

**Audience publique du 29 septembre 2020**

Recours formé par  
la société à responsabilité limitée ... SARL, ...  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 40575 du rôle et déposée le 8 janvier 2018 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Paul Noesen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom et pour le compte de la société à responsabilité limitée ... SARL dont le siège social est établi à L-..., inscrite au registre de commerce et des sociétés sous le numéro B... tendant à la réformation sinon à l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 6 octobre 2017 rendue sur recours hiérarchique ;

Vu l'exploit de l'huissier de justice Véronique Reyter, demeurant à Esch-sur-Alzette, du 12 janvier 2018, portant signification de la requête introductive d'instance à l'Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg, représenté par son bâtonnier actuellement en fonction sinon par son Conseil de l'Ordre actuellement en fonction, établi et ayant son siège à L-2510 Luxembourg, 45, Allée Scheffer ;

Vu la constitution d'avocat du 26 mars 2018 déposée au greffe du tribunal administratif en date du 31 janvier 2018, par laquelle la société anonyme Elvinger Hoss Prussen, établie et ayant son siège social à L-1980 Luxembourg, 2 Place Winston Churchill, immatriculée au registre du commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B 209469, inscrite sur la liste V du tableau de l'Ordre des avocats du barreau de Luxembourg, représentée par Maître Philippe Hoss, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, déclare avoir mandat d'occuper et se constituer pour l'Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 26 mars 2018 ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe du tribunal administratif en date du 11 avril 2018 par la société anonyme Elvinger Hoss Prussen, préqualifiée, représentée par Maître Philippe Hoss, préqualifié, agissant pour le compte de son mandant ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 24 avril 2018 par Maître Jean-Paul Noesen, préqualifié, agissant pour le compte de sa mandante, ledit mémoire en réplique ayant été notifié par acte d'avocat à avocat du même jour au litismandataire de la partie tierce intervenante ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 17 mai 2018 ;

Vu le mémoire en duplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 23 mai 2018 par la société anonyme Elvinger Hoss Prussen, préqualifiée, représentée par Maître Philippe Hoss, préqualifié, agissant pour le compte de sa mandante ;

Vu l'avis du tribunal du 13 mars 2019 invitant les parties à prendre position sur la question soulevée dans ledit avis dans le cadre d'un mémoire supplémentaire à déposer selon un calendrier y fixé ;

Vu le courrier de Maître Jean-Paul Noesen, préqualifié, du 27 mars 2019 informant le tribunal qu'il n'occupe plus pour sa mandante ;

Vu la constitution de nouvel avocat du 26 mars 2019 par laquelle Maître Nora Gaertner, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, informe le tribunal qu'elle a repris mandat en remplacement de Maître Jean-Paul Noesen pour représenter la société à responsabilité limitée ... ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif en date du 26 mars 2019 par Maître Nora B. Gaertner, préqualifiée, agissant pour le compte de sa mandante ayant été notifié par acte d'avocat à avocat du même jour au litismandataire de la partie tierce intervenante ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif en date du 23 mai 2019 par la société anonyme Elvinger Hoss Prussen, préqualifiée, représentée par Maître Philippe Hoss, préqualifié, agissant pour le compte de son mandant ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 28 juin 2019 ;

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

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Nora B. Gaertner, préqualifiée, Maître Philippe Hoss, préqualifié, et Monsieur le délégué du gouvernement Tom Kerschenmeyer entendus en leurs plaidoiries respectives.

