

Audience publique du 22 janvier 2018

Recours formé par
la société à responsabilité limitée ... SARL, Luxembourg
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes,
en présence de la société en commandite par actions de droit luxembourgeois ... SCA,
Luxembourg
en matière d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 37534 du rôle et déposée le 18 février 2016 au greffe du tribunal administratif par Maître Marc Kleyr, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée ... SARL, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B.107.292, établie et ayant son siège social à L-..., représentée par son organe de gestion actuellement en fonction, tendant à la réformation sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions Directes du 14 janvier 2016, référencée sous le numéro de rôle C 21188, portant rejet de sa réclamation introduite à l'encontre du bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux 2006, du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités 2006 et du bulletin de l'impôt commercial communal 2006, tous émis le 1^{er} juillet 2015 ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe du tribunal administratif en date du 13 mai 2016 par le délégué du gouvernement ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 14 juin 2016 par Maître Marc Kleyr pour le compte de la société ... SARL, préqualifiée ;

Vu le mémoire en duplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 13 juillet 2016 par le délégué du gouvernement ;

Vu l'ordonnance du 19 septembre 2016 ayant autorisé la production de mémoires supplémentaires ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif en date du 7 octobre 2016 par Maître Marc Kleyr pour le compte de la société ... SARL, préqualifiée ;

Vu le mémoire supplémentaire, intitulé « mémoire en duplique », déposé au greffe du tribunal administratif en date du 25 octobre 2016 par le délégué du gouvernement ;

Vu la requête en permission d'intervenir volontairement déposée au greffe du tribunal administratif en date 21 septembre 2017 par Maître Nicolas Thieltgen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société en commandite par actions de droit luxembourgeois ... SCA, établie et ayant son siège social à L-...,

inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le n° ... et inscrite au Companies House anglais comme *overseas company* sous le n° ..., sous procédure de liquidation judiciaire en Angleterre et placée en liquidation judiciaire sous le Insolvency Act anglais de 1986, par ordre du ... de l'honorable Mr. ... de la Chancery Division, Companies Court, in the High Court of Justice (n° ...), à titre de procédure principale sous l'article 3 du règlement européen en matière de procédures d'insolvabilité du 29 mai 2000, avec siège d'activité principal actuel à ... (Royaume-Uni), représentée par ses deux liquidateurs actuellement en fonctions, Monsieur ..., sans état particulier, né le ..., demeurant professionnellement à ... (Royaume-Uni), et Monsieur ..., sans état particulier, né le ..., demeurant professionnellement à ... (Royaume-Uni), sollicitant l'autorisation d'intervenir dans l'instance introduite par le recours en réformation portant le numéro 37534 du rôle, prédécrit, les motifs y déduits, ensemble l'article 20 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives ;

Vu l'exploit de l'huissier de justice Guy Engel, demeurant à Luxembourg, du 21 septembre 2017, portant signification de la prédite requête en intervention volontaire à la société à responsabilité limitée ... SARL, préqualifiée ;

Vu l'audience publique du 25 septembre 2017 à laquelle il a été retenu que le tribunal tranchera anticipativement et avant tout autre progrès en cause la question de la recevabilité de la requête en intervention volontaire et de son accès aux actes de procédure et aux pièces de l'instance principale, toutes autres question et moyens de forme et de fond relatifs à l'instance principale demeurant saufs ;

Vu l'ordonnance du 25 septembre 2017 ayant autorisé la production d'un mémoire additionnel limité à la question de la recevabilité de l'intervention volontaire ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif en date du 17 octobre 2017 par Maître Marc Kleyr pour le compte de la société ... SARL, préqualifiée ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif en date du 25 octobre 2017 par le délégué du gouvernement ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déferée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Marc Kleyr, Maître Nicolas Thieltgen et Monsieur le délégué du gouvernement Eric Pralong entendus en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 11 décembre 2017.

En date du 1^{er} juillet 2015, le bureau d'imposition Sociétés 6, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de la société à responsabilité limitée ... SARL, ci-après désignée par « la société ... », sur le fondement du paragraphe 222, n° 1 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », des bulletins rectificatifs visant l'année 2006 en matière d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial communal, le bulletin de l'impôt sur le revenu ayant qualifié de distribution cachée de bénéfice des sommes traitées par la société ... comme une charge comptable en relation avec un rachat de « Convertible Preferred Equity Certificates », en abrégé « CPEC ».

En conséquence de ces bulletins rectificatifs, le bureau d'imposition a encore émis le même jour le bulletin de la retenue d'impôt sur le revenu des capitaux de l'année 2006 exigeant le paiement d'une retenue à la source de 20 % sur le montant de cette distribution cachée de bénéfice.

La société ... fit introduire en date du 14 juillet 2015 une réclamation contre ces bulletins auprès du directeur de l'administration des contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », réclamation qui fut rejetée par une décision du 14 janvier 2016.

