

Arrêt civil

Audience publique du 2 mai deux mille douze

Numéro 36485 du rôle.

Composition:

Marie-Anne STEFFEN, président de chambre;
Odette PAULY, conseiller;
Pierre CALMES, conseiller;
Daniel SCHROEDER, greffier.

E n t r e :

la CAISSE NATIONALE DE SANTE, établissement public, établie à L-1471 Luxembourg, 125, route d'Esch, représentée par le président de son comité directeur actuellement en fonctions,

appelante aux termes d'un exploit de l'huissier de justice Jean-Claude STEFFEN d'Esch/Alzette en date du 9 août 2010,

comparant par Maître Jean MINDEN, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg,

e t :

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,

intimé aux fins du susdit exploit STEFFEN du 9 août 2010,

comparant par Maître Jean KAUFFMAN, avocat à la Cour, demeurant à Luxembourg.

LA COUR DAPPEL :

Par jugement du 1^{er} juin 2010 le tribunal d'arrondissement de Luxembourg a dit non fondée la demande de la Caisse Nationale de Santé (ci-après CNS) tendant à la condamnation de l'Etat au paiement de la somme de 19.347.252,83 € représentant la contribution dépendance que l'Etat a omis de percevoir sur certains intérêts produits par l'épargne mobilière à la suite de l'introduction par la loi du 23 décembre 2005 (loi Relibi) d'un impôt libérateur sur ces revenus, au motif que ces revenus sont dispensés de contribution, de sorte que le calcul sur ces revenus de la contribution dépendance n'est plus possible et que l'obligation de déclaration de ces revenus aux fins de calcul de la contribution dépendance serait incompatible avec l'objectif de la préservation du secret bancaire. Le tribunal a en outre admis que le fait pour l'Administration des contributions directes de ne pas prélever la contribution dépendance sur les revenus soumis à la loi Relibi ne se heurte pas au principe d'égalité devant l'impôt tel qu'énoncé par les articles 10bis et 101 de la Constitution, au motif que le législateur peut, sans violer le principe d'égalité, soumettre certaines catégories de personnes à des régimes légaux différents à condition que la différence instituée procède de disparités objectives, qu'elle soit rationnellement justifiée, adéquate et proportionnée à son but et qu'en l'occurrence, le contribuable ayant le libre choix d'organiser sa situation financière, ceux dont les revenus tombent dans le champ d'application de la loi Relibi et ceux dont les revenus continuent à être imposés par voie d'assiette ne sont pas dans une situation comparable. Finalement le tribunal a rejeté l'argumentation de la demanderesse suivant laquelle, en exonérant les intérêts soumis à la loi Relibi de la contribution assurance dépendance, l'Administration pénaliserait les investissements faits dans les autres pays membres de l'Union européenne et violerait ainsi les articles 49 et 56 du traité CE, en rappelant que sur avis de la Commission européenne, le législateur a, pour se conformer au traité CE, par une loi du 17 juillet 2008, modifié la loi du 23 décembre 2005.

Par exploit du 9 août 2010, la CNS a régulièrement interjeté appel contre ce jugement au motif que ce serait à tort que les premiers juges ont admis que l'Administration des contributions directes serait déchargée

depuis l'introduction de la loi Relibi de la détermination et de la perception de la contribution dépendance sur certains revenus de capitaux mobiliers, alors que la retenue à la source introduite par la loi Relibi sur certains revenus de capitaux mobiliers n'a pas libéré les bénéficiaires de ces revenus de la contribution dépendance, qui, en l'absence de toute disposition dérogatoire, continue de frapper tous les revenus du patrimoine, y compris ceux provenant de capitaux mobiliers et soumis à la retenue à la source libératoire introduite par la loi Relibi. La partie appelante demande, par réformation du jugement entrepris, principalement, la condamnation de l'intimé au paiement de la somme de 19.347.252,83 € sur base de l'article 1^{er} al.1 de la loi du 1^{er} septembre 1988 sur la responsabilité civile de l'Etat, sinon, sur base des articles 1382 et 1383 du code civil et, plus subsidiairement, sur base de l'article 1^{er} al. 2 de la loi du 1^{er} septembre 1988 relative à la responsabilité civile de l'Etat. Par conclusions du 28 janvier 2011 la partie appelante a encore et à titre subsidiaire demandé à la Cour de poser deux questions préjudicielles à la Cour constitutionnelle et une question préjudicielle à la Cour de justice des communautés européennes.