---

Par courrier daté du 12 juillet 2016, le préposé du bureau d'imposition Luxembourg 2 de l'Administration des Contributions Directes, ci-après désigné par « le préposé », adressa à l'attention de la société à responsabilité limitée ... SARL, ci-après dénommée « la société ... », une demande de renseignements rédigé en ces termes :

*« (...) Suite aux publications dans la presse locale et internationale concernant l'affaire dite « Panama Papers » relative à une base de données du cabinet d'avocats panaméen Mossack Fonseca, votre nom figurait parmi ceux qui ont été cités en tant qu'intermédiaire sur le site internet du consortium international des journalistes (<https://offshoreleaks.icij.org/>).*

*Compte tenu de ce qui précède et conformément aux §§ 175 et 201 (1) AO, le bureau d'imposition SOCIETES 4 vous prie de bien vouloir fournir les renseignements suivants pour le 19 août 2016 au plus tard :*

- identification des sociétés créées par votre concours en ayant recours au cabinet d'avocats Mossack Fonseca ou une de ses sociétés partenaires ;*
- identification des bénéficiaires économiques ultimes de ces sociétés créées si ceux-ci sont des résidents ou des non-résidents ayant des implications pour l'imposition au Luxembourg ;*
- nature des prestations effectuées ;*
- date d'ouverture des transactions avec pièces à l'appui ;*
- en cas de clôture des transactions, la date de clôture avec pièces à l'appui ;*
- identification des personnes qui ont été (sont) habilitée(s) à effectuer ces transactions avec pièces à l'appui (...).*

Par courrier daté du 28 juillet 2016, le bâtonnier de l'Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg, ci-après dénommé le « Bâtonnier » et l'« Ordre des Avocats », adressa un courrier au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », dans lequel il l'informa intervenir suite à sa saisine par plusieurs de ses confrères auxquels un courrier identique à celui adressé à la société ... fut envoyé. En substance, il lui fit part de ses observations quant à la démarche de l'administration des Contributions directes qu'il qualifia de « *fishing expedition* » et rappela les devoirs de l'avocat quant au respect du secret professionnel dont le caractère serait impératif et contraignant, de sorte à en conclure qu'un avocat ne saurait réserver de suite à la demande de l'administration des Contributions directes sous peine d'engager sa responsabilité pénale, civile et disciplinaire. Il a également précisé avoir invité les confrères concernés à ne pas réserver de suite à ladite demande.

Par courrier daté du 28 septembre 2016, le Bâtonnier adressa un courrier au directeur en réponse au courrier précité du 7 septembre 2016, aux termes duquel il exposa la position de l'Ordre des Avocats au regard de divers éléments de fond, tenant à la compétence territoriale, à la substance du secret professionnel au regard de la loi et de la jurisprudence et à l'interdiction de procéder à des opérations connues sous le nom « *fishing expedition* » pour en conclure qu'« [a]u regard de ce qui précède, nous estimons que même si selon vous, le § 201 (1) AO autoriserait la « *Erforschung unbekannter Steuerfälle* », il n'en reste pas moins que la manière dont l'ACD procède à l'égard des avocats manque de toute base légale et jurisprudentielle. Aussi, je vous demande de reconsidérer la demande de l'ACD à l'égard des avocats dans le contexte de l'affaire dite « *Panama Papers* » ». Enfin, le Bâtonnier invita le directeur à informer les avocats destinataires d'une demande d'injonction que ladite demande serait une décision qui les obligerait à répondre et qui serait susceptible d'un recours contentieux.

Par courrier du 29 septembre 2016, le préposé rappela à la société ... le contenu de sa lettre du 12 juillet 2016, restée sans réponse et l'invita à lui fournir les informations et renseignements demandés pour le 14 octobre 2016 au plus tard.

Par courrier daté du 22 mars 2017, le préposé constata que la demande de renseignements n'avait pas été suivie d'effet, et déclara « *qu'à défaut de réception des informations et documents précités jusqu'au plus tard, le 24 avril 2017* », il se verrait dans l'obligation d'infliger à la société ... une astreinte de 1.200 euros en vertu du paragraphe 202 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO ».

Par décision du 18 mai 2017, le préposé procéda à la liquidation de l'astreinte 1.200 euros en vertu du paragraphe 202 AO.

Par courrier du 30 mai 2017, la société ... informa le préposé qu'il avait procédé, sous toutes réserves, au paiement de ladite astreinte en date du 29 mai 2017.

