

Audience publique du 29 septembre 2020

Recours formé par
la société anonyme ... SA, ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 40885 du rôle et déposée le 9 mars 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 anonyme ... SA, établie et ayant son siège à L-..., tendant à la réformation sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 12 décembre 2017, rendue sur recours hiérarchique à l'encontre d'une décision du bureau d'imposition sociétés 2 du 20 mars 2017 portant fixation d'une astreinte ;

Vu l'exploit de l'huissier de justice Véronique Reyter, huissier de justice, demeurant à Esch-sur-Alzette, du 14 mars 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 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 déposée au greffe du tribunal administratif en date du 29 mars 2018 par laquelle la société anonyme Elvinger Hoss Prussen SA, établie et ayant son siège social à L-1340 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 6 juin 2018 ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe du tribunal administratif en date du 14 juin 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 6 juillet 2018 par Maître Jean-Paul Noesen, préqualifié, agissant pour le compte de sa mandante ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement, erronément intitulé « *mémoire en réponse* », déposé au greffe du tribunal administratif en date du 4 octobre 2018 ;

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 mémoire supplémentaire, intitulé « *mémoire en duplique supplémentaire* », déposé au greffe du tribunal administratif en date du 3 avril 2019 par Maître Jean-Paul Noesen, préqualifié, agissant pour le compte de sa mandante ;

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 Jean-Paul Noesen préqualifié, et Maître Philippe Hoss, préqualifié, et Monsieur le délégué du gouvernement Sandro Laruccia en leurs plaidoiries respectives.

Par courrier daté du 11 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 anonyme ...SA, ci-après désigné par « l'Etude ... », une demande de renseignements rédigée 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 Sociétés 2 vous prie de bien vouloir fournir les renseignements suivants pour le 9 septembre 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) habilitées 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 dénommés 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 l'Etude ... 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, invitant partant les confrères concernés à ne pas réserver de suite à ladite demande.

Par courrier daté du 7 septembre 2016, le préposé du bureau faisant fonction adressa à Monsieur ... le courrier suivant :

« (...) En réponse à la lettre du bâtonnier, j'ai l'honneur de vous faire parvenir les précisions suivantes :

Sur la base des publications dans la presse locale et internationale concernant l'affaire dite « Panama Papers », l'Administration des contributions directes (ACD) se voit obligée de faire les investigations nécessaires, en vertu bien entendu des dispositions légales existantes, afin de vérifier l'exactitude des revenus déclarés des personnes qui tombent dans la souveraineté fiscale du Grand-Duché de Luxembourg.

Les paragraphes 175 et 201 (1) de la Loi générale des impôts (AO) constituent la base légale pour que les bureaux d'imposition puissent demander ces informations.

Etant donné que les tierces personnes ne sont pas connues, les avocats qui ont été cités comme intermédiaires doivent donc communiquer les informations qui pourraient avoir des implications fiscales au Luxembourg en conformité avec les paragraphes 201 (1) AO et 175 AO.

Vous qualifiez ces démarches de l'ACD comme « fishing expedition » que l'on pourrait éventuellement analyser dans le cadre de l'assistance fiscale internationale. Or, en droit interne, le paragraphe 201(1) autorise justement ces « Erforschung unbekannter Steuerfälle ».

En ce qui concerne la problématique du secret professionnel, celui-ci n'est pas mis en cause par l'ACD, mais devrait se limiter aux informations secrètes confiées par les mandants à leurs avocats. Toutefois, le secret professionnel des avocats n'est pas étendu aux activités

rentrant dans le domaine des avocats d'affaires. Ces activités ne sont pas visées par le cadre classique de la protection offerte par la loi.

L'avocat ne peut donc pas se retrancher derrière son secret professionnel pour ne pas coopérer avec l'ACD afin de détecter des cas de fraude fiscale. (...) ».

Par courrier du 26 septembre 2016, un rappel fut envoyé par le préposé du bureau faisant fonction à l'Etude ... l'enjoignant de lui fournir les renseignements sollicités pour le 12 octobre 2016.

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* », en concluant 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.

Par courrier daté du 12 janvier 2017, le préposé constata que la demande de renseignements adressée à Monsieur ... n'avait pas été suivie d'effet, et l'invita derechef à les produire au plus tard le 31 janvier 2017. Il lui indiqua ensuite que « *l'administration pourra[it] le contraindre au dépôt des renseignements par des amendes d'un montant maximum de 1.239,47 Euros* » et que s'il n'obtempérait pas au rappel, il serait considéré comme ayant refusé la remise des renseignements.

Par courrier daté du 9 février 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 7 mars 2017, il se verrait dans l'obligation d'infliger à l'Etude ... 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 courrier daté du 3 mars 2017, Monsieur ... informa le préposé de son refus de communiquer les informations et documents sollicités en faisant état du secret professionnel auquel il serait tenu en sa qualité de membre du Barreau de Luxembourg.

Une décision liquidant l'astreinte d'un montant de 1.200 euros du 20 mars 2017 fut envoyée en vertu du paragraphe 202 AO à l'Etude ... avec prière de verser son montant avant le 21 avril 2017.

En réponse à ladite sommation-astreinte, l'Etude ... introduisit par un courrier daté du 14 avril 2017 parvenu à la direction de l'Administration des Contributions directes le 18 avril 2017, un recours hiérarchique à l'encontre de cette décision.

En date du 12 décembre 2017, le directeur adopta la décision portant le numéro C 23386 à l'encontre de l'Etude ..., laquelle est rédigée dans les termes suivants :

« (...) Vu la requête introduite le 18 avril 2017 par Me ..., au nom de la société anonyme ..., avec siège social à L-..., tendant à l'annulation d'une décision du bureau d'imposition Sociétés 2 datant du 22 mars 2017 et portant fixation d'une astreinte de 1.200 euros ;

Vu le dossier fiscal ;

Considérant que par écrit du 11 juillet 2016, la recourante a été invitée par le bureau d'imposition à fournir « (...) les renseignements suivants pour le 12.08.2016 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. » ;*

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 26 septembre 2016 ayant reporté la date butoir au 12 octobre 2016, par une sommation du 9 février 2017 - déjà le second report de la date limite - que le non-respect du nouveau délai fixé au 7 mars 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 20 mars 2017 par la décision dont recours ;

Considérant qu'en vertu du § 237 AO la voie de recours contre de telles décisions est le recours hiérarchique formel du § 303 AO (Beschwerde) ; que la requête fait tant référence à la décision liquidant l'astreinte qui date du 20 mars 2017 qu'à la sommation-astreinte émise en date du 9 février 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 9 février 2017 et notifiée le 14 février 2017, de sorte que le délai a expiré le 15 mai 2017 ; que le recours contre la sommation-astreinte a dès lors été introduit par qui de droit dans les forme et délai de la loi et qu'il est partant recevable ;

Considérant, au fond, que la recourante, par extraits et selon arguments invoqués, fait valoir ce qui suit

1) « (...) les §§ 175 et 201(1) AO ne saurait (sic) constituer une base légale qui permettrait à votre administration de requérir d'une personne quelconque des données permettant d'identifier d'autres personnes.

Dans son avis n° 3324 concernant le règlement au sujet de l'article 178 bis de la AO le Conseil d'Etat a en effet retenu que « l'administration fiscale, consciente de ce que la loi luxembourgeoise d'avant 1941 ne connaissait pas de dispositions comparables au paragraphe 175 RAO, n'a jamais eu recours à ce texte pour se procurer des renseignements auprès des banques sur leurs clients en vue de l'établissement de l'impôt. Cela n'est pas un hasard, mais relève au contraire d'une ferme et constante volonté politique tempérée par la pratique administrative d'un texte qui est une survivance de l'occupation allemande, dont la philosophie sur certains points n'aurait probablement pas été partagée par le législateur luxembourgeois. Aussi la jurisprudence n'a-t-elle jamais eu à connaître d'un texte dont l'application, si elle avait eu lieu, n'aurait pas manqué de soulever des difficultés ».