La partie intimée demande la confirmation du jugement entrepris. L'Etat soutient que la loi Relibi aurait partiellement dérogé à l'article 378 du CAS dans la mesure où elle aurait exclu les revenus soumis à la retenue libératoire de la contribution dépendance et que l'Administration des contributions, du fait que ces revenus sont dispensés de déclaration, ne dispose plus de moyens pour déterminer la contribution dépendance sur ces revenus et ne dispose, plus généralement, d'aucun moyen de contrainte par rapport au contribuable, dans la mesure où, conformément à l'article 378 § 7 du CAS, l'Administration des contributions dispose des mêmes moyens qu'en matière de contributions directes pour percevoir et recouvrer la contribution dépendance, mais non pas pour obliger le contribuable à déclarer ses revenus soumis à la loi Relibi pour les besoins du calcul de la contribution dépendance sur ces revenus. L'Etat considère finalement que du fait de la loi Relibi, les revenus de capitaux mobiliers soumis à la retenue libératoire à la source ne font plus partie des revenus nets tels que définis par les numéros 6-8 de l'article 10 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, à raison desquels la contribution dépendance est déterminée aux termes de l'article 378 § 1 du CAS. Il convient de relever que la partie intimée n'envisage sa responsabilité que sous l'angle d'un éventuel dysfonctionnement de l'Administration des contributions.

Dans le cadre de l'assurance dépendance, en vigueur au Grand-Duché de Luxembourg depuis le 1^{er} janvier 1999, l'Administration des contributions directes établit et perçoit, pour compte de l'organisme

gestionnaire de l'assurance dépendance, la contribution dépendance, qui n'est pas, et ce n'est pas contesté, un impôt mais une cotisation sociale, sur les revenus du patrimoine, ainsi que sur certains revenus nets de pension, tel que cela résulte des articles 376 et suivants du code de la sécurité sociale.

L'assurance dépendance est à charge des contribuables passibles de l'impôt sur le revenu des personnes physiques.

Par revenus du patrimoine, il y a lieu d'entendre, conformément à l'article 378 § 1 du CAS qui se réfère à l'article 10, numéros 6-8 de la loi du 4 décembre 1967, le revenu net provenant de capitaux mobiliers, le revenu net provenant de la location de biens et les revenus nets divers.

Les contribuables ne sont redevables de la contribution dépendance sur les revenus du patrimoine et sur les revenus nets résultant de pensions ou de rentes, que s'ils relèvent du cercle des bénéficiaires de l'assurance dépendance (article 377 § 2 du CAS).

Le taux de la contribution dépendance est fixé à 1,4% à partir du 1er janvier 2007. Jusqu'au 31 décembre 2006 le taux était de 1%.

L'article 378 § 9 du CAS prévoit expressément qu'un règlement grand-ducal peut régler l'exécution pratique des dispositions de l'article 378 du CAS.

La loi du 23 décembre 2005 a introduit une retenue à la source libératoire de 10 % sur certains intérêts produits par l'épargne mobilière, en faveur de personnes physiques, qui sont des résidents fiscaux luxembourgeois.

C'est l'agent payeur de ces intérêts qui prélève la retenue à la source à condition notamment que la rémunération du compte dépasse le taux de 0,75% et 250.- €.

L'article 7 de la loi dispose que la retenue à la source vaut imposition définitive dans le chef du bénéficiaire et les intérêts soumis à la retenue à la source libératoire, sont dispensés de déclaration.

Depuis l'introduction de cette loi, l'administration des contributions ne perçoit plus pour le compte de l'organisme gestionnaire de l'assurance dépendance la contribution dépendance sur les produits de l'épargne visés par la loi Relibi.

Dans une circulaire du 24 janvier 2006 apparemment à destination des agents payeurs, à la page 19, note de bas de page n° 2, le Directeur des

contributions affirme que « le taux de 10 % n'est pas à majorer de la contribution au fonds pour l'emploi et de la cotisation pour assurance-dépendance ».