Par une requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 18 février 2016, et inscrite sous le numéro 37534 du rôle, la société ... a fait introduire un recours tendant à la réformation sinon à l'annulation de la décision du directeur du 14 janvier 2016.

Par une requête introduite le même jour et inscrite sous le numéro 37535 du rôle, la société ... demanda encore au président du tribunal administratif d'ordonner le sursis à exécution par rapport à ladite décision du directeur. Par une ordonnance du 29 février 2016, le président du tribunal administratif ordonna le sursis à l'exécution de la décision du directeur du 14 janvier 2016 jusqu'au jour où le tribunal aura statué sur le mérite du recours introduit sous le numéro 37534 du rôle.

Par une requête en intervention volontaire, déposée au greffe du tribunal administratif en date du 21 septembre 2017, la société en commandite par actions de droit luxembourgeois ... SCA, ci-après désignée par « la société ... II », sous procédure de liquidation judiciaire en Angleterre, sollicite le droit d'intervenir volontairement dans le cadre de la procédure portant le numéro 37534 du rôle.

Les parties ... et Etat ont été invitées à produire chacune un mémoire supplémentaire relatif à la recevabilité de l'intervention volontaire, la question afférente ayant été fixée pour plaidoiries au 11 décembre 2017, étant donné qu'il échet de trancher avant tout autre progrès en cause la question de la recevabilité de la requête en intervention volontaire et, le cas échéant, les conséquences de l'intervention volontaire de la société ... II quant à son accès aux actes de procédure et aux pièces de l'instance principale, toutes autres question et moyens de forme et de fond relatifs à l'instance principale demeurant saufs.

La société ... II justifie son intervention volontaire en exposant avoir pour actionnaire unique la société à responsabilité ... I SARL, elle-même détenue intégralement par la société Après avoir passé en revue l'historique de l'opération dans le contexte de laquelle les bulletins rectificatifs ont été émis, à savoir l'émission des CPEC, leur rachat anticipé et les conséquences qui en ont suivi, en affirmant que son insolvabilité aurait été la conséquence directe et unique de l'opération de rachat anticipé des CPEC décidée par ..., elle fait valoir qu'elle aurait intenté, à travers ses liquidateurs, une action devant le tribunal d'arrondissement de Luxembourg pour voir ordonner la nullité des résolutions du 18 décembre 2006 et de la convention de rachat du 21 décembre 2006 et pour demander le remboursement de la somme payée dans ce contexte, au motif que cette opération de rachat aurait été réalisée en violation des dispositions impératives de la loi modifiée du 10 août 2015 concernant les sociétés commerciales, ci-après désignée par « la loi du 10 août 2015 », et plus particulièrement de ses articles 72-1 et 167 interdisant les distributions aux actionnaires en l'absence de bénéfice, ainsi qu'en violation des « *terms and conditions* ». Par jugement du 23 décembre 2015, le tribunal d'arrondissement de Luxembourg l'aurait déboutée de sa demande. L'appel serait actuellement pendant devant la Cour d'appel de Luxembourg.

La société ... II fait valoir que ses liquidateurs auraient été informés que l'opération de rachat litigieuse avait fait l'objet de plusieurs décisions anticipatives du bureau d'imposition en date des 16 juin 2005, 11 janvier et 3 mai 2006, respectivement 7 mars 2007 et de bulletins d'imposition émis en conséquence. Or, les liquidateurs se seraient rendus compte que toutes les informations utiles et nécessaires n'auraient pas été transmises à l'administration des Contributions directes dans le contexte de l'adoption des décisions anticipatives, de sorte qu'ils auraient informé celle-ci de « *l'existence de faits nouveaux de nature à justifier de revenir sur les différentes décisions anticipatives et sur les bulletins d'imposition précédemment émis* ».

Après avoir rappelé les procédures qui en ont suivi au niveau du dossier fiscal de la société ..., la société ... II expose qu'elle-même se serait également vu notifier par le bureau d'imposition deux bulletins de rectification sur l'année d'imposition 2006, datant du 11 mars 2015, au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal. Elle se serait, en outre, vu infliger une amende de 250 € pour fausse déclaration de ses résultats pour l'année d'imposition 2006.

En effet, les résultats reportés, tels que déclarés par son gérant, la société ..., auraient indiqué une perte commerciale de l'ordre de ... € pour l'année 2016, alors que la somme de ... €, déclarée à l'origine comme une charge déductible, aurait été réintégrée en tant que distribution cachée de bénéfice. Dès lors, la véritable perte commerciale réalisée par elle aurait été rapportée à ... € au lieu de la somme de ... € déclarée.

