par le gérant, inscrite au registre de commerce et des

sociétés sous le numéro _____,

défenderesse en cassation,

comparant par Maître AVOCAT2.), avocat à la Cour, en l'étude duquel domicile est élu.

Vu l'arrêt n° 80/2021 du 6 mai 2021 de la Cour de cassation qui a sursis à statuer en attendant que la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après « la CJUE ») se prononce sur la question préjudicielle suivante :

« L'article 2, paragraphe 1^{er} de la directive 77/388/CE du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme, qui dispose que << Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée : 1. les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel >>

et/ou l'article 9, paragraphe 2, point b) de la directive 77/388/CE du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme qui dispose que << le lieu des prestations de transport est l'endroit où s'effectue le transport en fonction des distances parcourues >>

s'applique(nt)-il(s) et conduit(sent)-il(s) à une imposition à la TVA au Luxembourg des prestations de transports de personnes effectuées par un prestataire établi au Luxembourg, lorsque ces prestations sont effectuées à l'intérieur d'un condominium, tel que ce condominium est défini par le traité entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République Fédérale d'Allemagne sur le tracé de la frontière commune entre les deux Etats et de l'échange de lettres, signés à Luxembourg le 19 décembre 1984, comme étant un territoire commun sous souveraineté commune du Grand-Duché de Luxembourg et de la République Fédérale d'Allemagne et par rapport auquel il n'existe, en matière de perception de la TVA sur les prestations de service de transport, pas d'accord entre les deux Etats tel que prévu par l'article 5, paragraphe 1, du traité entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République fédérale d'Allemagne sur le tracé de la frontière commune entre les deux Etats du 19 décembre 1984 aux termes duquel << Les Etats contractants règlent les questions concernant le droit applicable sur le territoire commun sous souveraineté commune par un arrangement additionnel. >> ? » ;

Vu l'arrêt C-294/21 de la CJUE du 1^{er} août 2022 ;

Sur les conclusions du premier avocat général MAGISTRAT6.) du 6 décembre 2022.

La CJUE retient que le lieu des prestations de transport est, en vertu de l'article 9, paragraphe 2, sous b) de la sixième directive, le condominium germano-

luxembourgeois (point 34) et que les prestations effectuées, à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel, sont à considérer, par application de l'article 2, paragraphe 1, de la directive, comme effectuées à l'intérieur du pays et partant soumises à la TVA (points 35-39). En l'absence de toute indication spécifique dans la directive sur les modalités d'imposition de prestations effectuées sur un territoire sous souveraineté commune de deux Etats membres, la CJUE en conclut que chacun de ces deux Etats peut, en principe, les imposer au titre de la TVA.

Elle écarte l'argumentation du gouvernement allemand qui faisait valoir qu'à défaut d'accord entre les Etats membres conclu sur base de l'article 5, paragraphe 1, du traité de 1984 sur la frontière commune entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République fédérale d'Allemagne, l'exercice des compétences respectives par chacun des deux Etats serait impossible, faute d'accord de l'autre Etat impliqué, aux motifs que chaque Etat est tenu de percevoir l'intégralité de la TVA due sur son territoire et que l'absence d'un tel accord interétatique aboutirait à l'absence d'imposition à la TVA et heurterait le principe de la neutralité fiscale.

Elle retient, par contre, par application dudit principe qui interdit une double imposition, que l'imposition de prestations effectuées dans un tel condominium par l'un des États membres qui se partagent la souveraineté sur ce territoire a pour conséquence d'empêcher l'autre État membre d'imposer à son tour ces mêmes prestations, sans préjudice cependant de la possibilité pour ces États de régler d'une autre manière l'imposition des prestations effectuées dans ce condominium par voie d'un accord, tel que prévu par l'article 5, paragraphe 1, du traité du 19 décembre 1984, pourvu que soient évitées la non-imposition de recettes et les doubles impositions.

Elle dit partant pour droit :

« L'article 2, paragraphe 1, et l'article 9, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États 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,

doivent être interprétés en ce sens que :

doivent être imposées par un État membre les prestations de navigation touristique effectuées, par un prestataire établi dans cet État membre, à l'intérieur d'un territoire qui constitue, en vertu d'un traité international conclu entre celui-ci et un autre État membre, un territoire commun sous souveraineté commune de ces deux États membres et qui n'est soumis à aucune dérogation prévue par le droit de l'Union, pour autant que ces prestations n'ont pas été déjà imposées par cet autre État membre. L'imposition, par l'un des États membres, de ces prestations empêche l'autre État membre d'imposer à son tour celles-ci, sans préjudice de la possibilité pour ces deux États membres de régler d'une autre manière l'imposition des prestations effectuées à l'intérieur de ce territoire, notamment par la voie d'un accord, pourvu que soient évitées la non-imposition de recettes et les doubles impositions. ».