Le Conseil d'Etat a également souligné qu'il « opte donc principalement pour la thèse de la non-application de l'article 175 RAO en droit luxembourgeois et partant pour l'opposabilité du secret professionnel à l'égard de l'Administration des Contributions Directes », après avoir rappelé que « la législation fiscale d'avant-guerre respectait le secret fiscal des intermédiaires financiers professionnels généralement quelconques », tout en mettant en évidence que « la jurisprudence des cours et tribunaux comme celle du Conseil d'Etat affirmant que la RAO a été intégrée dans le droit interne en vertu de l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944, ne saurait servir de base pour une application servile de l'ensemble de cet instrument légal, ni surtout de l'article 175 de celui-ci, ceci d'autant moins que cette disposition a fait en Allemagne l'objet d'allègements à la fois par voie d'interprétation plus libérale et par des dispositions réglementaires prises sur la base de la RAO elle-même, dont notamment les articles 176 à 180 de celle-ci » et que si « par impossible, l'article 175 de la RAO eut (sic) effectivement pu faire sont entrée en droit luxembourgeois — ce qui, aux yeux du Conseil d'Etat est difficilement concevable -

il n'en resterait pas moins susceptible de voir infléchir sa portée par la voie d'une interprétation jurisprudentielle voire authentique, fut-ce (sic) dans ce dernier cas par un règlement grand-ducal pris sur base de la loi habilitante du 29 décembre 1988, du moment qu'une telle mesure va dans le sens d'un rapprochement de la solution retenue vers les principes généraux de notre droit et d'une meilleure protection de la sphère privée des personnes ».

Je vous renvoie à cet égard à l'article 11 de la Constitution ainsi qu'à l'article 8 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme. »

2) *« Pour autant que les §§ 175 et 201(1) AO puissent constituer une base légale qui permettrait à votre administration de requérir d'une personne quelconque des données permettant d'identifier d'autres personnes, quod non, ces articles ne permettraient cependant de requérir de telles données auprès de cette personne quelconque que dans l'hypothèse où de telles démarches auraient un lien caractérisé avec une enquête ou contrôle en cours visant une personne d'ores et déjà identifiées (sic), ce qui n'est pas le cas en l'espèce.*

Il a d'ailleurs été jugé en matière d'entraide administrative internationale qu'il « n'est pas loisible aux états contractants d'aller à la pêche aux renseignements, c'est-à-dire demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils aient un lien avec une enquête ou contrôle en cours, respectivement d'émettre des demandes de renseignements de nature spéculative qui n'apparaissent pas avoir de liens apparents avec une enquête ou des investigations en cours » (Tribunal Administratif du 12 juillet 2012 n°30174 du rôle). Le principe reste le même en droit interne et ne peut être différent.

Or, en l'espèce, il est manifeste que la demande de renseignements des 11 juillet 2016 et 26 septembre 2016, la Sommatation et la Décision de Liquidation qui en découle (sic) ne se basent que sur des « publications dans la presse relative à une base de données » et qu'elles sont sans lien aucun avec une enquête ou un contrôle en cours visant une ou plusieurs autres personnes d'ores et déjà identifiées. »

3) *« De plus et pour autant que les §§ 175 et 201(1) AO puissent constituer une base légale qui permettrait à votre administration de requérir d'une personne quelconque des données permettant d'identifier d'autres personnes dans certaines circonstances, quod non, ils ne pourraient être mis en oeuvre par votre administration sur base de seules publications dans la presse locale ou internationale, qui plus est lorsque les publications en cause, respectivement les données à la base de ces publications sont manifestement le produit d'infractions visées par le Code pénal telles que notamment celles de vol domestique, subsidiairement vol (article 464, sinon 461 du Code pénal), fraude informatique (article 509-1 et suivants du Code pénal), violation du secret des affaires (article 309 du Code pénal), violation du secret professionnel (article 458 du Code pénal), recel (article 505 du Code pénal). »*

(...).

4) « En tout état de cause, le secret professionnel de l'avocat s'oppose à ce qu'il soit donné suite à la demande du 11 juillet 2016 et du 28 septembre 2016, respectivement à la Sommaton.

De plus également et pour autant que les §§ 175 et 201(1) AO puissent constituer une base légale qui permettrait à votre administration de requérir d'une personne quelconque des données permettant d'identifier d'autres personnes, ces articles ne permettent en aucun cas à votre administration de requérir des données auprès d'une personne soumise au secret professionnel sanctionné par l'article 458 du Code pénal tels que les avocats.

En effet,

En qualité d'avocat, MLO ne saurait répondre aux demandes litigieuses, sous peine d'engager non seulement sa responsabilité pénale du chef de violation du secret professionnel, mais également disciplinaire. En effet « l'avocat est soumis au secret professionnel conformément à l'article 458 du code pénal ». Au-delà de cette disposition légale l'avocat est également tenu au respect du secret professionnel conformément aux dispositions de notre Règlement Intérieur de l'Ordre des Avocats du Barreau du Luxembourg du 9 janvier 2013 introduit sur base des dispositions de l'article 19 de la loi du 10 août 1991 sur la profession d'avocat telle que modifiée (ci-après R10). Concernant plus particulièrement la responsabilité pénale pour violation du secret professionnel, les dispositions de l'article 458 du Code pénal ont donné lieu à une jurisprudence riche et constante au regard de laquelle il est acquis que :

- pour que les dispositions de l'article 458 du Code pénal s'appliquent, il faut que la personne soit par son état et sa profession, dépositaire des secrets et que la confiance qu'elle a reçue ait été obligatoire de la part de ceux qui l'ont faite, tel est le cas pour les avocats,
- les personnes astreintes au secret professionnel peuvent, lorsqu'elles sont citées comme témoin, déposer en justice, mais ne peuvent pas être forcées de le faire.

L'avocat, comme n'importe quelle autre personne tenue au secret professionnel, ne saurait être tenu ou obligé à témoigner(...).

Sont ainsi couverts notamment :

- Les consultations adressées par un avocat à son mandant ou destinées à celui-ci ;
- Les correspondances échangées entre le mandant et son avocat, ainsi que celles échangées entre l'avocat et ses confrères ;
- Les notes d'entretien et plus généralement toutes les informations et confidences reçues par l'avocat dans l'exercice de la profession ;
- Le nom des mandants, l'agenda de l'avocat ; et

– *Les règlements pécuniaires entre l'avocat et son mandant.*

A ce sujet vous avez indiqué que ce secret ne serait pas remis en cause par votre administration mais qu'il devrait se limiter aux informations secrètes confiées par les mandants à leurs avocats et que « le secret professionnel des avocats n'est pas étendu aux activités rentrant dans le domaine des avocats d'affaires » au motif que « ces activités ne sont pas visées par le cadre classique de la protection offerte par la loi ».

Une telle distinction n'a ni un fondement légal ni jurisprudentiel. L'avocat est astreint au secret professionnel de par son statut. Ainsi, tous les avocats, qu'ils travaillent en matière de « droit des affaires », encore que cette notion reste à préciser, ou en matière de « contentieux » ou autre, y sont tenus.

L'avocat, quel (sic) que soit sa spécialité, peut donc, non seulement opposer le secret professionnel à votre administration, mais il a l'obligation de le faire tant au regard de l'article 458 du Code pénal que de notre RIO. Il n'a, en l'espèce, aucune obligation de coopérer avec votre administration et de lui communiquer des informations et données sur ses clients.

D'ailleurs, outre l'article 458 du Code pénal qui est d'ordre public, le § 177 AO permet aux avocats de refuser de répondre à l'administration fiscale sur ce qui leur a été confié dans l'exercice de leur profession et ce qui est donc couvert par le secret professionnel. »

5) « S'y ajoute qu'en application du § 178 bis AO introduit par le règlement Grand-Ducal du 24 mars 1989 d'investigation précisant le secret bancaire en matière fiscale et délimitant le droit d'investigation de votre administration que « aucun renseignement aux fins de l'imposition du contribuable ne peut être demandé aux autres professionnels du secteur financier... ». Ce texte venant comme vous le savez, confirmer la pratique administrative existante.

A considérer, pour les besoins du raisonnement, que les avocats que vous qualifiez d' « avocats d'affaires » ne soient pas tenus au secret professionnel sanctionné par l'article 458 du Code pénal, quod non, ces avocats feraient partie de ces « autres professionnels du secteur financier » dans la mesure où ils ont très probablement exercé à l'époque une des activités visées plus tard par l'article 2 (12) de la loi modifiée du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme.»

(...)