La société ... II déclare avoir un intérêt à intervenir dans la procédure en cours dans le but de faire valoir ses droits et de défendre ses intérêts, étant donné que cette procédure serait de nature à modifier sa situation juridique. Elle justifie son intérêt à agir, en sa qualité de filiale de la société ..., en raison de la perte commerciale directement liée à l'opération de rachat des CPEC décidée par

Elle déclare avoir été placée en liquidation judiciaire au Royaume-Uni et se retrouver incapable de payer ses créanciers du fait de la distribution réalisée au profit de ... et de ses bénéficiaires économiques, et cela en violation de nombreuses dispositions du droit luxembourgeois et en violation des *terms and conditions* de l'opération.

Elle aurait ainsi demandé l'annulation des résolutions adoptées par la société ... le 18 décembre 2006 et de la convention de rachat du 21 décembre 2006, en qualifiant la distribution opérée par la voie du rachat des CPEC comme une opération nulle entraînant la restitution de ce qui a été versé.

Si le jugement à intervenir allait reconnaître la distribution en cause comme étant valide, ne serait-ce qu'au regard de la loi fiscale, cela aurait, d'après la société ... II, un impact certain dans le cadre des procédures pendantes devant la Cour d'appel de Luxembourg, puisque le jugement à intervenir, s'il était favorable à ..., allait être invoqué par celle-ci dans le cadre de ces procédures. Or, cette situation lui causerait directement un préjudice important, si elle était empêchée de faire valoir son point de vue et de défendre ses intérêts dans le cadre de l'instance pendante devant le tribunal administratif. Il serait dès lors impératif qu'elle puisse faire valoir ses points de vue et ses arguments dans le cadre de la présente instance.

A cet égard, elle se réfère à la jurisprudence des juridictions administratives admettant le simple risque qu'un jugement crée un préjugé favorable comme un intérêt à agir suffisant.

La société ... Il fait encore valoir qu'au-delà des incidences du jugement à intervenir dans la présente affaire sur les procédures civiles pendantes devant la Cour d'appel de Luxembourg, le recours pendant devant le tribunal administratif aurait également des conséquences sur sa situation juridique étant donné que la décision prise par l'administration des Contributions directes de procéder par voie de bulletins rectificatifs, aurait entraîné pour elle-même l'émission de bulletins rectificatifs, le bureau d'imposition l'ayant, en effet, informée le 11 mars 2015 de son intention de revenir sur l'exercice fiscal 2006 sur base de faits nouveaux en soumettant le rachat des CPEC à la retenue à la source au titre des dividendes cachés. Le même jour, elle aurait reçu deux bulletins de rectification visant l'année d'imposition 2006 faisant apparaître le prix de rachat des CPEC comme une distribution cachée de bénéfice et elle se serait, par ailleurs, vu infliger une amende de 250 € pour fausse déclaration. Dans la mesure où l'émission de ces bulletins rectificatifs et la mise à charge d'une amende fiscale seraient les conséquences directes du redressement opéré dans le chef de la société ..., toute confirmation ou infirmation des décisions du directeur faisant l'objet du recours inscrit sous le numéro 37535 du rôle serait de nature à avoir un impact sur sa situation personnelle. En outre, le jugement à intervenir aurait un impact sur sa situation juridique puisqu'elle devrait rectifier ses comptes pour l'exercice 2006 en cas de réformation de la décision du directeur.

Enfin, la société ... Il se réserve tous droits, moyens et actions et notamment le droit de prendre position sur le fond ainsi que sur la recevabilité du recours introduit par la société ..., lorsqu'elle aura pris connaissance de l'acte introductif d'instance, des pièces et des actes de procédure échangés entre parties, et demande, suivant le dispositif de la demande en intervention, au tribunal de dire la requête en intervention volontaire recevable en la forme, de fixer un calendrier pour permettre l'échange de mémoires après communication des pièces versées à l'appui du recours et des actes de procédure d'ores et déjà notifiés, et de déclarer l'intervention volontaire fondée et justifiée.

Dans son mémoire supplémentaire, la société ... conclut à l'irrecevabilité de l'intervention volontaire, en se référant plus particulièrement à un jugement du tribunal administratif du 24 juin 2015, numéro 35847 du rôle, pour soutenir que la partie tierce au litige devrait faire valoir un intérêt administratif. En appliquant cette solution en matière fiscale, il conviendrait de conclure que la partie intervenante devrait justifier d'un intérêt d'ordre fiscal, c'est-à-dire d'un intérêt en rapport avec le principe de l'imposition ou de la cote d'impôt fixée dans le bulletin d'imposition directement ou indirectement (via une décision directoriale sur réclamation) visé par le recours au principal.

A cet égard, elle rappelle que, suivant la jurisprudence en matière d'intérêt à agir, le contribuable ne pourrait pas réclamer contre le bulletin d'imposition au motif que les conséquences non fiscales y rattachées lui seraient préjudiciables, en citant diverses jurisprudences en ce sujet.