Les juges d'appel qui ont retenu que les articles 2, paragraphe 1, et 9, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive ne s'appliquaient pas aux prestations de services effectuées par la société SOCIETE2.) sur le condominium de la Moselle, ont, partant, par fausse application, violé les dispositions visées au deuxième moyen.

Il s'ensuit que l'arrêt encourt la cassation.

Sur les premier, troisième, quatrième, cinquième, sixième, septième et huitième moyens de cassation

Ces moyens deviennent sans objet au regard de la cassation prononcée sur le deuxième moyen.

Sur le neuvième moyen de cassation

« tiré de la violation, sinon de la fausse application, sinon de la fausse interprétation de l'article 1^{er} de la loi du 1^{er} septembre 1988 relative à la responsabilité civile de l'Etat et des collectivités publiques ;

en ce que la Cour d'appel a jugé que c'est à bon droit que les juges de première instance ont dit que l'Administration, en refusant le droit à déduction à SOCIETE2.), a commis une faute qui engage la responsabilité de l'administration étatique sur base de la loi du 1^{er} septembre 1988 ;

alors qu'en jugeant ainsi, sans pour autant apprécier in concreto la prétendue faute commise par l'Administration, la Cour d'appel a violé l'article 1^{er} de la loi du 1^{er} septembre 1988 relative à la responsabilité civile de l'Etat et des collectivités publiques. ».

Réponse de la Cour

En retenant

« la société SOCIETE2.) base sa demande sur l'article 1^{er} de la loi du 1^{er} septembre 1988 relative à la responsabilité civile de l'Etat et des collectivités publiques, sinon sur base des articles 1382 et 1383 du code civil, l'intimée demandant à se voir indemniser du préjudice subi du fait des bulletins d'impôt de la TVA du 9 mars 2007 relatifs aux années 2004 et 2005 qui lui avaient refusé le droit à la déduction de la taxe en amont, l'indemnisation sollicitée concernant les honoraires d'avocat et fiscaux exposés dans le cadre de la procédure judiciaire qui a abouti à l'arrêt du 10 juillet 2014.

L'article 1^{er} de la loi du 1^{er} septembre 1988, << sans instaurer un régime spécifique, ne fait qu'appliquer aux personnes morales de droit public, dans une terminologie adaptée à celles-ci, le principe de la responsabilité civile délictuelle de droit commun qui se fonde sur le concept de la faute >> (Cass. n° 26/03 du 24 avril 2003), étant observé que dans la mesure où toute faute ou négligence même la plus légère engage la responsabilité des particuliers, il ne saurait être admis d'excepter

de cette règle générale l'Administration, sous peine d'apprécier de façon plus indulgente les erreurs d'interprétation et d'application commises par les auteurs des normes obligatoires que celles commises par ceux qui subissent ces normes (Cour d'appel, 21 avril 2004, Pas. 32, p. 476).

La Cour d'appel ayant retenu dans son arrêt du 10 juillet 2014 que c'était à tort que l'AED dans ses bulletins d'impôt de la TVA du 9 mars 2007 relatifs aux années 2004 et 2005 a refusé à la société SOCIETE2.) le droit à la déduction de la taxe en amont, ceux-ci sont à considérer comme illégaux.

*Par rapport au principe de l'unité des notions de faute et d'illégalité commise par une Administration désormais acquis en jurisprudence luxembourgeoise (G. Ravarani, *La responsabilité civile* édit. 2014, n°2014), la Cour renvoie à la motivation exhaustive des juges de première instance qui ont à bon droit relevé qu'un acte administratif annulé ou réformé par une juridiction administrative est un acte illicite, même s'il est imputable à une erreur d'interprétation ou d'appréciation, et constitue une faute de nature à engager la responsabilité de l'Etat, une fois établie la relation entre l'acte fautif et le préjudice subi. (...)*

La Cour rejoint le tribunal en ce qu'il a retenu qu'il n'y a aucune raison de ne pas appliquer au contrôle de la légalité des décisions de l'AED par les juridictions de l'ordre judiciaire la jurisprudence rendue par les juridictions administratives dans le cadre de l'annulation de décisions de l'Administration.