La question qui se pose dès lors est celle de savoir si la loi 23 décembre 2005, telle que modifiée, qui a introduit une retenue à la source libératoire sur certains intérêts produits par l'épargne mobilière a implicitement abrogé, du moins pour partie, l'article 378 du CAS qui impose à l'Administration des contributions l'établissement et la perception de la contribution dépendance sur les revenus de l'épargne visés par la loi Relibi. Il se pose plus particulièrement, et à titre principal, la question de savoir si l'Etat, respectivement ses services, ont commis une faute au sens de l'article 1^{er} alinéa 1 de la loi du 1^{er} septembre 1988 sur la responsabilité civile de l'Etat, en omettant, à compter du 1^{er} janvier 2006, de procéder à l'établissement et à la perception de la contribution dépendance sur ces revenus, respectivement, si l'Etat a commis une telle faute en omettant le cas échéant de prendre les dispositions nécessaires pour donner à son administration les moyens pour continuer à procéder à l'établissement et à la perception de la contribution dépendance, malgré le fait que, depuis l'introduction de la loi du 23 décembre 2005, ces revenus font l'objet d'une retenue à la source, dispensant ainsi les bénéficiaires de ces revenus d'en faire une déclaration pour les besoins de l'imposition.

La loi du 23 décembre 2005 n'a pas explicitement modifié l'article 378 du CAS dans la mesure où il n'a pas déchargé l'Administration des contributions à établir et à percevoir la contribution dépendance sur les revenus de l'épargne visés par la loi Relibi. Lors des travaux parlementaires n° 5780, qui ont donné lieu à une modification de la loi Relibi, le Conseil d'Etat, dans son avis du 4 décembre 2007, a rendu attentif au fait que l'assiette de certaines contributions sociales, dont celle de l'assurance dépendance, se trouve réduite par l'impôt libératoire retenue à la source. Le législateur n'a pas autrement tenu compte de cette observation du Conseil d'Etat.

En l'absence d'abrogation expresse, il faut présumer que les lois sont compatibles et préciser leurs domaines respectifs. Il a été jugé par la Cour de cassation française (Cass. civ 1^{re}, 26 novembre 1985, Bull. civ, I, n° 318 p. 281) qu'à défaut de disposition expresse de la nouvelle loi, il ne pouvait y avoir d'abrogation rétroactive et implicite de la loi ancienne. Par ailleurs l'abrogation suppose normalement des lois dont l'objet est identique (cf. Traité de Droit Civil, Introduction, par Ghestin/Goubeaux, 3^e édition, n° 257).

Il faut en déduire qu'une loi spéciale en matière d'impôt ne peut pas implicitement et tacitement abroger, ne fût-ce que partiellement, une loi

spéciale en matière d'assurances sociales. Il y a par conséquent lieu de vérifier si et, le cas échéant, dans quelle mesure l'administration n'était pas obligée de déterminer et de percevoir la contribution dépendance sur les intérêts de l'épargne visés par la loi Relibi, malgré le fait que la loi du 23 décembre 2005 a expressément dans son article 6 § 7 énoncé que les intérêts soumis à la retenue à la source libératoire de 10 % sont dispensés de déclaration.

L'article 378 du CAS, qui met à charge de l'Administration des contributions la détermination et la perception pour le compte de l'organisme gestionnaire de l'assurance dépendance de la contribution dépendance, précise que la perception et le recouvrement de la contribution dépendance, au sens du présent article, s'opèrent et se poursuivent dans les mêmes formes et avec les mêmes privilèges et hypothèque légale que ceux des contributions directes.

En l'absence de toute base légale l'Administration des contributions n'était cependant pas en mesure d'exiger de l'agent payeur qui est obligé, au vu de l'article 6 de la loi du 23 décembre 2005, de prélever une retenue à la source de 10 % sur certains revenus de l'épargne qu'il fasse une retenue supplémentaire au titre de la contribution dépendance.