La société ... fait valoir que les trois motifs avancés par la société ... Il pour justifier son intérêt à intervenir, à savoir (i) le fait que l'administration des Contributions a infligé une amende fiscale pour déclaration fiscale inexacte à celle-ci, (ii) le fait de devoir rectifier ses comptes commerciaux pour l'exercice 2006 en fonction de l'issue du litige au principal et (iii) le risque d'un préjugé défavorable que créerait un jugement validant le rachat des CPEC

sur le plan fiscal dans le cadre des procédures commerciales pendantes devant la Cour d'appel de Luxembourg, ne satisferaient pas aux conditions dégagées par la jurisprudence.

En effet, l'amende fiscale infligée à ... II dans le contexte des bulletins rectificatifs émis en mars 2015 ne résulterait pas des pièces produites par celle-ci. Le bulletin rectificatif sur le revenu des collectivités réintégrerait certes à la base imposable un montant de 250 € au titre d'« *amendes au sens de l'art. 12 no 4 LIR* », mais il s'agirait d'une amende comptabilisée déjà en 2006 par ... II et qui serait sans rapport avec une déclaration inexacte des résultats en 2006. Les comptes annuels de l'exercice 2006 feraient apparaître parmi les charges un poste de 275 € au titre de « *other taxes (not shown under the above items)* », se composant d'une amende de 250 € et d'un montant d'impôt sur la fortune de 25 €. Ces charges, ayant réduit le bénéfice comptable de ... II, auraient dû être réintégrées extra-comptablement puisqu'elles ne seraient pas déductibles fiscalement aux termes de l'article 12 de la loi modifiée du 4 décembre 1966 concernant l'impôt sur le revenu (LIR). Il n'existerait toutefois aucun lien entre cette réintégration extra-comptable de l'amende comptabilisée par ... II, - qui aurait déjà été opérée probablement dans les bulletins d'imposition initialement émis -, et celle des distributions cachées de bénéfice retenues par l'administration des Contributions directes dans le cadre des bulletins rectificatifs de mars 2015.

Par ailleurs, s'il devait y avoir eu une décision infligeant une amende administrative en 2015, il s'agirait nécessairement d'une décision administrative distincte de l'imposition rectificative à l'encontre de laquelle un recours distinct serait ouvert. La société ... ajoute que si un tel recours n'avait pas été introduit par la société ... II dans les formes et délais prévus par la loi, cette décision serait coulée en force de chose décidée, de sorte que l'issue du présent litige, ayant pour seul objet sa propre imposition, n'aurait aucun effet juridique sur la validité de cette amende.

S'agissant du deuxième motif avancé, la société ... fait valoir que le traitement comptable du rachat des CPEC dans les comptes annuels de ... II serait juridiquement indépendant de la qualification fiscale retenue par le tribunal administratif. La reconnaissance ou non d'une éventuelle distribution cachée de bénéfice par elle-même n'impliquerait nullement l'obligation ni même le droit pour ... II de rectifier ses comptes pour l'exercice 2006. En effet, la comptabilité suivrait ses propres règles impératives, qui ne dépendraient nullement de la qualification fiscale retenue pour une opération, bien au contraire. Il y aurait plutôt accrochement en sens inverse en ce que la fiscalité suivrait toujours la comptabilité pour autant qu'une prescription particulière en matière fiscale n'exige pas une évaluation divergente de celle retenue en comptabilité.

S'agissant du troisième motif avancé par la société ... II, à savoir le risque d'un préjugé défavorable dans le cadre des procédures commerciales en cours, la société ... fait valoir que les juridictions judiciaires statuant en matière commerciale ne seraient pas liées par les qualifications retenues par le juge de l'impôt, de sorte que ... II ne pourrait pas faire état d'un préjudice direct résultant du dispositif du jugement à intervenir.

En toute hypothèse, ... II se bornerait à faire état d'un intérêt autre qu'administratif respectivement fiscal. Elle se trouverait, en réalité, de manière indirecte à l'origine de la décision administrative entreprise dans le cadre du recours au principal et souhaiterait y intervenir dans le but de servir ses propres intérêts dans une seconde procédure qui échapperait complètement à la sphère administrative, respectivement fiscale.

Le délégué du gouvernement, pour sa part, conclut également à l'irrecevabilité de la requête en intervention volontaire en se prévalant de la tardiveté de celle-ci, puisque celle-ci ne pourrait pas retarder la procédure. A cet égard, il fait valoir que la requête en intervention volontaire aurait été déposée le 21 septembre 2017, soit plus de deux années après le dépôt du recours principal.

Même si la procédure n'avait pas été officiellement signifiée à la partie demandant la permission d'intervenir, l'existence de la procédure au principal ne lui aurait pas été inconnue depuis la mise en ligne sur le site des juridictions administratives de l'ordonnance du 29 février 2016 ayant octroyé à ... le bénéfice d'un sursis, cette décision ayant encore fait l'objet d'articles de presse.