6) « En tout état de cause également, votre administration n'a pas de compétence territoriale pour contrôler des sociétés panaméennes. En précisant de vouloir « vérifier l'exactitude des revenus déclarés des personnes qui tombent dans la souveraineté fiscale du Grand-duché (sic) de Luxembourg », votre

administration confirme vouloir agir dans le cadre de sa compétence territoriale limitée au territoire du Grand-Duché de Luxembourg et à ses ressortissants fiscaux.

La demande de renseignements ne concerne dès lors pas per se les sociétés de droit panaméen qui sont, seraient au regard des articles publiés dans la presse nationale et internationale, des sociétés « offshore ». Celles-ci ne sont établies ni domiciliées sur notre territoire national et ne sont dès lors pas des ressortissants fiscaux luxembourgeois, échappant ainsi au contrôle de votre administration.

En conséquence je vous prie de bien vouloir annuler la sommation signée par Monsieur (...) le 9 mars (sic) 2017 en sa qualité de (...) du bureau Sociétés 2 de votre administration ainsi que la décision de liquidation d'astreinte prise le 20 mars 2017 par Monsieur (...) en sa qualité de (...) du bureau Sociétés 2 de votre administration, respectivement toute décision à la base de ces deux décisions, (...).»

Considérant qu'il y a lieu de rétorquer comme suit en ce qui concerne chaque seul argument soulevé de la part de la recourante :

ad 1)

Notons tout d'abord que la recourante, exerçant la profession d'avocat sous la forme de société anonyme, se fonde en premier lieu sur différents avis du Conseil d'Etat qui, en s'inscrivant dans le cadre des réflexions et idées ayant instauré le § 178bis AO, circonscrivent et détaillent de manière concomitante ses points de vue et objectifs de l'époque, alors qu'il est juste que ce dernier visait à protéger la sphère privée des personnes en soulignant notamment qu'il opterait « donc principalement pour la thèse de la non-application de l'article 175 RAO en droit luxembourgeois et partant pour l'opposabilité du secret professionnel à l'égard de l'Administration des Contributions Directes », faisant ainsi fi des §§ 175 et 201 AO.

Or, force est de constater que ni le § 175 AO, ni le § 201 AO n'ont été abrogés par la suite et depuis lors, de sorte qu'ils se trouvent toujours en vigueur à l'heure actuelle. S'y ajoute que l'introduction du § 178bis dans la loi générale des impôts ne date pas non plus de hier, mais trouve ses fondements dans un règlement grand-ducal datant de 1989, plus précisément dans celui du 24 mars 1989 et notamment dans son article 4, règlement grand-ducal destiné à préciser le secret bancaire en matière fiscale et à délimiter le droit d'investigation des administrations fiscales, lui-même pris sur base de la loi du 29 décembre 1988 portant habilitation pour le Grand-Duc de réglementer certaines matières (Mém. A 1988, p. 1512).

L'argumentation reprise en tout premier lieu par la recourante afin de justifier la non application des §§ 175 et 201 AO s'appuie donc sur des avis du Conseil d'Etat âgés d'environ 30 ans, alors qu'on

ne peut nier que l'esprit du temps tend actuellement et plus que jamais à lutter vigoureusement contre la fraude et l'évasion fiscales comme le démontrent sans équivoque les multiples initiatives politiques récentes qui sont destinées à rendre davantage transparent l'ensemble des transactions financières effectuées entre les différents acteurs concernés par la matière, initiatives qui ont abouti à l'élaboration et à la mise sur pied de tout un tas de nouvelles lois dont le but est clairement la lutte contre toutes sortes de détournements de revenus et de fonds (p. ex. et entre autres :

- 1) Loi du 18 décembre 2015 concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale et portant 1. transposition de la directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal 2. modification de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal (Mém. A, n° 244 du 24 décembre 2015, p. 5968) ;*
- 2) Loi du 18 décembre 2015 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 2016 (Mémorial A, n° 242 du 23 décembre 2015, p. 5387), portant entre autres introduction dans la loi générale des impôts du § 489 ayant trait à la régularisation fiscale temporaire ;*
- 3) Loi du 23 décembre 2016 portant transposition de la directive (UE) 2016/881 du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal et concernant les règles de déclaration pays par pays pour les groupes d'entreprises multinationales, page 5920 (Mém. A, n° 280 du 27 décembre 2016, p. 5920) ;*
- 4) Loi du 23 juillet 2016 portant transposition de la directive (UE) 2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal et portant modification de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal (Mém. A, n° 139 du 28 juillet 2016, p. 2365) ;*
- 5) nombreuses conventions concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et leurs Protocoles d'amendement),*

de sorte qu'on ne saurait prétendre que les §§ 175 et 201 AO, jamais abolis, seraient devenus désuets ou caducs, alors qu'il n'en est rien.

ad 2), 3) et 4)

La recourante estime par ailleurs que tant l'article 458 du Code pénal, instaurant le secret professionnel auquel sont soumis les avocats au sens de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la

profession d'avocat, notamment par le biais de l'article 35, alinéa 1^{er} de la dite loi, que l'usage de données apparemment obtenues de manière illégale la priveraient, sous peine de lourdes sanctions pénales, de s'immiscer dans la problématique de l'évasion fiscale en grande pompe mise à nu par les révélations récentes du consortium international de journalistes dans le cadre de l'affaire dite « Panama Papers », et ceci en dépit des dispositions et modalités contenues dans la loi modifiée du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme, à laquelle la recourante ne fait aucune allusion.

Il s'avère ainsi nécessaire de vérifier si tel est effectivement le cas. D'un côté, l'article 458 du Code pénal luxembourgeois consigne que les médecins, chirurgiens, officiers de santé, pharmaciens, sages-femmes et toutes autres personnes dépositaires, par état ou par profession, des secrets qu'on leur confie, qui, hors le cas où ils sont appelés à rendre témoignage en justice et celui où la loi les oblige à faire connaître ces secrets, les auront révélés, seront punis d'un emprisonnement de huit jours à six mois et d'une amende de 500 euros à 5.000 euros.

De l'autre côté, l'article 35, alinéa 1^{er} de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat confirme bien les dires de la recourante en disposant que l'avocat est soumis au secret professionnel conformément à l'article 458 du code pénal. Or, force est pareillement de noter que tant l'article 458 du Code pénal, en retenant que les « personnes dépositaires, par état ou par profession, des secrets qu'on leur confie, qui, hors le cas où (...) celui où la loi les oblige à faire connaître ces secrets, seront punis » que l'article 35-1 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, en dérogeant comme suit à l'article 35, alinéa 1^{er} susénoncé, « Nonobstant les dispositions de l'article précédent et sous réserve de l'article 2 de la loi du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme, l'avocat est soumis aux obligations professionnelles suivantes telles que définies par cette loi :

- les obligations de vigilance à l'égard de la clientèle conformément aux articles 3, 3-1, 3-2, 3-3 et 7 de cette loi,*
- les obligations d'organisation interne adéquate conformément à l'article 4 de cette loi et*
- les obligations de coopération avec les autorités conformément aux articles 5 et 7 de cette loi »,*

dévient clairement du principe général du recours à des sanctions pénales en cas de non respect du secret professionnel. C'est donc à tort que la recourante estime ne pas être tenue, sous cet angle, de coopérer avec l'administration.

Notons encore qu'en ce qui concerne le risque d'engager sa responsabilité pénale du chef des infractions de recel, sinon de blanchiment, argument que la recourante invoque afin de justifier son

refus de coopération avec le bureau d'imposition et avec l'administration en général, que c'est précisément l'hypothèse inverse qui s'avère le cas, étant donné que la loi modifiée du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme s'applique à son tour à la profession de l'avocat (article 2, n° 12), de sorte à astreindre ces derniers à coopérer, sous réserve des dispositions particulières de l'article 7, avec les différentes autorités (article 5 (« L'obligation de coopérer avec les autorités ») et article 7 (« Dispositions particulières applicables aux avocats »).