Comme l'Administration des contributions est au vu de l'article 378 § 7 du CAS en charge de percevoir et de recouvrer la contribution dépendance dans les mêmes formes et avec les mêmes privilèges dont il dispose pour percevoir les contributions directes, elle n'était pas seulement en droit, mais elle était obligée d'exiger des contribuables une déclaration des revenus de l'épargne soumis à la loi Relibi afin de remplir son devoir légal de perception de la contribution dépendance, au lieu de considérer, comme elle l'a fait dans une circulaire à destination des agents payeurs, que la contribution dépendance sur les revenus soumis à la loi Relibi n'avait plus lieu d'être. Il est vrai que l'exigence par l'Administration d'une déclaration de ces revenus dans le seul but d'établir et de percevoir la contribution dépendance aurait certainement donné lieu à des difficultés puisqu'à compter du 1^{er} janvier 2006, le contribuable n'était plus obligé de déclarer, pour les besoins de l'imposition, les revenus de l'épargne soumis à la loi Relibi et l'Administration des contributions ne disposait pas de moyens de coercition spécifiques pour exiger une déclaration pour les besoins de l'établissement de l'assurance dépendance. A supposer que les moyens dont dispose l'Administration des contributions pour percevoir et recouvrer la contribution au sens de l'article 378 § 7 du CAS n'englobent pas nécessairement les moyens pour exiger la déclaration des revenus soumis à la loi Relibi aux fins de détermination de la contribution dépendance dont dispose l'Administration pour exiger déclaration en matière de contributions directes, l'Etat aurait dû, comme l'y autorise expressément l'article 378 § 9

du CAS, prendre un règlement d'exécution pratique, non pas pour imposer à l'agent payeur de prélever à la source la contribution dépendance, puisqu'un règlement d'exécution d'une loi, en l'occurrence de la loi sur l'assurance dépendance, ne peut pas modifier une autre loi, en l'occurrence la loi du 23 décembre 2005, qui introduit une retenue à la source de 10 %, mais pour donner à l'Administration des contributions les moyens d'exiger une déclaration des revenus de l'épargne soumis à la loi Relibi afin de lui permettre non seulement la détermination, mais aussi le contrôle de l'assiette de la contribution dépendance, alors que, suivant la partie défenderesse, l'Administration dispose uniquement des mêmes moyens qu'en matière de contributions directes pour poursuivre la perception et le recouvrement de la contribution dépendance aux termes de l'article 378 ° 7 du CAS.

Il découle clairement de l'exposé des motifs (doc. parl. N° 5504) du projet de loi portant introduction d'une retenue à la source libératoire sur certains intérêts produits par l'épargne mobilière, que l'intention du législateur était d'encourager l'épargne en limitant la charge fiscale sur les revenus d'intérêts tout en préservant le secret bancaire.

Il n'est cependant pas possible d'en déduire, comme l'ont fait les premiers juges, que la déclaration de ces revenus aux fins de perception de la contribution dépendance violerait le secret bancaire, sinon il en serait de même pour tous les revenus non soumis à la loi Relibi.

Il découle de ce qui précède que, contrairement à ce qu'affirme la partie intimée, l'Etat est et était parfaitement en droit d'exiger du contribuable qu'il déclare ses revenus de l'épargne soumis à la loi Relibi dans l'unique but d'établir, de percevoir et de recouvrer la contribution dépendance et il pouvait se donner les moyens spécifiques, si besoin en était, conformément à l'article 378 § 9 du CAS, pour contraindre le contribuable à déclarer ses revenus soumis à la loi Relibi pour les besoins de la détermination de la contribution dépendance sur ces revenus. En omettant de procéder à la détermination et à la perception de cette contribution, l'Etat et ses services n'ont pas fonctionné comme ils auraient dû le faire.

L'article 1^{er} alinéa 1^{er} de la loi du 1^{er} septembre 1988 dispose que l'Etat et les 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. La notion de fonctionnement défectueux s'apparente à celle de faute. Pour engager la responsabilité de l'Etat sur cette base, il faut rapporter la preuve que l'administration n'a pas observé toutes les règles de diligence et de prudence qu'on devrait normalement

attendre d'un service public (cf. La Responsabilité Civile, par G. Ravarani, n° 84, page 81).