L'intervention volontaire serait manifestement de nature à différer le jugement à intervenir par rapport à l'instance principale et ce compte tenu de la nécessité de trancher avant tout autre progrès en cause la question de la recevabilité de l'intervention volontaire et ce compte tenu de la demande tendant à se voir autoriser à accéder aux actes de procédure et aux pièces de l'instance principale, contenant notamment le dossier fiscal de la demanderesse au principal qui ne saurait en principe être divulgué à des tiers.

Le tribunal devrait dès lors considérer que les délais d'instruction devraient être suspendus en attendant que le jugement concernant le volet de l'intervention volontaire soit coulé en force de chose jugée.

D'autre part, le délégué du gouvernement fait valoir qu'une intervention volontaire lorsqu'elle intervient en défense d'un acte attaqué pourrait en principe seulement apporter des éclairages nouveaux sur ce litige, mais ne pourrait pas en modifier la portée, de sorte que les moyens figurant dans la requête en intervention mais non produits par le défendeur au principal ne seraient pas recevables, l'intervenant ne pouvant que venir renforcer la défense que l'auteur de l'acte oppose au recours. Or, en l'espèce, les intérêts des trois parties, à savoir l'Etat, la demanderesse au principal et la demanderesse en intervention, seraient divergents, cette analyse devant être faite à l'aune de l'existence de la procédure commerciale pendante devant la Cour d'appel. En effet, la position de l'Etat serait de prendre en considération, conformément au principe de l'appréciation économique, l'opération telle qu'elle s'était effectivement produite, la remontée des fonds, d'ailleurs confirmée quant à sa validité par le tribunal de commerce, donnant lieu à une retenue au titre de la distribution cachée de bénéfice, alors que la position de la société demanderesse au principal serait de conclure à la validité de l'opération commerciale et au fait que celle-ci ne donnerait pas lieu à la taxation d'une distribution cachée de bénéfice, l'intérêt de la société demanderesse en intervention étant, en revanche, de faire annuler l'opération ayant donné lieu à la remontée des fonds.

Si l'intervention volontaire et les pièces versées par l'intervenante venaient conforter la position de l'Etat qui invoque un fait nouveau, cette intervention ne viendrait, en réalité, pas renforcer la défense de l'Etat, dans la mesure où elle aurait pour objectif de se prévaloir de la décision à rendre par le tribunal administratif aux fins de faire annuler l'opération commerciale, l'intervenante invoquant, d'ailleurs, dans sa requête une crainte d'un préjugé qui lui serait défavorable.

S'y ajouterait, que l'intervenant devrait avoir un intérêt à la solution de l'affaire, de sorte qu'en cas d'intervention à l'appui du défendeur, elle devrait avoir un intérêt au rejet du recours.

Or, la demanderesse en intervention resterait en défaut d'exciper d'un intérêt à agir qui lui permettrait de former une tierce opposition, le délégué du gouvernement relevant que l'intérêt à agir, respectivement l'intérêt à intervenir, se mesureraient par rapport au seul dispositif de la décision faisant l'objet du litige au principal, seul élément de la décision susceptible d'entraîner des conséquences directes en procédant à une modification de l'ordonnancement juridique.

Dès lors, le dispositif de l'acte attaqué pourrait lui seul faire grief et un recours ne pourrait être exercé contre un élément de l'acte autre que le dispositif. Dès lors, l'intérêt à agir ne pourrait être justifié par rapport à la seule motivation révélée par la décision.

Or, le dispositif de la décision à intervenir dans le cadre de l'instance administrative de nature purement fiscale n'aurait aucune incidence sur la situation de l'intervenante, celle-ci n'étant, d'après le délégué du gouvernement, intéressée que par la seule motivation de la décision à intervenir.

Un intérêt indirect ou sinon une crainte raisonnable d'un préjudice pouvant résulter du jugement rendu sur la demande principale ne serait pas non plus donné. Ce qui importerait en réalité à l'intervenante serait plutôt de pouvoir éventuellement se prévaloir de la décision administrative pour pouvoir prouver l'existence d'une fraude dans le cadre de la procédure commerciale, voire d'accéder au dossier fiscal de la demanderesse au principal.

Les arguments avancés pour justifier l'intervention volontaire quant à la question de l'amende fiscale ne constitueraient qu'un prétexte.

Le délégué du gouvernement souligne encore que des interventions en défense seraient, en général, le fait soit de pouvoirs publics qui viennent assister l'auteur de l'acte déféré, soit de personnes de droit privé qui en seraient les bénéficiaires. En l'espèce toutefois, l'intervention n'émanerait ni d'une autorité publique, ni d'une personne de droit privé bénéficiant de la décision litigieuse, mais d'un tiers, non bénéficiaire de la décision attaquée et dont la situation factuelle ou juridique ne serait pas directement affectée par celle-ci.