Dans ce contexte s'impose-t-il d'analyser les critiques formulées par la recourante en ce qu'elle condamne avec la plus grande vigueur la distinction qui a été faite par le bureau d'imposition entre les activités « normales » qu'entraîne la profession d'avocat et les activités rentrant dans le domaine des « avocats d'affaires », sa conclusion en étant que le secret professionnel des avocats doit être étendu aux activités relevant du domaine des « avocats d'affaires », vu que ces activités sont visées à leur tour par le cadre classique de la protection offerte par la loi. Elle allègue en effet qu' « une telle distinction n'a ni un fondement légal ni jurisprudentiel. L'avocat est astreint au secret professionnel de par son statut. »

Force est toutefois de relever que la loi modifiée du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme fait bel et bien une distinction entre les activités « normales » des avocats et les activités rentrant dans le domaine des « avocats d'affaires », en ce qu'elle dispose à travers son article 2, n° 12, qui définit le champ d'application auquel le Titre I s'applique, que sont notamment (et uniquement) visés « les avocats au sens de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, lorsqu'ils :

a) assistent leur client dans la préparation ou la réalisation de transactions concernant :

- I. l'achat et la vente de biens immeubles ou d'entreprises commerciales,*
- II. la gestion de fonds, de titres ou d'autres actifs, appartenant au client,*
- III. l'ouverture ou la gestion de comptes bancaires ou d'épargne ou de portefeuilles,*
- IV. l'organisation des apports nécessaires à la constitution, à la gestion ou à la direction de sociétés,*
- V. la constitution, la domiciliation, la gestion ou la direction de fiducies, de sociétés ou de structures similaires,*

b) ou agissent au nom de leur client et pour le compte de celui-ci dans toute transaction financière ou immobilière ».

C'est donc à tort que la recourante estime qu'il n'y aurait pas lieu de distinguer entre les activités « normales » des avocats et les activités « d'affaires », étant donné que la loi modifiée du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme ne s'applique qu'à cette dernière catégorie, faisant ainsi l'impasse sur toutes les activités normales qui font partie intégrante de la profession d'avocat. Une différence existe néanmoins entre les avocats et l'ensemble

des autres acteurs visés par la loi modifiée du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme, à savoir que suivant l'article 7, § 2 de la dite loi les avocats sont tenus, au lieu de s'adresser directement au procureur d'Etat auprès du tribunal d'arrondissement de Luxembourg, de s'adresser en priorité au bâtonnier de l'Ordre des Avocats au tableau duquel l'avocat déclarant est inscrit afin de déclarer tous les faits visés à l'article 5, § 1, point a). Il s'agit là de tout fait qui pourrait être l'indice d'un blanchiment ou d'un financement du terrorisme, notamment en raison de la personne concernée, de son évolution, de l'origine des avoirs, de la nature, de la finalité ou des modalités de l'opération. Dans ce cas le bâtonnier de l'Ordre des Avocats procède à la vérification du respect des conditions prévues au paragraphe précédent (article 7, § 1^{er}) et à l'article 2 point 12, alors que dans l'affirmative, il est tenu de transmettre les informations reçues au procureur d'Etat du tribunal d'arrondissement de Luxembourg.

En l'espèce, étant donné que la recourante semble refuser de manière catégorique toute collaboration avec les autorités en se basant sur des arguments vides et non convaincants qui, face aux constatations ci-dessus, ne tiennent pas la route, il semble fort probable qu'elle n'avait, soit, tout simplement pas connaissance de la situation juridique dans laquelle elle se trouve, ce qui laisse présumer qu'elle n'a jamais déclaré quoi que ce soit au bâtonnier même si elle aurait dû le faire, soit se trouve-t-elle en parfaite connaissance de cause, mais dans ce cas, pourquoi cherche-t-elle avec une telle fermeté de cacher ou de masquer ses affaires ? Vaillè que vaillè, la loi ne prévoyant pas de différence entre les omissions intentionnelles et non intentionnelles en ce qui concerne cette sorte de déclarations obligatoires, il y a tout simplement lieu de noter, à titre purement indicatif bien entendu, que la sanction du non respect de ces dispositions est ancrée dans l'article 9 de la modifiée du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme qui consigne que « sont punis d'une amende de 1.250 euros à 125.000 euros ceux qui ont contrevenu sciemment aux dispositions des articles 3 à 8 de la présente loi ».

En ce qui concerne par ailleurs le « Règlement Intérieur de l'Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg du 9 janvier 2013 introduit sur base de la loi du 10 août 1991 sur la profession d'avocat », pour reprendre la formulation de la recourante, notons, étant donné que le Conseil de l'ordre (Section II. — Le Conseil de l'ordre ; articles 16 à 19 de la loi de 1991 sur la profession d'avocat), « est chargé (article 17) :

- de veiller à la sauvegarde de l'honneur de l'Ordre, de maintenir les principes de dignité, de probité et de délicatesse qui forment la base de la profession d'avocat et les usages du barreau qui les consacrent,*

- de veiller à l'observation des règles édictées selon l'article 19, de déférer au Conseil disciplinaire et administratif les auteurs des infractions et des manquements, sans préjudice de l'action des tribunaux et du ministère public, s'il y a lieu,
- de veiller au respect par les membres de l'ordre de leurs obligations découlant de la législation en matière de lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme »,

qu'il serait, le cas échéant, fort surprenant, voire même diffamatoire de prétendre que le « Règlement Intérieur de l'Ordre », élaboré justement par le Conseil de l'ordre dont le Bâtonnier lui-même, aurait tendance à tolérer sinon même à occulter, s'il y a lieu, les agissements ou tripatouillages d'un éventuel mouton noir, s'il devait en exister parmi les avocats, alors que le règlement d'ordre intérieur a justement vocation à fixer les règles professionnelles relatives à, entre autres (cf. article 19 de la loi modifiée de 1991 sur la profession d'avocat) :

- « la déontologie entre avocats et à l'égard des clients et des tiers ;
- au secret professionnel ;
- aux obligations professionnelles découlant de la législation en matière de lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme ainsi qu'aux procédures de contrôle, notamment de contrôle sur place auprès des membres de l'ordre ».

Le Conseil de l'ordre, en matière de lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme, est par ailleurs investi des pouvoirs suivants (article 30-1 de la loi modifiée de 1991 sur la profession d'avocat) :

- « de procéder à des contrôles sur place auprès des membres de l'ordre ;
- de requérir toutes informations qu'il juge nécessaires auprès des membres de l'ordre en vue du contrôle du respect de leurs obligations professionnelles découlant de la législation en matière de de lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme »,

alors qu'en cas de non-respect des obligations professionnelles découlant de la législation en matière de lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme ou en cas d'obstacle à l'exercice des pouvoirs du Conseil de l'ordre définis au ^{1er} alinéa du présent article, les sanctions visées à l'article 27 sont applicables, à l'exception de l'amende visée à l'article 27, § 1, point 2bis), tandis que le maximum de l'amende visée à l'article 27, § 1, point 3) est porté à 250.000 euros (en lieu et place de montants allant de 500 euros à 20.000 euros) ce qui est largement plus que le décuple du montant initial maximal, tentative qu'il faut comprendre dans le sens qu'il est vraiment crucial dans ce cadre d'attaquer le mal à la racine.

Précisons de surcroît que la loi modifiée du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme retient avec insistance que les professionnels qu'elle vise, tels les avocats, ont non seulement l'obligation de connaître à fond leurs clients (article 3), mais

également l'obligation de disposer d'une organisation interne adéquate (article 4) afin de prévenir et d'empêcher la réalisation d'opérations liées au blanchiment ou au financement du terrorisme. Etant dès lors contrainte par la loi de connaître particulièrement bien ses clients, la recourante devrait tout de même être aisément en mesure de faire un tri entre les clients qui sont concernés par la problématique de l'espèce, et ceux qui ne le sont justement pas. Il semble dès lors que son refus de coopération est derechef dû à bien d'autres motifs que ceux évoqués.