Il est de jurisprudence que le fondement de la responsabilité de l'administration repose sur la faute. Il appartient à la personne lésée de démontrer que dans un cas concret le service visé n'a pas fonctionné normalement d'après sa nature ou sa mission pour laquelle il fut institué (cf. Cour 18 décembre 2002, Pas. 32, p. 321).

Ainsi notamment, l'omission par le pouvoir réglementaire d'édicter des règlements d'application de la loi peut constituer une source de préjudice (op. cit. n° 161).

Etant donné que l'administration des contributions avait le pouvoir d'exiger une déclaration des revenus de l'épargne soumis à la loi Relibi afin de déterminer et de percevoir la contribution dépendance sur ces revenus et que l'Etat avait la possibilité de régler l'exécution pratique des dispositions de l'article 378 du CAS par voie de règlement grand-ducal, les services de l'Etat ont fonctionné de façon défectueuse en omettant de donner à l'Administration des contributions les moyens spécifiques pour exiger l'établissement de la contribution dépendance, et en omettant de percevoir la contribution dépendance sur les revenus de l'épargne soumis à la loi Relibi.

Il ne peut pas faire de doute que du fait de ce fonctionnement défectueux, la partie appelante a subi un préjudice important. Il y a partant lieu de dire, par réformation du jugement entrepris, que la demande de la CNS est fondée en principe.

La partie appelante a déterminé son préjudice en se référant à la retenue libératoire nationale sur les intérêts opérée par l'Etat telle qu'elle résulte du compte général des différents exercices. Cette évaluation du préjudice soulève cependant un certain nombre de questions.

C'est en effet à juste titre que la partie intimée fait valoir que la retenue à la source de 10 % est effectuée sur le montant brut des intérêts perçus, c.à d. sans abattement des frais d'obtention forfaitaires ou réels et que la contribution dépendance est déterminée à raison des revenus nets, c.à d. en tenant compte, le cas échéant, des frais d'obtention forfaitaires ou réels.

Par ailleurs, seuls les bénéficiaires de l'assurance dépendance sont redevables de la contribution dépendance, alors que la retenue à la source concerne les résidents au Grand-Duché de Luxembourg, sans être résidents

fiscaux d'un autre Etat, qui ne sont pas nécessairement bénéficiaires de l'assurance dépendance.

Conformément aux articles 4 et 5 de la loi du 23 décembre 2005, tous les revenus de l'épargne ne sont pas soumis à la retenue à la source. Ainsi notamment, si la rémunération du compte ne dépasse pas le taux de 0,75 % et si les intérêts bonifiés une fois par année ne dépassent pas le montant de 250.- € aucune retenue à la source n'est à opérer. En revanche, seule la contribution dépendance ne dépassant pas 24,79 € est à considérée comme nulle.

L'évaluation faite par la partie appelante par la seule référence aux comptes généraux ne tient pas compte des critères de la détermination de la contribution dépendance, qui divergent de ceux qui sont à la base de la retenue à la source. Aux termes de l'article 6 § 6 de la loi du 23 décembre 2005, l'administration des contributions n'a pas accès aux données nominatives concernant la retenue à la source opérée. Si pour les années à venir une déclaration spéciale peut permettre de faire la part des choses, l'évaluation de la contribution dépendance sur les revenus soumis à la loi Relibi depuis le 1^{er} janvier 2006, objet du présent litige, est cependant loin d'être aisée.

Avant tout autre progrès en cause, il y a partant lieu de réouvrir les débats pour permettre aux parties de prendre position en ce qui concerne cette problématique.

PAR CES MOTIFS :

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

déclare l'appel principal d'ores et déjà fondé en principe ;

réformant,

dit que le fonctionnement défectueux des services de l'Etat est établi sur base de l'article 1^{er} alinéa 1 de la loi du 1^{er} septembre 1988;

pour le surplus,

ordonne la réouverture des débats pour permettre aux parties de conclure quant à l'évaluation du préjudice allégué ;

invite les parties à conclure dans les délais qui suivent :

Maître Minden : 20 juin 2012

Maître Kauffman : 5 septembre 2012

fixe la prochaine conférence mise en état au mercredi 19 septembre 2012, à 15.00 heures, salle CR.2.28.