La société ... Il entend ainsi intervenir dans le cadre d'un recours dirigé contre une décision du directeur à propos de la situation fiscale d'un autre contribuable, à savoir la société

L'intervention n'est régie en contentieux administratif luxembourgeois par le législateur que de manière sommaire, l'article 20 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après désignée par « la loi du 21 juin 1999 », - lequel ne constitue d'ailleurs qu'une retranscription de l'ancien article 22 de l'arrêté royal grand-ducal du 21 août 1866 portant règlement de procédure en matière de contentieux devant le Conseil d'Etat - se bornant à prévoir que « *L'intervention est formée par une requête, conforme aux dispositions des articles 1^{er} et 2, qui est notifiée aux parties, pour y répondre dans le délai fixé par le président du tribunal ou le président de la chambre appelée à connaître de l'affaire principale ; néanmoins, la décision de l'affaire principale qui serait instruite ne peut être retardée par une intervention. Lorsque l'intervention est faite après que tous les mémoires prévus par l'article 5 ont été échangés, les parties défenderesses sur intervention peuvent communiquer dans le mois, à peine de forclusion, un mémoire supplémentaire. L'intervention n'est plus recevable après que le juge-rapporteur a*

commencé son rapport en audience publique. »

L'intervention est soumise à différentes contraintes, résultant tantôt explicitement du texte légal, tantôt implicitement.

Il convient à cet égard de souligner que, tel que cité ci-avant, l'intervention ne doit pas retarder la procédure : aussi, d'une manière générale, le délai dans lequel la demande en intervention doit être formulée court à partir de la signification de la requête introductive d'instance : il s'agit du délai prévu par l'article 5 de la loi du 21 juin 1999 en son alinéa 1^{er} « *Sans préjudice de la faculté, pour l'Etat, de se faire représenter par un délégué, le défendeur et le tiers intéressé sont tenus de constituer avocat et de fournir leur réponse dans le délai de trois mois à dater de la signification de la requête introductive* » ; l'intervention est ainsi également soumise au respect de ce délai de rigueur¹.

Lorsque, pour une raison ou une autre, les tiers n'ont pas reçu notification ou signification du recours, l'intervention reste possible, mais, comme le stipule l'article 20 de la loi du 21 juin 1999 précité, à la condition expresse que cette intervention ne retarde pas « *la décision de l'affaire principale qui serait instruite* », condition qui connaît à l'étranger une application stricte².

Force est, à cet égard, de constater qu'en l'espèce, la requête en intervention volontaire a été déposée au greffe du tribunal administratif le 21 septembre 2017 et signifiée aux parties à l'instance principale le même jour, soit un an et sept mois après le dépôt en date du 18 février 2016 du recours contentieux et de surcroît quelques jours seulement avant la date prévue pour l'audience des plaidoiries le 25 septembre 2017. Indépendamment de la discussion menée par les parties quant au moment auquel la demanderesse en intervention est censée avoir eu connaissance du litige au principal, il est constant en cause que l'intervention faite dans de telles conditions est de nature à différer le jugement à intervenir par rapport à l'instance principale, qui, à défaut de demande en intervention volontaire, aurait été plaidée et prise en délibéré à l'audience publique du 25 septembre 2017, et ce compte tenu de la nécessité de trancher avant tout autre progrès en cause la question de la recevabilité de la requête en intervention volontaire, et compte tenu essentiellement de sa demande tendant à se voir autoriser à accéder aux actes de procédure et aux pièces de l'instance principale, y compris le dossier fiscal de la société ..., couvert par le secret fiscal.

Il convient ensuite de relever qu'une requête en intervention volontaire peut soit être faite en appui à une requête, soit en défense de l'acte.

En l'espèce, force est de constater que, tel que cela a été relevé à juste titre par la partie étatique, la partie ... Il ne précise pas clairement dans quelle optique elle entend intervenir par rapport à la décision directoriale entreprise, à savoir si elle entend intervenir en défense de l'acte ou afin d'appuyer la position de la demanderesse, étant relevé que ses intérêts ne se confondent ni avec ceux de l'Etat, auteur de la décision attaquée, ni avec ceux de la partie demanderesse au principal, dans la mesure où elle déclare avoir sollicité l'annulation devant les juridictions judiciaires de l'opération, dont la validité est toutefois la prémisses tant de la position étatique que de celle de la demanderesse au principal, l'Etat s'étant fondé sur ladite opération pour retenir une distribution cachée de bénéfice, la

¹ Cour d'arbitrage belge, 10 novembre 1999, n° 121/99, n° de rôle 1440, Moniteur belge, 19 janvier 2000.

² R. Andersen, L'intervention devant le Conseil d'Etat, Liber Amicorum Michel Mahieu, p.355.

demanderesse au principal insistant également sur la validité de l'opération, mais estimant qu'elle ne donnerait pas lieu à la qualification de distribution cachée de bénéfice.