En ce qui concerne par ailleurs les permissions et restrictions que confère dans ce contexte la loi générale des impôts à l'Administration des contributions directes et aux contribuables en général, retenons qu'il s'agit en l'espèce, outre le § 201, alinéa 1er AO, des §§ 175, 176, 177 et 178bis AO qui, du moins partiellement, jouent un rôle ou ont une incidence sur la problématique de l'espèce. En effet, le § 175, alinéa 1^{er} AO retient, sauf exceptions et en tant que grand principe de base, que « auch wer nicht als Steuerpflichtiger beteiligt ist, hat mit Ausnahme der als nahe Angehörige bezeichneten Personen (§ 10 Steueranpassungsgesetz) dem Finanzamt über Tatsachen Auskunft zu erteilen, die für die Ausübung der Steueraufsicht oder einem Steuerermittlungsverfahren für die Feststellung von Steueransprüchen von Bedeutung sind. Die Auskunft ist wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu erteilen. Wer nicht aus dem Gedächtnis Auskunft geben kann, hat Schriftstücke und Geschäftsbücher, die ihm zur Verfügung stehen, einzusehen und, soweit nötig, Aufzeichnungen daraus zu entnehmen. Die Auskunft ist nach Form und Inhalt so zu erteilen, wie es das Finanzamt nach den Gesetzen und Ausführungsbestimmungen vorschreibt. » Le texte de loi s'avérant parfaitement clair et intelligible, il y a dès lors lieu de déterminer quelles sont, s'il y en a, les exceptions prévues au § 175, alinéa 1^{er} AO, i.e. qui sont les acteurs qui, de manière explicite, ne sont pas tenus de coopérer avec les autorités fiscales.

D'une part existe-t-il le § 176 AO aux termes duquel « In den Fällen des § 175 kann der Befragte die Auskunft auf Fragen verweigern, deren Beantwortung ihm selbst oder einem Angehörigen die Gefahr einer Strafverfolgung zuziehen würde ». Il existe donc deux cas différents où le contribuable à qui s'adresse l'administration des contributions afin de recueillir des informations au sujet d'un tiers se voit permis (mais non expressément contraint => cf. « kann ») de refuser la coopération — toujours dans l'hypothèse où il y a risque de sanctions pénales, bien entendu —, à savoir d'un côté le cas où interviennent les « Angehörige » au sens du § 10 de la loi d'adaptation fiscale (« StAnpG »), cas qui ne saura tout de même se réaliser en l'espèce, étant donné qu'on se retrouve exclusivement face à un problème de création de sociétés, et de l'autre côté le cas où la recourante pourrait se rendre elle-même coupable au sens des lois et sanctions pénales, hypothèse qui est d'ailleurs également à écarter vu qu'elle doit de toute façon rendre attentives les autorités au moindre inconvénient qui pourrait se présenter à

ce titre vu les contraintes lui infligées par la loi modifiée du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme.

Le dernier point restant à être analysé concerne les §§ 177 et 178bis AO ayant trait l'un comme l'autre à divers secrets professionnels, conciliant et reliant ainsi d'autres législations aux dispositions et modalités du droit fiscal. Le § 177, alinéa 1^{er} AO, quant à lui, dispose que « Die Auskunft können ferner verweigern :

1. *Verteidiger und Rechtsanwälte, soweit sie in Strafsachen tätig gewesen sind,*
2. *Ärzte über das, was ihnen bei Ausübung ihres Berufs anvertraut ist,*
3. *Rechtsanwälte über das, was ihnen bei Ausübung ihres Berufs anvertraut ist*
4. *die Gehilfen der zu 1 bis 3 bezeichneten Personen hinsichtlich der Tatsachen, die sie in dieser ihrer Eigenschaft erfahren haben. »*

Les catégories des « Ärzte » et des « Gehilfen der zu 1 bis 3 bezeichneten Personen » étant d'office à écarter, la recourante rangeant dans celle des « Rechtsanwälte », au sens de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, il reste à analyser si le § 177 AO lui saurait être applicable. Dans ce contexte échet-il de garder en mémoire les développements des pages 8 et 9, sous le point « ad 1) », et ceux des pages 11 et 12, traitant de la subdivision des activités des avocats en activités dites « normales » et celles relevant de manière immédiate du domaine d'activité des « avocats d'affaires », où il avait été retenu d'un côté que furent récemment élaborées pleines de mesures visant à combattre l'évasion fiscale, et que de l'autre côté, il y a clairement lieu de distinguer entre deux différents domaines d'activités qu'exercent les avocats au sens de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, à savoir les activités « normales » et celles tirant leur origine inhéremment de l'article 2, n° 12 de la loi modifiée du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme.

Dès lors et à titre de bref rappel, les avocats au sens de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, « lorsqu'ils a) assistent leur client dans la préparation ou la réalisation de transactions concernant : i) l'achat et la vente de biens immeubles ou d'entreprises commerciales, ii) la gestion de fonds, de titres ou d'autres actifs, appartenant au client, iii) l'ouverture ou la gestion de comptes bancaires ou d'épargne ou de portefeuilles, iv) l'organisation des apports nécessaires à la constitution, à la gestion ou à la direction de sociétés, v) la constitution, la domiciliation, la gestion ou la direction de fiducies, de sociétés ou de structures similaires, b) ou agissent au nom de leur client et pour le compte de celui-ci dans toute transaction financière ou immobilière » (article 2, n° 12 de la loi modifiée du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme) sont d'office et de par la loi contraints de révéler tout inconvénient qu'ils détectent dans le cadre de l'exercice de leurs fonctions (cf. article 9 de la loi modifiée du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme). Les dispositions contenues dans le § 177 AO qui visent les avocats et qui, autrefois et préalablement aux développements législatifs récents, étaient parfaitement légitimes, s'avèrent désormais vains pour cause d'obsolescence et dès lors d'inefficacité.

Quant à l'argumentaire et à la jurisprudence citée par la recourante afin de corroborer sa position sous l'angle de la problématique entourant les soi-disant « pêches aux renseignements », force est de noter qu'il ne s'agit en l'espèce aucunement d'une prétendue « fishing expedition » que l'administration est en train de lancer, i.e. d'une demande qui repose sur des indices largement flous et peu transparents, mais bien au contraire d'une demande tout à fait concrète qui ne vise que ceux des clients de la recourante qui sont manifestement concernés et impliqués dans la présente affaire. La recourante étant obligée de parfaitement connaître ses clients, elle devrait être à même de fournir sans le moindre souci les informations sollicitées. La jurisprudence citée se réfère par ailleurs à un cas d'« entraide administrative internationale » qui traite de « demandes de renseignements de nature spéculative qui n'apparaissent pas avoir de liens apparents avec une enquête ou des investigations en cours ».

Or, il ne s'agit en l'occurrence, primo, non pas d'un cas d'entraide administrative, mais tout au plus et le cas échéant seulement dans une seconde phase d'un échange de renseignements entre des Etats lésés, secundo, les informations demandées ne sont pas de nature purement spéculative mais se fondent sur des éléments et modalités tout à fait concrets car partiellement connus, tertio, les investigations et enquêtes venant tout juste de débiter avec les écrits et missives adressés de la part du bureau d'imposition à la recourante, on ne saurait en l'occurrence disjoindre les deux choses, étant donné que la demande du bureau d'imposition va de pair, pour ne pas dire est synonyme de l'enquête et des investigations menées. La problématique de l'espèce diverge donc sensiblement de celle traitée par le Tribunal administratif dans le cadre de l'affaire citée.

ad 5)

Quant au § 178bis AO, consignait qu' « aucun renseignement aux fins de l'imposition du contribuable ne peut être demandé :

- 1. aux établissements de crédit ;*
- 2. aux autres professionnels du secteur financier ;*
- 3. aux sociétés de participations financières au sens de la loi du 31 juillet 1929 (...);*
- 4. aux organismes de placement collectif ;*
- 5. aux sociétés de gestion de patrimoine familial (SPF). »,*

force est de constater que la recourante semble partir de l'hypothèse que tous les avocats au sens de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat feraient le-champ et de manière

illimitée partie des « autres professionnels du secteur financier », du seul fait, semble-t-il, qu'ils rangent parmi les personnes visées par la loi modifiée du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme. Or, tel n'est justement pas le cas.

En effet, la loi du 5 avril 1993 relative au secteur financier, telle qu'elle fut modifiée par la suite, dispose en sa Partie 1 (« L'accès aux activités professionnelles du secteur financier »), Chapitre 2 (« L'agrément des PSF »), Section 1 (« Dispositions générales »), article 14 (« La nécessité d'un agrément»), alinéa 1^{er} que « Nul ne peut avoir comme occupation ou activité habituelle à titre professionnel une activité du secteur financier ni une activité connexe ou complémentaire à une activité du secteur financier visée à la sous-section 3 de la section 2 du présent chapitre sans être en possession d'un agrément écrit du Ministre ayant dans ses attributions la CSSF ». L'alinéa 2 de l'article 14 de la loi précitée s'y juxtapose en spécifiant que « Nul ne peut être agréé à exercer une activité professionnelle du secteur financier soit sous le couvert d'une autre personne soit comme personne interposée pour l'exercice de cette activité », alors que l'article 13 de la même loi définit les personnes visées par les dispositions citées en retenant que « Le présent chapitre s'applique à toute personne physique établie à titre professionnel au Luxembourg ainsi qu'à toute personne morale de droit luxembourgeois dont l'occupation ou l'activité habituelle consiste à exercer à titre professionnel une activité du secteur financier ou une des activités connexes ou complémentaires visées à la sous-section 3 de la section 2 du présent chapitre ».