Le principe de l'unité entre l'illégalité administrative et la faute civile s'appliquant à tout acte administratif illégal et l'Administration répondant des fautes qu'elle commet au même titre que les particuliers, il en suit que le principe de l'égalité invoqué par les appelants ne se trouve pas violé.

Compte tenu de ce qui précède, c'est à bon droit que les juges de première instance ont dit que l'AED, en refusant le droit à déduction à la société SOCIETE2.), a commis une faute qui engage la responsabilité de l'administration étatique sur base de la loi du 1er septembre 1988, (...) »,

les juges d'appel ont correctement dit au vu de l'illégalité de la décision administrative litigieuse que les services de l'actuelle demanderesse en cassation avaient fonctionné de manière défectueuse de sorte à engager, une fois établie la relation causale entre l'acte fautif et le préjudice subi, sa responsabilité délictuelle à l'égard de l'administré.

Il s'ensuit que le moyen n'est pas fondé.

Sur le dixième moyen de cassation

« tiré de la violation de l'article 20 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et de l'article 10bis de la Constitution ;

en ce que la Cour a condamné l'Etat et l'Administration au paiement des honoraires d'avocat et des honoraires de la société I-Tax pour la période litigieuse en cause pour avoir commis une faute civile ;

aux motifs qu'un << acte administratif annulé ou réformé par une juridiction administrative est un acte illicite, même s'il est imputable à une erreur d'interprétation ou d'appréciation, et constitue une faute de nature à engager la responsabilité de l'Etat, une fois établie la relation entre l'acte fautif et le préjudice subi >> ;

alors qu'en retenant que la simple constatation qu'un acte administratif est annulé ou réformé par une juridiction administrative constitue une faute de nature à engager la responsabilité de l'Etat, la Cour d'appel a violé le principe d'égalité prévu par l'article 20 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et par l'article 10bis de la Constitution. ».

Réponse de la Cour

En ce que le moyen porte sur la violation de l'article 20 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, il est inopérant dès lors que la demande d'indemnisation ne met pas en œuvre le droit de l'Union européenne.

Les conditions pour voir engager la responsabilité civile de l'Etat et des collectivités publiques, d'une part, et celle des personnes de droit privé, d'autre part, étant identiques, les juges d'appel n'ont pas violé l'article 10bis de la Constitution.

Il s'ensuit que le moyen n'est pas fondé.

Sur la demande en allocation d'une indemnité de procédure

La défenderesse en cassation étant à condamner aux dépens de l'instance en cassation, sa demande en allocation d'une indemnité de procédure est à rejeter.

PAR CES MOTIFS,

la Cour de cassation

casse et annule, dans la limite du deuxième moyen de cassation, l'arrêt attaqué, numéro 193/19, rendu le 11 décembre 2019 sous le numéro CAL-2018-00667 du rôle par la Cour d'appel du Grand-Duché de Luxembourg, deuxième chambre, siégeant en matière civile ;

déclare nuls et de nul effet ladite décision judiciaire et les actes qui s'en sont suivis, remet les parties dans l'état où elles se sont trouvées avant l'arrêt cassé et pour être fait droit, les renvoie devant la Cour d'appel, autrement composée ;

rejette le pourvoi pour le surplus ;

rejette la demande de la défenderesse en cassation en allocation d'une indemnité de procédure ;

condamne la défenderesse en cassation aux dépens de l'instance en cassation avec distraction au profit de la société anonyme SOCIETE1.), sur ses affirmations de droit ;

ordonne qu'à la diligence du procureur général d'Etat, le présent arrêt soit transcrit sur le registre de la Cour d'appel du Grand-Duché de Luxembourg et qu'une mention renvoyant à la transcription de l'arrêt soit consignée en marge de la minute de l'arrêt annulé.

La lecture du présent arrêt a été faite en la susdite audience publique par le président MAGISTRAT1.) en présence de l'avocat général MAGISTRAT7.) et du greffier GREFFIER1.).

**Conclusions du Parquet Général
dans l'affaire de cassation
Etat du Grand-Duché de Luxembourg
et
Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA
contre
la société à responsabilité limitée SOCIETE2.) S.à r.l.