La société ... introduisit le 10 août 2017 un recours hiérarchique à l'encontre de la décision de liquidation de l'astreinte du 18 mai 2017.

En date du 6 octobre 2017, le directeur adopta la décision portant le numéro C 23811 à l'encontre de la société ..., laquelle est rédigée dans les termes suivants :

*« (...) Vu la requête introduite le 10 août 2017 par Me ..., au nom de la société à responsabilité limitée ..., avec siège social à L-..., tendant à l'annulation d'une décision du bureau d'imposition Sociétés 4 datant du 18 mai 2017 et portant fixation d'une astreinte de 1.200 euros ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Considérant que par écrit du 12 juillet 2016, la recourante a été invitée par le bureau d'imposition à fournir « (...) les renseignements suivants pour le 19 août 2016 au plus tard :*

- identification des sociétés créées par votre concours en ayant recours au cabinet d'avocats Mossack Fonseca ou une de ses sociétés partenaires ;*
- identification des bénéficiaires économiques ultimes de ces sociétés créées si ceux-ci sont des résidents ou des non-résidents ayant des implications pour l'imposition au Luxembourg ;*
- nature des prestations effectuées ;*
- date d'ouverture des transactions avec pièces à l'appui ;*
- en cas de en cas de clôture des transactions, la date de clôture avec pièces à l'appui ;*
- identification des personnes qui ont été (sont) habilitée(s) à effectuer ces transactions avec pièces à l'appui. »*

*Considérant que ce mandement étant resté infructueux pour avoir été frondé quant à sa pertinence, le bureau d'imposition, autorisé par le § 202 de la loi générale des impôts (AO) à prononcer des astreintes pour amener les contribuables récalcitrants à s'acquitter de leurs obligations, a averti la recourante, après rappel en date du 29 septembre 2016 ayant reporté la*

*date butoir au 14 octobre 2016, par une sommation du 22 mars 2017 — déjà le second report de la date limite — que le non-respect du nouveau délai fixé au 24 avril 2017 entraînerait la fixation d'une astreinte de 1.200 euros ;*

*Considérant que les renseignements demandés n'ayant pas été remis dans le délai imparti, le bureau d'imposition liquida l'astreinte le 18 mai 2017 par la décision dont recours ;*

*Considérant qu'en vertu du § 237 AO la voie de recours contre une telle décision est le recours hiérarchique formel du § 303 AO (Beschwerde) ;*

*Considérant que les moyens invoqués par la recourante, s'ils étaient recevables dans le cadre d'un recours dirigé contre une sommation-astreinte, ne sauraient cependant servir de fondement à une action dirigée contre la liquidation de l'astreinte, alors que ce dernier acte ne revient pas sur les conditions d'application du § 202 AO qui faisaient l'objet de la sommation-astreinte (cf. § 202, alinéa 7 AO) ;*

*Considérant néanmoins que même si la requête fait référence à la décision liquidant l'astreinte qui date du 18 mai 2017, il n'en reste pas moins qu'en vertu du § 249, alinéa 1<sup>er</sup> AO, qui tend à interpréter les requêtes des contribuables non assistés selon l'intention qu'elles manifestent plutôt que de s'arrêter au sens littéral des termes employés (principe de l'effet utile), le recours est à considérer comme étant dirigé contre la sommation-astreinte, émise en date du 22 mars 2017 ;*

*Considérant qu'aux termes des §§ 228 et 246 AO, dont la règle a été reprise dans l'instruction sur les voies de recours figurant sur la sommation-astreinte entreprise, le délai de recours est de trois mois et court à partir de la notification ;*

*Considérant que la sommation-astreinte a été émise en date du 22 mars 2017 et notifiée le 27 mars 2017, de sorte que le délai a expiré le 27 juin 2017 ; que le recours introduit le 10 août 2017 est donc tardif*

*Considérant qu'aux termes du § 83 AO ce délai est un délai de forclusion, alors que l'instruction n'a pas révélé de circonstances susceptibles de justifier un relevé de forclusion suivant les §§ 86 et 87 AO ;*