Il s'en dégage que la recourante, qui ne se trouve justement pas en possession d'un agrément au sens de l'article 14, alinéa 1^{er} de la loi modifiée du 5 avril 1993 relative au secteur financier, tel qu'il est requis de manière impérative et explicite afin de qualifier une personne au sens de l'article 13 de la loi susvisée de professionnel du secteur financier, autorisé à s'adonner à toutes sortes d'activités professionnelles couvertes par le dit agrément (cf. article 15, n° 2 de la loi modifiée relative au secteur financier : « Lorsque l'agrément est accordé, le PSF peut immédiatement commencer son activité »), ne saurait être considérée comme tombant sous les dispositions du numéro 2 du § 178bis AO, celles-ci ne lui étant aucunement applicables. C'est donc à tort qu'elle invoque le § 178bis AO afin de corroborer ses souhaits et de refuser de communiquer les informations et données sollicitées au bureau d'imposition.

ad 6)

Reprenons à titre liminaire la teneur du § 201, alinéa 1^{er} AO, disposant que : « Die Finanzämter haben darüber zu wachen, ob durch Steuerflucht oder in sonstiger Weise zu Unrecht Steuereinnahmen verkürzt werden ». De prime abord devient-il évident, vu sa formulation, que le § 201, alinéa 1^{er} AO ne se heurte aucunement à une quelconque question de territorialité. De l'autre côté faut-il mettre en

exergue que les flux monétaires, i.e. les capitaux en provenance du Panama vers les bénéficiaires économiques ultimes résidant au Grand-Duché de Luxembourg ont, dans la majorité des cas et dans une première étape, été générés par des sociétés luxembourgeoises, à la suite de quoi ils sont transférés au Panama à l'aide de factures afférentes à des contre-prestations pour le moins discutables, voire douteuses ou même inexistantes qui sont émises de la part de sociétés panaméennes.

En d'autres termes, les capitaux générés dans un premier temps au Luxembourg échappent de la sorte à l'imposition au niveau de la société luxembourgeoise qui les a réalisés, pour, après, être récoltés de manière non retraçable et donc à nouveau non imposable par le bénéficiaire économique ultime à partir de sa société panaméenne spécialement et uniquement créée à cette fin. Il s'agit donc bel et bien du Grand-Duché de Luxembourg qui, avant toutes choses et parmi un bon nombre d'autres Etats à pareil sort se voit lésé par les tripatouillages mis en lumière dans le cadre de l'affaire « Panama Papers ». C'est donc à tort que la recourante, d'un air tout à fait innocent et hors du temps, cherche à se cacher derrière une prétendue question de territorialité afin d'échapper à ses devoirs de coopération.

D'une manière générale, une société telle que la recourante, tombant tant sous les dispositions de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat que sous celles — ce qui pèse le plus — de la loi modifiée du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme, se doit impérativement et sous peine de se voir infliger des astreintes et sanctions tant administratives que pénales de coopérer avec les autorités, de sa propre initiative mais également sur initiative de l'autorité compétente, si elle se retrouve face à un éventuel cas d'évasion fiscale au sens du § 201, alinéa 1^{er} AO. Admettre le contraire équivaldrait à laisser carte blanche aux fraudeurs et à l'escroquerie fiscale en général, voire même les encourager ou leur venir en aide, ce qui ne peut tout de même être le but recherché par un législateur qui, en mettant sur pied des lois telle celle du 12 novembre 2004 contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme, ou encore celle du 18 décembre 2015 concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale, pour n'en citer que deux, tend justement de mettre un terme à de tels agissements.

Considérant in fine qu'il résulte de l'instruction du dossier fiscal que les informations requises font toujours défaut à ce jour ; que du fait qu'il est de la nature de l'astreinte de vaincre la résistance des contribuables ou tiers récalcitrants pour les amener à exécuter la décision du bureau d'imposition, et vu que ce dernier n'a nullement outrepassé ses compétences ou agi de manière illicite en s'adressant via sa missive du 11 juillet 2016 à la recourante afin de recueillir les informations requises, il s'avère parfaitement de droit de le confirmer dans ses démarches ;

PAR CES MOTIFS

reçoit le recours en la forme,

le rejette comme non fondé. »

En date du 1^{er} février 2018, le Bâtonnier adressa à Monsieur ... un courrier ayant la teneur suivante :

« Cher Confrère,

Je m'adresse à vous suite à votre courrier du 15 janvier 2018, ainsi qu'à notre entrevue du 23 janvier 2018, relatifs à la communication d'informations à l'Administration des contributions directes.

Je vous rappelle que la divulgation d'informations couvertes par le secret professionnel vous expose à de lourdes sanctions disciplinaires en vertu de la loi de 1991 sur la profession d'avocat et notre règlement intérieur de l'Ordre.

Qui plus est, en pareille hypothèse, l'introduction d'une procédure pénale à votre encontre est également certaine alors que la violation du secret professionnel est un délit pénal prévu à l'article 458 du Code Pénal.

Je vous rappelle le communiqué du Barreau du 14 mars 2017, suite à la parution au Luxemburger Wort du 14 mars 2017 de l'article : « Dürfen Anwälte vor der PANA-Kommission aussagen ? » : En vertu de l'article 35(1) de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, l'avocat est soumis au secret professionnel. Le secret professionnel de l'avocat est absolu et l'avocat ne peut être relevé du secret professionnel par son mandant, par quelque autorité que ce soit ou plus généralement par qui que ce soit. Le conseil de l'Ordre veille au respect par les membres de l'Ordre de leurs obligations découlant de la législation en matière de lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme et défère au Conseil Disciplinaire et Administratif les auteurs des infractions et manquements, sans préjudice de l'action des tribunaux et du ministère public s'il y a lieu. L'avocat devra pleinement coopérer avec le Bâtonnier et devra suivre les recommandations du conseil de l'Ordre. (...) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 9 mars 2018, l'Etude ... a fait introduire, un recours en réformation sinon en annulation à l'encontre de la décision précitée du directeur du 12 décembre 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, ci-après désigné par « la loi du 7 novembre 1996 », 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 partie demanderesse contre la décision du directeur du 12 décembre 2017.

Le tribunal est compétent pour connaître du recours en annulation introduit par l'Etude ... contre la décision du directeur du 12 décembre 2017, qui est recevable pour avoir été, par ailleurs, 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 14 mars 2018 que la partie demanderesse aurait signifié sa requête introductive d'instance à l'Ordre des Avocats en vue de le mettre en intervention.

Le fait pour une partie de se rapporter à prudence de justice équivaut à une contestation¹.

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 moral², l'intérêt à intervenir devant s'analyser de manière plus libérale que celui à agir³.

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 en fait, la partie demanderesse retrace la genèse des circonstances ayant conduit à l'introduction du présent recours avant de reprendre les rétroactes tels qu'exposés ci-avant. Ainsi, elle explique en substance que ce serait suite à la perte de données d'un cabinet d'avocats de Panama qu'un consortium international de journalistes aurait procédé à l'analyse de documents, qui aurait circulé dans la presse mondiale et sur le site internet dudit consortium. Elle relève que l'administration des Contributions aurait sollicité des renseignements auprès de certains professionnels de la place, au sujet desquels elle aurait estimé

¹ trib. adm. du 27 octobre 2004, n°17634 du rôle, Pas. adm. 2019, V° Procédure contentieuse n°771

² trib. adm. du 17 décembre 2008, n°24714 du rôle, Pas. adm. 2019, V° Procédure contentieuse n°484

³ trib. adm. 20 juillet 2016, n° 36628 du rôle, conf. Cour adm. 1^{er} décembre 2016, n° 38334C, Pas. adm. 2019, V° Procédure contentieuse, n° 484

pouvoir retenir, au regard des publications faites sur le site du consortium, que ces derniers auraient été impliqués dans le montage de sociétés domiciliées ou fondées par ledit cabinet d'avocats panaméen.