(CAS-2020-00033)**

Conclusions après renvoi préjudiciel

Dans un arrêt n°80/2021 du 6 mai 2021, votre Cour a considéré que le **deuxième moyen** de cassation était préalable. Ce moyen est

« tiré de la violation, sinon de la fausse application, sinon de la fausse interprétation de l'article 2, paragraphe 1 de la 6e directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux termes duquel :

<< Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée :

1. les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel ; >>

transposé par l'article 2, a) de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, en sa teneur en vigueur en 2004 et 2005 ;

en ce que l'arrêt attaqué a retenu que l'article 2 de la 6e directive (et dès lors l'article 2 de la loi TVA, en sa teneur en vigueur en 2004 et 2005) ne s'applique pas aux prestations de services effectuées par SOCIETE2.) dans le Condominium de la Moselle ;

aux motifs que << la 6e directive 77/388 du 17 mai 1977 dont l'objectif est la suppression des taxations à l'importation et des détaxations à l'exportation pour les échanges entre les Etats Membres afin de garantir la neutralité du système commun de taxes sur le chiffre d'affaires quant à l'origine des biens et des prestations de services, pour que soit réalisé à terme un marché commun comportant une saine concurrence et ayant des caractéristiques analogues à celles d'un véritable marché intérieur, ne s'oppose pas à ce que les prestations réalisées par SOCIETE2.) sur un territoire sur lequel la souveraineté est indivise entre l'Allemagne et le Luxembourg, ces deux Etats,

dans le respect du droit communautaire, concluent un accord afin de déterminer de quelle manière la TVA sera perçue, la Cour notant que dans la mesure où le territoire sur lequel SOCIETE2.) exerce sa prestation de service est commun à deux Etats-membres, l'article 2 de la 6e directive, aux termes duquel sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les prestations de service effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel, ne s'applique pas >> ;

alors qu'en n'ayant pas, afin de déterminer le lieu d'imposition et de taxation des opérations de transport effectuées dans le Condominium de la Moselle, référé à l'article 2 paragraphe 1 de la 6e directive, transposé par l'article 2, a) de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, en sa teneur en vigueur en 2004 et 2005, la Cour d'appel a violé cet article. ».

Etant donné que le moyen porte sur la question de savoir si la directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 s'applique au territoire de la Moselle sous souveraineté commune du Grand-Duché de Luxembourg et de la République fédérale d'Allemagne et pose une question d'applicabilité de la TVA dans l'espace européen, en présence du traité conclu le 19 décembre 1984 entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République fédérale d'Allemagne sur le tracé de la frontière commune entre les deux Etats, votre Cour a décidé que la réponse requiert, avant tout autre progrès, le recours à une question préjudicielle à soumettre à la Cour de justice de l'Union européenne dans les termes suivants :

« L'article 2, paragraphe 1er de la directive 77/388/CE du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme, qui dispose que << Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée : 1. les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel >>

et/ou l'article 9, paragraphe 2, point b) de la directive 77/388/CE du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme qui dispose que << le lieu des prestations de transport est l'endroit où s'effectue le transport en fonction des distances parcourues >>

s'applique(nt)-il(s) et conduit(sent)-il(s) à une imposition à la TVA au Luxembourg des prestations de transports de personnes effectuées par un prestataire établi au Luxembourg, lorsque ces prestations sont effectuées à l'intérieur d'un condominium, tel que ce condominium est défini par le traité entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République Fédérale d'Allemagne sur le tracé de la frontière commune entre les deux Etats et de l'échange de lettres, signés à Luxembourg le 19 décembre 1984, comme étant un territoire commun sous souveraineté commune du Grand-Duché de Luxembourg et de la République Fédérale d'Allemagne et par rapport auquel il n'existe, en matière de perception de la TVA sur les prestations de service de transport, pas d'accord entre les deux Etats tel que prévu par l'article 5, paragraphe 1, du traité entre le Grand-Duché

de Luxembourg et la République fédérale d'Allemagne sur le tracé de la frontière commune entre les deux Etats du 19 décembre 1984 aux termes duquel << Les Etats contractants règlent les questions concernant le droit applicable sur le territoire commun sous souveraineté commune par un arrangement additionnel. >> ? ».