La circonstance que les intérêts de la société ... II ne se confondent ni avec ceux de la partie défenderesse, ni avec la partie étatique, est ainsi de nature à mettre en doute l'intérêt de celle-ci à la solution de l'affaire, dans le sens de la réformation ou de la confirmation de la décision du directeur.

En effet, l'intervenant volontaire doit avoir intérêt à la solution de l'affaire. Concrètement, cela signifie qu'il doit, en cas d'intervention à l'appui du défendeur, avoir intérêt au rejet du recours, respectivement en cas d'intervention en appui du recours à l'annulation ou la réformation de la décision attaquée. Si l'intérêt à intervenir est certes apprécié *a priori* de manière plus libérale que l'intérêt à agir - encore que l'intérêt de l'intervenant doive également être certain, actuel, direct et personnel, « *même lorsqu'il s'agit d'une intervention volontaire et en défense de l'acte attaqué* »³ -, il n'en demeure pas moins que les qualité et intérêt de l'intervenant volontaire se mesurent en tout état de cause aux qualité et intérêt pour former tierce opposition, lesquels sont conditionnés par le préjudice pouvant résulter du *dispositif* de la décision au principal, lequel peut seul faire l'objet d'une tierce opposition, une simple atteinte à des intérêts lésés, susceptible de trouver une satisfaction par d'autres voies, ne suffisant pas pour fournir un intérêt à agir au biais d'une tierce opposition⁴.

Il convient dès lors, plus particulièrement, de souligner que l'intérêt, que ce soit l'intérêt à agir ou celui à intervenir, se mesure par rapport au seul dispositif de la décision faisant l'objet du litige au principal, seul élément de la décision susceptible d'entraîner des conséquences directes en procédant à une modification de l'ordonnancement juridique : le dispositif est donc des divers éléments de l'acte, le seul qui puisse faire grief et un recours ne peut être exercé contre un élément de l'acte autre que le dispositif : partant, un requérant ne peut se prévaloir, pour justifier son recours, de la seule motivation révélée par la décision⁵, l'intervenant volontaire devant en effet avoir intérêt à la solution de l'affaire⁶.

En ce qui concerne les interventions en défense, il convient encore de retenir que celles-ci sont, de manière générale, le fait soit de pouvoirs publics qui viennent assister l'auteur de l'acte déféré, soit de personnes de droit privé qui sont les bénéficiaires de l'acte déféré.

En l'espèce, toutefois, l'intervention sous analyse, à supposer qu'elle tend à intervenir en défense de l'acte, n'émane ni d'une autorité publique, agissant par exemple en vertu d'un pouvoir de tutelle, ni d'une personne de droit privée, bénéficiaire de la décision litigieuse, mais d'un tiers et dont la situation factuelle ou juridique n'est pas directement affectée par la décision litigieuse, la décision litigieuse concernant, en effet, exclusivement la situation fiscale de la société

A cet égard, le tribunal constate que la société ... II argumente, entre autre, que la

³ Conseil d'Etat belge, 1^{er} février 2005, n° 139.995, et trib. adm. 10 novembre 2014, n° 33903.

⁴ Trib. adm. 10 mai 2000, n° 11539, Pas. adm. 2017, V° Procédure contentieuse, n° 461, et autres références y citées.

⁵ Voir J. Falys, La recevabilité des recours en annulation des actes administratifs, Bruylant, Bruxelles, 1975, n° 78 et 79, et les arrêts du Conseil d'Etat belge y cités.

⁶ R. Andersen, op.cit., p.349.

solution retenue par le tribunal administratif pourrait avoir des incidences sur l'affaire pendante devant le tribunal d'arrondissement et ayant pour objet l'annulation de l'opération par rapport à laquelle l'administration fiscale a retenu une distribution cachée de bénéfice, en insistant, en substance, sur une similitude de l'appréciation de la notion de fraude à la loi, invoquée dans le procès civil, et de la notion de distribution cachée de bénéfice en matière fiscale.