En droit, la partie demanderesse reprend les moyens développés dans son recours hiérarchique formel du 14 avril 2017. Elle donne tout d'abord à considérer que les dispositions invoquées par l'administration des Contributions fiscales ne sauraient constituer une base légale pour permettre à l'administration des Contributions directes de requérir des données susceptibles d'identifier des personnes protégées par le secret profession de l'avocat, mais seraient prévues pour assurer un juste recouvrement de l'impôt, dans le cadre d'une dette d'impôt d'une personne ou d'une société déterminée pour un exercice spécifique, de sorte à ne pas trouver application dans la présente affaire dans laquelle il ressortirait clairement que l'administration des Contributions directes se livrerait à une activité de « *fishing for information* ». Il invoque la jurisprudence des juridictions administratives qui se serait prononcée sur une attitude condamnable de l'administration des Contributions directes à l'égard d'un huissier de justice tenu au secret professionnel et qui retiendrait que toute incursion dans les données confidentielles serait à enfermer en vertu du paragraphe 2 de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, ci-après désignée par « *SteuerAnpassungsGesetz* » (« *StAnpG* »).

Elle souligne que l'administration fiscale ne serait pas en mesure de déterminer ni l'identité du débiteur d'impôt ni les activités qui seraient soumises à l'impôt ni les exercices imposables ni la qualité de contribuable résident, voire non résident mais imposable pour partie à Luxembourg du débiteur d'impôt ni encore son propre rôle dans ce dossier : associé, mandataire, débiteur-tiers, avocat conseil. Elle ajoute que le paragraphe 175 AO devrait être lu au regard du paragraphe 177 (1) 3 AO qui réserverait à l'avocat le droit de refuser des renseignements d'ordre fiscal si ceux-ci sont obtenus, dans l'exercice de sa profession et du paragraphe 177 (2) AO qui permettrait au tiers interpellé de refuser de donner suite à une demande d'informations dans l'éventualité où la personne sollicitée serait susceptible de poursuites pénales, ce qui ne serait *a priori* pas exclu. Elle souligne que l'AO serait un texte qui remonte à l'occupation nazie du Grand-Duché de Luxembourg pendant la deuxième guerre mondiale et qui n'aurait pas été adapté à la réalité économique notamment au regard des dispositions de l'article 452 du Code pénal, de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat et du règlement intérieur de l'ordre des avocats, contrairement à la situation en Allemagne, qui, elle, se serait efforcée d'en actualiser le libellé. Il s'insurge contre l'interprétation de l'article 35-1 de la loi du 10 août 1991 faite par le directeur, suivant laquelle l'avocat ne saurait faire valoir son secret professionnel en raison de la dérogation y prévue et qui soumettrait l'avocat aux obligations de vigilance, d'organisation interne et à des obligations de coopération dans le domaine de la lutte contre le blanchiment. Il explique, premièrement, que la distinction établie à cet égard par le directeur serait fallacieuse étant donné que les obligations de vigilance et d'organisation interne incombant à l'avocat seraient de toute façon hors sujet pour le présent dossier et, deuxièmement, que le contrôle de l'accomplissement des devoirs de vigilance et d'organisation interne au sein une étude d'avocats n'appartiendrait pas à l'administration des Contributions directes mais bien au conseil de l'Ordre des Avocats par le biais du contrôle confraternel des avocats. Il réfute encore vouloir bénéficier du régime applicable aux établissements financiers et explique avoir simplement fait valoir que pour autant que le secret professionnel des avocats ne s'appliquerait pas à lui, il pourrait néanmoins bénéficier dans le cadre d'une activité de conseil qui serait assimilable à une activité de

professionnel du secteur financier des dispositions prévues au paragraphe 178bis AO pour un autre prestataire du secteur financier. Il réitère son argument suivant lequel la démarche de l'administration des Contributions directes serait une démarche purement spéculative à qualifier de pure pêche aux renseignements étant donné qu'elle ne connaîtrait pas l'identité de son client dont elle reste en demeure de rapporter la preuve qu'il serait soumis à l'impôt luxembourgeois en qualité de résident ou de non-résidents. Il s'oppose finalement aux propos idéologiques de l'administration des Contributions directes en se référant notamment à des « *tripatouillages* ».

Dans son mémoire en réplique, la partie demanderesse fait tout d'abord valoir en substance qu'elle se rallie aux développements de l'Ordre des Avocats. A titre subsidiaire et dans l'éventualité où le tribunal de céans estimerait que les paragraphes 175 et suivants et 201 AO feraient partie de l'arsenal juridique luxembourgeois, elle critique l'administration des Contributions directes qui, à l'exception de la production d'un graphique, ne serait pas en mesure de dévoiler la finalité de sa démarche qui ne serait manifestement pas en relation avec son imposition à elle, mais bien avec celle de ses clients. Elle réitère ensuite les enseignements tirés de la jurisprudence des juridictions administratives dans le cadre de l'affaire de l'huissier de justice, évoquée plus en avant, qui auraient repris la jurisprudence du tribunal d'arrondissement ayant retenu que les investigations auxquelles l'administration des Contributions directes pourrait se livrer dans les études d'avocats en vue de la fixation de l'impôt ne concerneraient pas l'inspection des dossiers mais celle des états des émoluments et honoraires dudit avocat, de sorte à ne pas remettre en cause le principe du secret professionnel. Ainsi, elle rappelle le devoir de collaboration de l'avocat avec l'administration fiscale se limiterait au domaine de la propre imposition du détenteur du secret professionnel et non celle de ces mandants, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce. Elle insiste sur l'enseignement de la Cour administrative – manifestement ignoré par l'administration fiscale – suivant lequel les dispositions de l'article 458 du Code pénal prévalent sur les paragraphes 175 AO et suivants. Enfin, il rappelle que les pouvoirs de l'administration fiscale ne seraient pas ceux du juge d'instruction chargé de la justice répressive.

La partie gouvernementale reprend tout d'abord les faits et rétroactes de la cause, illustrés par un schéma qui indiquerait les diverses interventions de la partie demanderesse.

En droit, elle développe des considérations générales sur le secret de l'avocat et les dispositions légales y applicables. Elle indique, ensuite, le siège de la matière en droit fiscal. Ainsi, elle explique que le paragraphe 175 AO conférerait à l'administration des Contributions directes un pouvoir d'investigation lui permettant de solliciter des informations pertinentes pour les besoins de l'imposition auprès de tiers, à savoir, selon la doctrine allemande « *Auskunftspersonen, bedeutet eine sowohl vom Finanzamt wie vom Steuerpflichtigen verschiedene Person* ». Elle estime que le paragraphe 175 AO laisserait, par les termes utilisés, « *entrevoir une extension à des cas d'imposition inconnus, voire de contribuables inconnus* », de sorte qu'il établirait au profit de l'administration des Contributions directes un pouvoir d'investigation dans le cadre des compétences et attributions qui lui seraient dévolues, ce qui écarterait le reproche de pêche aux renseignements. Elle reconnaît néanmoins que le paragraphe 177 AO limiterait le pouvoir d'investigation de l'administration fiscale dans le cas du premier alinéa dudit paragraphe, alors que le deuxième alinéa constituerait une dérogation légale au secret professionnel de l'avocat à l'instar de l'article 458 du Code pénal, autorisant ainsi la

communication d'informations à l'administration des Contributions directes. En s'emparant d'une jurisprudence de la Cour administrative⁴ dont elle reconnaît cependant ne pas pouvoir être directement transposable en l'espèce, elle fait valoir que le secret professionnel ne saurait être absolu, mais devrait être tempéré de façon à permettre à l'administration fiscale d'investiguer selon les principes à circonscrire par les juridictions administratives en ayant égard aux principes de proportionnalité, de légalité et d'utilité fixés au paragraphe 2 de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, ci-après désignée par « SteuerAnpassungsGesetz » (« StAnpG »).