La Cour de Justice de l'Union européenne (ci-après la CJUE) a répondu à cette question préjudicielle par un arrêt rendu en date du 1^{er} août 2022 dans l'affaire C-294/21 et a dit pour droit :

« L'article 2, paragraphe 1, et l'article 9, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États 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,

doivent être interprétés en ce sens que :

doivent être imposées par un État membre les prestations de navigation touristique effectuées, par un prestataire établi dans cet État membre, à l'intérieur d'un territoire qui constitue, en vertu d'un traité international conclu entre celui-ci et un autre État membre, un territoire commun sous souveraineté commune de ces deux États membres et qui n'est soumis à aucune dérogation prévue par le droit de l'Union, pour autant que ces prestations n'ont pas été déjà imposées par cet autre État membre. L'imposition, par l'un des États membres, de ces prestations empêche l'autre État membre d'imposer à son tour celles-ci, sans préjudice de la possibilité pour ces deux États membres de régler d'une autre manière l'imposition des prestations effectuées à l'intérieur de ce territoire, notamment par la voie d'un accord, pourvu que soient évitées la non-imposition de recettes et les doubles impositions.»

La CJUE a rappelé que la TVA est, en principe, perçue sur chaque prestation effectuée à titre onéreux par un assujetti, des dérogations à ce principe général étant d'interprétation stricte. Chaque État membre a l'obligation de prendre toutes les mesures législatives et administratives propres à garantir la perception de l'intégralité de la TVA due sur son territoire.

Il découle encore de l'arrêt de la CJUE que l'absence d'accord en matière de perception de la TVA entre la République d'Allemagne et le Grand-Duché du Luxembourg s'agissant du condominium germano-luxembourgeois de la Moselle, ne saurait faire obstacle à l'imposition des prestations effectuées à l'intérieur de ce condominium.

En décidant « *que l'article 2 de la 6e directive (et dès lors l'article 2 de la loi TVA, en sa teneur en vigueur en 2004 et 2005) ne s'applique pas aux prestations de services effectuées par SOCIETE2.) dans le Condominium de la Moselle* », l'arrêt dont pourvoi a partant violé la disposition visée au moyen.

Le deuxième moyen est fondé.

Au vu de la réponse à donner au deuxième moyen, il n'y a pas lieu de statuer sur les premier, troisième, quatrième, cinquième, sixième, septième et huitième moyens de cassation, qui ont tous trait à la demande en annulation des bulletins de taxation d'office pour les années 2004 et 2005 émis en date du 5 août 2015, et qui sont subsidiaires par rapport au deuxième moyen.

Sur les neuvième et dixième moyens de cassation :

Ces moyens ne concernent pas la demande en annulation des bulletins de taxation d'office émis en 2015, mais traitent d'une demande en indemnisation suite à une procédure antérieure relative au droit à déduction concernant l'acquisition d'un bateau et ayant abouti à un arrêt de la Cour d'appel du 10 juillet 2014.¹

L'arrêt dont pourvoi a confirmé le jugement de première instance en ce qu'il a décidé qu'en refusant le droit à déduction à la société SOCIETE2.) concernant le bateau de plaisance acquis en 2004, l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (ci-après l'AED), a commis une faute engageant la responsabilité de l'administration étatique sur la base de la loi du 1^{er} septembre 1988 et a condamné l'Etat et l'AED à payer à la société SOCIETE2.) le montant de 39.573,11 euros à titre d'honoraires dépensés pour la procédure ayant abouti à l'arrêt de la Cour d'appel du 10 juillet 2014.

Etant donné qu'il s'agit d'un volet différent du litige opposant les parties, sans lien avec la demande en annulation des bulletins de taxation d'office émis en date du 5 août 2015, la cassation à intervenir sur le deuxième moyen n'aura pas d'incidence sur la confirmation du jugement de première instance sur ce point.

Il y a partant lieu de statuer sur les neuvième et dixième moyens :

Le neuvième moyen est tiré de la violation, sinon de la fausse application, sinon de la fausse interprétation de l'article 1^{er} de la loi du 1^{er} septembre 1988 relative à la responsabilité civile de l'Etat et des collectivités publiques.