*Considérant, in fine, qu'aux termes du § 252 AO les recours tardifs sont irrecevables ;*

#### **PAR CES MOTIFS**

*dit le recours irrecevable pour cause de tardiveté. (...) ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 8 janvier 2018, la société ... a fait introduire, un recours en réformation sinon en annulation à l'encontre de la décision du directeur du 6 octobre 2017.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 237 AO et de l'article 8, paragraphe (3) 2 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge de l'annulation sur les recours introduit contre la décision du directeur ayant statué sur les mérites d'un recours

hiérarchique formel. Partant, le tribunal n'est pas compétent pour connaître du recours principal en réformation introduit par la demanderesse contre la décision du directeur du 6 octobre 2017.

Le recours subsidiaire en annulation est, par contre, recevable pour avoir, par ailleurs, été introduit dans les formes et délai de la loi.

Dans son mémoire en duplique, le délégué du gouvernement s'en remet à prudence de justice quant à l'intérêt à agir de l'Ordre des Avocats, et relève qu'il n'aurait pas été informé que le 12 janvier 2018 la demanderesse aurait signifié sa requête introductive d'instance à l'Ordre des Avocats pour le mettre en intervention.

L'Ordre des Avocats a justifié, dans son mémoire en réponse, son intervention en la cause sur pied de l'article 18 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, ci-après désignée par « la loi du 10 août 1991 », tout en relevant que l'administration des Contributions directes n'aurait, à aucun moment de la procédure précontentieuse, contesté la légitimité de son intervention.

Une intervention est recevable dès lors que l'intervenant justifie d'un intérêt direct ou indirect, matériel ou moral<sup>1</sup>, l'intérêt à intervenir devant s'analyser de manière plus libérale que celui à agir<sup>2</sup>.

Etant donné que l'article 18 de la loi du 10 août 1991 attribue au Conseil de l'Ordre, organe exécutif de l'Ordre des Avocats, compétence pour traiter « *de toutes les questions intéressant l'exercice de la profession et la défense des droits des avocats* », force est de constater que l'Ordre des Avocats peut agir pour défendre non seulement ses droits et ses intérêts propres mais également ceux de ses membres lorsqu'un acte lèse les intérêts corporatifs de la profession. Etant donné que le présent litige touche à la question de la remise en cause fondamentale du secret professionnel de l'avocat, principe essentiel du ministère d'avocat, l'intérêt à agir de l'Ordre des Avocats en la cause ne saurait être contesté. Le moyen afférent est à rejeter pour ne pas être fondé.

Il s'ensuit que l'intervention de l'Ordre des Avocats est recevable.

A l'appui de son recours et après avoir passé en revue les rétroactes repris ci-avant, la demanderesse souligne, à titre liminaire, « *[s]a situation [...] dans cette affaire qui ne manque[rait] pas de tragique dans le sens classique du terme. Positionnée entre deux autorités elle [serait] forcée d'agir, et quelque soit son choix, il risque[rait] de lui être funeste d'une manière ou d'une autre* ».

En droit, elle reproche tout d'abord au directeur d'avoir rejeté son recours hiérarchique formel contre la décision de liquidation de l'astreinte du 18 mai 2017 en contestant le point de départ du délai de recours qui devrait être celui de la liquidation de l'astreinte et non celui de la sommation-astreinte. Elle soutient que la décision entreprise établirait une distinction entre la

---

<sup>1</sup> trib. adm. du 17 décembre 2008, n°24714 du rôle, Pas. adm. 2019, V° Procédure contentieuse n°484