Or, un tel intérêt avancé n'est pas suffisant pour admettre la société ... II à intervenir dans la procédure pendante au principal. En effet, ce n'est pas la solution du litige au principal dans le sens d'une réformation ou confirmation de la décision du directeur à propos de la situation fiscale de la société ... qui intéresse la société ... II, mais la motivation éventuelle du jugement à intervenir, dont la société ... II entend déduire des arguments qu'elle pense pouvoir invoquer dans le procès civil en cours à propos de la validité de l'opération ayant donné lieu à l'imposition litigieuse, respectivement dont elle craint qu'ils seront invoqués par la société Or, un tel intérêt à lui seul, c'est-à-dire à défaut de tout autre intérêt administratif, ne permet pas de justifier une intervention devant les juridictions administratives et aboutirait à vider de sa substance la condition de recevabilité que constitue l'exigence d'un intérêt et serait à dénaturer le recours devant les juridictions administratives⁷. A cet égard, il convient encore de souligner que l'objet du procès civil intenté par la société ... II, à savoir l'annulation de l'opération ayant donné lieu à l'imposition litigieuse, est diamétralement opposé au cadre du recours contre la décision du directeur, puisque ledit recours ne tend pas à l'anéantissement de l'opération litigieuse, qui constitue la base de la décision du directeur, étant relevé que tant dans l'hypothèse d'une réformation que dans celle d'une confirmation de la décision du directeur, la validité de l'opération n'est pas remise en cause. En toute hypothèse, la seule affirmation par la société ... II qu'un élément de motivation du jugement à intervenir en matière fiscale pourrait éventuellement être invoqué par un plaideur dans le cadre d'un procès civil, est insuffisante pour justifier un intérêt suffisant à intervenir dans le procès pendant devant le tribunal administratif.

Il s'ensuit que l'intérêt avancé par rapport au litige pendant devant les juridictions civiles n'est pas de nature à justifier l'intervention volontaire de la société ... II.

S'agissant de la référence faite à une amende fiscale mise à charge de la société ... II, indépendamment du lien, contesté par la société ..., avec l'imposition de cette dernière, le tribunal relève qu'il s'agit d'une décision autonome, susceptible de voies de recours propres, la société ... II n'avançant d'ailleurs pas avoir exercé ces voies de recours. Dans ces conditions, l'amende en question est insuffisante pour justifier un intérêt suffisant afin d'intervenir dans le recours inscrit sous le numéro 37534 du rôle.

La même conclusion s'impose par rapport au motif invoqué en relation avec sa propre imposition rectificative dont fait état la société ... II et d'une éventuelle rectification de sa comptabilité. En effet, au-delà du constat que l'imposition rectificative est intervenue antérieurement à celle visant la situation fiscale de la société ..., à savoir le 11 mars 2015, les bulletins rectificatifs émis à l'égard de la société ... II constituent des décisions administratives propres susceptibles de recours, la demanderesse en intervention n'argumentant d'ailleurs pas avoir exercé de recours contre ces décisions.

⁷ Voir par analogie, trib. adm. 30 mai 2005, n° 18895, Pas. adm. 2017, V° Procédure contentieuse, n° 54, et trib. adm. 10 novembre 2014, n° 33903.

Enfin, le simple fait que ... est la sous-filiale de ... II, à défaut d'autres éléments pertinents, est encore insuffisant pour retenir un intérêt suffisant pour intervenir à propos d'un litige ayant pour objet la situation fiscale de la sous-filiale.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent, tenant tant au fait que l'intervention est de nature à retarder l'affaire au fond, qu'au fait que la société ... II n'a pas justifié d'un intérêt motivant à suffire son intervention, la requête demeurant, par ailleurs, muette sur la question de savoir si elle entend intervenir en défense de l'acte ou pour appuyer le recours, que l'intervention volontaire telle que formulée par la société ... II est à rejeter pour être irrecevable.

La société ... II n'étant pas admise à intervenir au litige au principal, la question de la communication des actes de procédure et des pièces échangées par les parties ainsi que l'accès au dossier administratif ne se pose pas.

S'agissant de la demande formulée par la société ... suivant le dispositif du mémoire supplémentaire du 17 octobre 2017 tendant à ordonner l'effet suspensif du recours sur le fondement de l'article 35 de la loi du 21 juin 1999, celle-ci est à rejeter, dans la mesure où l'ordonnance du président du tribunal administratif du 29 février 2016, ayant ordonné à ce qu'il soit sursis à l'exécution de la décision du directeur du 14 janvier 2016 jusqu'au jour où le tribunal administratif aura statué sur le mérite du recours au fond introduit sous le numéro 37534 du rôle, produit toujours ses effets, le tribunal n'ayant pas encore statué sur le fond du recours.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement et sur incident ;

vidant anticipativement et avant tout autre progrès en cause la question de la recevabilité de la requête en intervention volontaire de la société ... II et celle de son accès aux actes de procédure et aux pièces de l'instance principale, toutes autres questions et moyens de forme et de fond relatifs à l'instance principale demeurant saufs ;

déclare l'intervention volontaire de la société ... II irrecevable pour défaut d'intérêt ;

condamne la société ... II aux frais engendrés par sa requête en intervention volontaire et les actes de procédure y relatifs ;

rejette la demande de la société ... tendant à ordonner l'effet suspensif du recours sur le fondement de l'article 35 de la loi du 21 juin 1999 ;

réserve les frais de l'instance principale.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 22 janvier 2018 par :

Annick Braun, vice-président,
Alexandra Castegnaro, premier juge,
Hélène Steichen, juge,

en présence du greffier Marc Warken.

s.Warken

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 22 janvier 2018
Le greffier du tribunal administratif

s.Braun