L'article 1^{er}, alinéa 1^{er}, de la loi du 1^{er} septembre 1988 relative à la responsabilité civile de l'Etat et des collectivités publiques dispose :

« L'Etat et les autres personnes morales de droit public répondent, chacun dans le cadre de ses missions de service public, de tout dommage causé par le fonctionnement

¹ Cet arrêt a dit, d'une part, que l'acquisition du bateau était soumise à la TVA en tant que livraison intracommunautaire au sens de l'article 18 de la loi TVA et, d'autre part, que la TVA acquittée par la société SOCIETE2.) sur cette acquisition était déductible en tant que TVA payée en amont.

défectueux de leurs services, tant administratifs que judiciaires, sous réserve de l'autorité de la chose jugée. »

Le moyen fait grief à l'arrêt attaqué d'avoir confirmé les premiers juges en ce qu'ils ont retenu que l'Administration a commis une faute sans apprécier *in concreto* la prétendue faute commise. Plus particulièrement il est reproché audit arrêt d'avoir, sur base du principe de l'unité d'un acte administratif illégal et de la faute civile, déduit une faute du fait que, dans son arrêt du 10 juillet 2014, la Cour d'appel avait déclaré illégaux les bulletins d'impôt de la TVA du 9 mars 2007 au motif que l'AED avait refusé à tort à la société SOCIETE2.) le droit à la déduction de la TVA en amont. Les parties demandresses en cassation font valoir qu'une illégalité, même reconnue judiciairement, ne constitue pas automatiquement et nécessairement une faute au sens de l'article 1^{er} de la loi du 1^{er} septembre 1988 relative à la responsabilité civile de l'Etat et des collectivités publiques.

Principalement :

Sous le couvert du grief de la violation de la disposition visée au moyen, celui-ci ne tend qu'à remettre en discussion l'appréciation souveraine, par les juges du fond, des faits qualifiés de dysfonctionnement, sinon de faute des services de l'Etat au sens de ladite disposition, appréciation qui échappe au contrôle de votre Cour.²

Le moyen ne saurait être accueilli.

Subsidiairement :

Dans un arrêt n°136/2029 du 29 octobre 2020³, votre Cour a consacré le principe de l'unité de la faute et de l'illégalité constatée:

«En exposant que

« S'il est vrai que le principe d'unité de faute et d'illégalité n'est pas consacré formellement dans la loi du 1er septembre 1988 relative à la responsabilité de l'Etat et des collectivités publiques, il n'en reste pas moins qu'en édictant l'article 1er de la loi de 1988 dans sa version préconisée par le ministère de la Justice et la commission juridique, le législateur a entendu consacrer la théorie de l'unité des notions d'illégalité et de faute afin de garantir une meilleure protection des administrés victimes d'un fonctionnement défectueux des services publics.»,

les juges d'appel ont retenu qu'il était établi, au regard de l'illégalité de l'acte administratif, constatée par le tribunal administratif, que les services de la

² Cass. N°93/2017 du 14 décembre 2017, n°883 du registre

³ n° CAS-2019-00133 du registre

demanderesse en cassation avaient fonctionné de manière défectueuse et n'ont partant pas violé la disposition visée au moyen.

Il en suit que le moyen, pris en ses trois branches, n'est pas fondé. »

Un commentateur de cet arrêt a écrit que *« le recours aux travaux préparatoires est en effet éloquent dans la loi 1^{er} septembre 1988, dans le premier avis du Conseil d'Etat sur le projet de loi qui a conduit à cette loi, le Conseil d'Etat s'était prononcé contre l'adoption de l'alinéa 1^{er} de article 1^{er} de la loi qui dit, rappelons-le, que « l'Etat et les autres personnes de droit public répondent, chacun dans le cadre de ses missions de service public, de tout dommage causé par le fonctionnement défectueux de leurs services tant administratifs que judiciaires sous réserve de l'autorité de la chose jugée ». Selon cet avis du Conseil d'Etat, il serait excessif de sanctionner la moindre faute et, par exemple, de déclarer l'Etat ou la commune responsable chaque fois qu'une réformation ou annulation traduit l'erreur qu'a pu commettre l'autorité administrative ».*

Mais dans son avis complémentaire, donc au cours même des travaux parlementaires, le Conseil d'Etat abandonnait la thèse dite de la dualité de l'illégalité et de la faute, et ce au regard de la jurisprudence en France, en Belgique et au Luxembourg, qui, comme le reconnaissait le Conseil d'Etat, avait entretemps consacré le principe de l'unité. Mais cela à tel point qu'il était devenu inutile de légiférer, le but recherché par le législateur à l'article 1^{er}, alinéa 1^{er}, de la future loi étant déjà réalisé en présence de l'évolution constant de cette jurisprudence.