<sup>2</sup> trib. adm. 20 juillet 2016, n° 36628 du rôle, conf. Cour adm. 1<sup>er</sup> décembre 2016, n° 38334C du rôle, Pas. adm. 2019, V° Procédure contentieuse, n° 484

sommation-astreinte et la liquidation de cette astreinte comme s'il s'agissait de deux actes différents, alors qu'elle estime que le premier serait la condition *sine qua non* du second qu'il aurait pour objet de préparer. Elle fait valoir que la sommation d'astreinte devrait précéder la liquidation de l'astreinte, dès lors que ce serait une mesure adoptée dans l'intérêt du contribuable, afin de lui donner une chance de se « *repentir* » et qu'elle ne pourrait pas être détachée de la liquidation de l'astreinte en cas de non-réponse à la sommation. Elle s'interroge sur la question de savoir si la sommation-astreinte serait un acte attaquant distinct étant donné que cet acte ne serait pas de nature à faire grief, de sorte qu'il n'y aurait pas d'intérêt né et actuel à l'attaquer.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet de ce moyen pour ne pas être fondé.

En l'espèce, la décision déferée portant liquidation d'une astreinte a été prise en vertu du paragraphe 202 AO, lequel dispose : « *Die Finanzämter können Anordnungen, die sie im Besteuerungsverfahren (einschließlich der Vorbereitung, Sicherung und Nachprüfung der Besteuerung) innerhalb ihrer gesetzlichen Befugnisse treffen, durch Geldstrafen, Ausführung auf Kosten der Pflichtigen und unmittelbar erzwingen* ». Or, chaque décision prise dans le cadre du paragraphe 202 AO doit être attaquée individuellement, les moyens sur lesquels le recours est basé étant propres à la nature de la décision et aux conditions juridiques et matérielles sur lesquelles la décision repose.

Plus particulièrement, en ce qui concerne la sommation-astreinte, le paragraphe 202 (7) AO prévoit dans ce contexte une voie de recours spécifique et obligatoire (« *Wer meint, zur Erfüllung der Aufforderung nicht verpflichtet zu sein, hat dies dem Finanzamt rechtzeitig unter Darlegung der Gründe mitzuteilen* ») dans le cadre de laquelle le contribuable peut faire valoir ses arguments. Une exception admissible en la matière est l'hypothèse dans laquelle une réclamation est introduite contre une décision liquidant l'astreinte, dans le délai de recours prévu contre la sommation-astreinte, dans ces conditions en effet le réclamant est en droit d'invoquer à la fois des moyens tendant à l'annulation de la sommation-astreinte et des moyens tendant à l'annulation de la décision liquidant l'astreinte<sup>3</sup>.

En l'espèce, à la date de l'introduction de la réclamation contre la décision liquidant l'astreinte, à savoir en date du 9 août 2017, le délai de trois mois pour réclamer contre la sommation-astreinte du 22 mai 2017 et notifiée le 27 mars 2017 avait expiré en date du 27 juin 2017, de sorte que cette décision a acquis autorité de chose décidée, à cette date.

Par conséquent, la demanderesse était forclosée dès le 27 juin 2017 à attaquer la sommation astreinte. C'est ainsi à bon droit que le directeur a déclaré le recours hiérarchique contre la décision de sommation astreinte du 22 mai 2017 tardif pour avoir été introduit le 9 août 2017, soit bien au-delà du délai de recours de trois mois visé au paragraphe 202 (7) AO, ayant expiré le 27 juin 2017.

Au vu de ces développements, il n'y a pas lieu d'avoir égard aux autres moyens et arguments développés de part et d'autre. Le recours est partant à rejeter pour ne pas être fondé.

---

<sup>3</sup> trib. adm. 14 mars 2017, n° 37488 du rôle, Pas. adm. 2019, V° Impôts, n° 734

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, quatrième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

se déclare incompétent pour statuer sur le recours principal en réformation en ce qu'il est dirigé à l'encontre de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 6 octobre 2017 ;

reçoit le recours subsidiaire en annulation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant le rejette ;

condamne la partie demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Anne Gosset, premier juge,  
Olivier Poos, premier juge,  
Géraldine Anelli, juge,

et lu à l'audience publique du 29 septembre 2020 par le premier juge Anne Gosset, en présence du greffier Marc Warken.

s.Marc Warken

s.Anne Gosset

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 29 septembre 2020

Le greffier du tribunal administratif