Il y avait donc désormais un accord général sur le principe de l'unité, sauf que le ministère de la Justice et la Commission juridique de la Chambre estimaient que cet accord justifiait une reconnaissance législative pour éviter toute possibilité de revirement de la jurisprudence. Cette opinion a prévalu dans le texte définitif de la loi. »⁴

Il découle de votre arrêt du 29 octobre 2020, rejoint sur ce point par le commentaire cité, que le législateur a entendu consacrer la théorie de l'unité des notions d'illégalité et de faute dans l'article 1er, alinéa 1^{er}, de la loi du 1^{er} septembre 1988.

En retenant dans l'arrêt dont pourvoi que

« La Cour d'appel ayant retenu dans son arrêt du 10 juillet 2014 que c'était à tort que l'AED dans ses bulletins d'impôt de la TVA du 9 mars 2007 relatifs aux années 2004 et 2005 a refusé à la société SOCIETE2.) le droit à la déduction de la taxe en amont, ceux-ci sont à considérer comme illégaux.

⁴ J.T. Luxembourg septembre 2021, n° 76, L'unité de la faute et d'illégalité par André Elvinger, n°5, p.102

Par rapport au principe de l'unité des notions de faute et d'illégalité commise par une Administration désormais acquis en jurisprudence luxembourgeoise (G. Ravarani, La responsabilité civile édit. 2014, n°2014), la Cour renvoie à la motivation exhaustive des juges de première instance qui ont à bon droit relevé qu'un acte administratif annulé ou réformé par une juridiction administrative est un acte illicite, même s'il est imputable à une erreur d'interprétation ou d'appréciation, et constitue une faute de nature à engager la responsabilité de l'Etat, une fois établie la relation entre l'acte fautif et le préjudice subi.

Le principe de l'unité entre l'illégalité d'un acte administratif et la faute civile ayant été forgé par la jurisprudence, l'argument des appelants qu'il est dépourvu de base légale tombe à faux.

La Cour rejoint le tribunal en ce qu'il a retenu qu'il n'y a aucune raison de ne pas appliquer au contrôle de la légalité des décisions de l'AED par les juridictions de l'ordre judiciaire la jurisprudence rendue par les juridictions administratives dans le cadre de l'annulation de décisions de l'Administration.

Le principe de l'unité entre l'illégalité administrative et la faute civile s'appliquant à tout acte administratif illégal et l'Administration répondant des fautes qu'elle commet au même titre que les particuliers, il en suit que le principe de l'égalité invoqué par les appelants ne se trouve pas violé.

Compte tenu de ce qui précède, c'est à bon droit que les juges de première instance ont dit que l'AED, en refusant le droit à déduction à la société SOCIETE2.), a commis une faute qui engage la responsabilité de l'administration étatique sur base de la loi du 1er septembre 1988, la Cour constatant qu'en motivant sa décision tel que dit ci-avant, le tribunal n'a pas statué de manière générale, ni normative, mais a analysé la question de la faute de manière concrète, en y appliquant les principes jurisprudentiels »,

la Cour d'appel a retenu qu'il était établi, au regard de l'illégalité de l'acte administratif, constatée par l'arrêt du 10 juillet 2014, que les services des demandresses en cassation avaient fonctionné de manière défectueuse et n'a pas violé la disposition visée au moyen.

Le neuvième moyen n'est pas fondé.

Le dixième moyen de cassation :

Le dixième moyen de cassation est tiré de la violation de l'article 20 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et de l'article 10bis de la Constitution.

Sur l'article 20 de la Charte :

C'est une demande en indemnisation basée sur la loi du 1^{er} septembre 1988 relative à la responsabilité de l'Etat et des collectivités publiques qui constitue l'objet du volet concerné du litige. La Cour d'appel en a traité sous l'intitulé « *quant à la demande d'indemnisation* »⁵.

Cette demande ne présente aucun lien avec la mise en œuvre par le Luxembourg du droit de l'Union européenne. La Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne ne s'adresse aux Etats membres que lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union.

L'article 20 de la Charte est étranger au litige et le moyen est inopérant,⁶ sinon il est à rejeter.⁷

Sur l'article 10 bis de la Constitution :

Le moyen fait grief à l'arrêt dont pourvoi d'avoir condamné l'Etat et l'AED au paiement des honoraires d'avocat et des honoraires de la société I-Tax pour avoir commis une faute civile.

Les parties demanderesses en cassation exposent que le principe de l'unité de l'illégalité d'un acte administratif et de la faute civile pourrait aboutir à la condamnation systématique de l'Administration devant les juridictions civiles en matière de TVA, alors que les assujettis qui sont déboutés devant les juridictions civiles en cette matière n'encourent pas ce risque. Lorsque l'Etat perd une affaire, il serait condamné à payer les honoraires d'avocat de la partie adverse, tandis que l'inverse ne serait pas acquis.

Il s'agirait d'une différence de traitement injustifiée et la Cour d'appel aurait ainsi violé le principe d'égalité.

Principalement :

Il ressort de l'arrêt attaqué que les parties demanderesses n'ont pas invoqué en instance d'appel une violation de l'article 10 bis de la Constitution dans le contexte de la demande d'indemnisation de la société SOCIETE2.) suite à l'annulation des bulletins d'impôt de la TVA par arrêt de la Cour d'appel du 10 juillet 2014.

Il s'agit partant d'un moyen nouveau. Ce moyen est également mélangé de fait et de droit, étant donné que l'examen de ce moyen obligerait votre Cour à analyser des éléments

⁵ Arrêt du 11 décembre 2019, pages 10-13

⁶ Cass. n° 5/2012 pénal du 12 janvier 2012, not. 3267/08/XD, n° 3001 du registre

⁷ Cass. N° 4/12 du 2 février 2012, n°2941 du registre ; Cass. n° 7/2013 pénal du 31 janvier 2013, not. 1543/11/XD, n° 3108 du registre ; Cass. n° 5/2012 pénal du 12 janvier 2012, not. 3267/08/XD, n° 3001 du registre

factuels qui n'ont pas été constatés par les juges du fond, notamment pour apprécier la comparabilité des situations en cause.⁸

Le moyen est irrecevable.

Subsidiairement :

L'article 1^{er} de la loi du 1^{er} septembre 1988 relative à la responsabilité de l'Etat et des collectivités publiques « *sans instaurer un régime spécifique, ne fait qu'appliquer aux personnes morales de droit public, dans une terminologie adaptée à celles-ci, le principe de la responsabilité civile délictuelle de droit commun qui se fonde sur la faute.* »⁹

Les conditions de mise en œuvre de la responsabilité civile délictuelle sont les mêmes pour les autorités publiques et pour les particuliers.

S'il appartient au particulier d'établir la faute de l'administration (qui peut être établie par l'annulation d'un bulletin d'impôt de la TVA), il n'en reste pas moins qu'il doit également prouver l'existence d'un dommage et la relation causale entre ce dommage et la faute.

La condamnation au paiement des honoraires d'avocat de la partie adverse dépend de l'appréciation par les juges du fond de ces conditions et cette appréciation ne saurait être contrôlée au regard de sa conformité avec la disposition constitutionnelle invoquée.

Le moyen est inopérant.

Plus subsidiairement :

Contrairement aux affirmations des parties demanderesses en cassation, la condamnation au paiement des honoraires ne constitue pas une conséquence systématique du principe de l'unité de l'illégalité d'un acte administratif et de la faute civile. Ce principe a seulement une incidence sur l'établissement de la faute des autorités publiques

Sous le couvert de la violation de l'article 10 *bis* de la Constitution, le moyen ne tend qu'à remettre en discussion l'appréciation souveraine des juges du fond sur l'évaluation du dommage, ainsi que sur la relation causale entre la faute et ce dommage.

Le moyen ne saurait être accueilli.

A titre tout à fait subsidiaire :

⁸ Cass. n°85/2020 pénal du 18 juin 2020, not. 16649/18/CD, n° CAS-2019-00096 du registre

⁹ Cf. Cass. n° 26/03 du 24 avril 2003, n° 1971 du registre

En constatant que la faute de l'Etat était établie, tout comme la relation entre l'acte fautif et le préjudice subi, l'arrêt attaqué n'a pas soumis l'Etat à une différence de traitement par rapport au particulier et n'a partant pas violé l'article 10 *bis* de la Constitution.

Le moyen n'est pas fondé.

Conclusion

Le deuxième moyen est fondé.

Il n'y a pas lieu de statuer sur les premier, troisième, quatrième, cinquième, sixième, septième et huitième moyens de cassation, qui sont subsidiaires par rapport au deuxième.

Les neuvième et dixième moyens sont à rejeter.

Pour le Procureur Général d'Etat,
Le premier avocat général

MAGISTRAT6.)