Elle se livre ensuite à une exégèse de l'essence du secret professionnel de l'avocat tout en rappelant les limites jurisprudentielles suivant lesquelles le secret ne saurait être opposable au pouvoir d'investigation et de saisie du juge d'instruction, notamment quant aux documents relatifs à des activités délictueuses ayant motivé l'ouverture d'une information judiciaire à l'encontre d'un de ses clients, lesquels pourraient être saisis au cours d'une perquisition ainsi qu'aux documents étrangers aux droits de la défense. Elle revient ensuite sur les limites du secret professionnel telles que circonscrites au paragraphe 177 alinéa 2 AO en ayant égard aux principes de légalité, de proportionnalité et d'utilité fixés au paragraphe 2 StAnpG. Elle est d'avis qu'elle aurait fait usage de moyens proportionnés, en sollicitant de la part de la demanderesse les informations dont elle serait « *forcément en possession (...) puisqu'elle a[urait] agi en tant qu'intermédiaire* » de même qu'elle justifierait l'utilité des informations, en ce qu'elle estime que celles-ci seraient d'une importance certaine pour les besoins de l'imposition. Elle estime ainsi que le paragraphe 177 AO obligerait la demanderesse à fournir à l'administration fiscale les renseignements demandés pour les conseils prodigués ou pour la représentation de ses clients en matière fiscale.

La partie gouvernementale envisage ensuite, en substance, les implications du cas particulier de l'infraction de blanchiment d'argent pour en conclure que les activités couvertes par cette infraction sembleraient se limiter aux cas de gestion d'affaires, exécutées par des avocats d'affaires. Elle rappelle ensuite que les activités des avocats exclues de l'infraction de blanchiment concerneraient les informations reçues d'un de leurs clients ou obtenues sur un de leurs clients lors d'une consultation juridique, lors de l'évaluation de la situation juridique de ce client ou dans l'exercice de leur mission de défense ou de représentation de ce client dans une procédure judiciaire ou concernant une telle procédure, y compris dans le cadre de conseils relatifs à la manière d'engager ou d'éviter une procédure, que ces informations soient reçues ou obtenues avant, pendant ou après cette procédure. A cette occasion, elle cite la position des barreaux français et belge qui feraient prévaloir le secret professionnel à l'encontre des informations dont l'avocat aurait connaissance dans le cadre de l'exercice d'activités inhérentes à sa profession, à savoir l'assistance, la défense d'un client en justice et le conseil juridique à l'exception d'une activité exercée en dehors de sa mission spécifique de défense et de représentation en justice et de celle de conseil qui peuvent être soumises à l'obligation de communication. Elle s'interroge sur la question de savoir qui devrait déterminer cette frontière pour retenir, que cela ne pourrait être ni l'avocat qui serait lui-même juge et partie, ni le Bâtonnier auquel « *[i]l ne [serait] pas non plus réaliste de faire appel, à chaque fois (...) pour*

⁴ Cour administrative 1^{er} mars 2012, n°28885C disponible sous www.ja.etat.lu

vérifier ses dires et actions. », de sorte à conclure que « la seule échappatoire possible pour une autorité fiscale d'avoir accès à des informations couvertes par le secret professionnel [serait] celle figurant à l'article 458 du code pénal in fine combinée avec le § 177, 2e alinéa de l'AO. Cette seule partie de phrase, à elle seule, pose[rait] une exception efficace au secret professionnel, ce qui devrait permettre d'assurer une correcte application du § 175 AO qui, en substance, s'apparente[rait] à l'article 70 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée. ».

Dans son mémoire en duplique, la partie gouvernementale recadre le débat en indiquant que la discussion tournerait uniquement autour de la question de l'applicabilité du paragraphe 177 AO à la présente affaire et les cas d'exception y prévus, à savoir l'existence de poursuites pénales ou le refus de faire des déclarations en raison « *d'une éventuelle auto-incrimination* » et non autour du paragraphe 175 AO. Elle estime que la partie demanderesse et l'Ordre des Avocats ne feraient intentionnellement pas de distinction entre l'activité de conseil en matière fiscale et en matière pénale qui, elle, ferait l'objet d'une protection accrue en raison de ses spécificités. Elle réitère ensuite son argument suivant lequel le libellé *in fine* de l'article 458 du Code pénal combiné avec le 2^{ème} alinéa du paragraphe 177 AO permettrait aux autorités fiscales d'accéder à des informations couvertes par le secret professionnel de l'avocat.

La partie gouvernementale insiste ensuite sur le fait que si le secret professionnel de l'avocat serait qualifié d'ordre public par les avocats, la perception de l'impôt, qui serait également d'ordre public, se situerait à un niveau hiérarchiquement supérieur à celui du secret de l'avocat en ce que le premier découlerait des articles 99-102 de la Constitution tandis que le second trouverait sa source dans une disposition législative, à savoir l'article 458 du Code pénal. Elle démontre, sur base de l'exemple de la loi du 1^{er} août 2018 portant organisation de la Commission nationale pour la protection des données, et du régime général sur la protection des données qu'il se serait agi de concilier, d'une part, le secret professionnel de l'avocat et, d'autre part, l'exercice des missions dévolues à la Commission nationale pour la protection des données, ce qui n'aurait pas soulevé d'indignations, alors que la collecte des données constitueraient une entrave au secret professionnel de l'avocat. Selon la partie gouvernementale, en l'espèce, le secret professionnel de l'avocat devrait être conciliable avec les missions légales dévolues à une administration publique, telle que l'administration fiscale chargée d'une mission d'ordre public et elle n'estime pas concevable qu'un avocat puisse simplement exciper de son secret professionnel et faire ainsi obstacle à la juste et exacte perception de l'impôt, alors qu'aucune affaire pénale ne serait en cours ou risquerait de l'être pour la personne concernée, ni risquerait de l'exposer à des poursuites. Elle fait donc valoir qu'en espèce, il serait incontestable que la demanderesse ait prodigué ses conseils en participant activement à la constitution des sociétés telles que reprises en détail au schéma de la page 2 de son mémoire en réponse et qu'aucune procédure pénale ne serait en cours ou risquerait de l'être. Ainsi, elle résume la problématique soumise au tribunal aux deux questions suivantes : (1) tout avocat peut-il refuser catégoriquement, et sans autre justification que celle tenant à son secret professionnel, de répondre à une demande spécifique émanant du fisc sans conséquences pénales pour son mandant ? et (2) à supposer qu'une telle demande puisse être effectuée sur base du paragraphe 177 (2) AO, comment la concilier avec ce secret ? Elle estime, à ce titre, que la position de la demanderesse et celle de l'Ordre des Avocats « *se borne[rait] à contester, de manière trop subjective, sans le recul nécessaire, la validité, la constitutionnalité, voire l'applicabilité du § 177 AO, sans plus. Hormis les garanties pénales dont tout un chacun doit pouvoir bénéficier,*

ce qui est tout à fait légitime, il y a[urait] aussi l'intérêt de la profession derrière.... La discussion ne p[ourrai]t donc être menée objectivement. ». Elle reconnaît que suivant les principes déontologiques applicables en Belgique et dont la déontologie de l'Ordre des avocats du Luxembourg se serait fortement inspirée, il semblerait y avoir un consensus sur le principe suivant lequel si un tiers, tel un avocat ou un notaire se prévaudrait du secret professionnel, l'administration publique devrait solliciter l'intervention de l'autorité disciplinaire. Elle conclut que l'investigation fiscale et la confidentialité inhérente à une profession réglementée seraient, par nature, antinomiques et que la conciliation de ces deux prérogatives ne pourrait être exercée qu'en considération de leur importance, de leur objectif et de leur raison d'être respectifs selon le principe de proportionnalité.

L'Ordre des Avocats, quant à lui, prend d'abord, en substance, position sur les moyens développés par le directeur dans la décision déférée. Il explique qu'aucune distinction ne serait juridiquement faite par la loi du 10 août 1991 en matière de secret professionnel des avocats selon leur domaine d'activité. Quant à la loi du 12 novembre 2004, il expose que celle-ci prévoirait des obligations de signalement aux autorités concernées et de coopération avec elles, tout en établissant un régime particulier pour les avocats qui viserait à assurer le respect du secret professionnel qu'il estime se situer à un niveau hiérarchique supérieur par rapport aux autres secrets professionnels, notamment par rapport à celui des établissements de crédit et des autres professionnels du secteur financier visés au paragraphe 178bis AO, interdisant à l'administration des Contributions directes de solliciter auprès de ces professionnels des informations sur leurs clients. Il insiste sur le fait que l'article 35-1 de la loi du 10 août 1991 ne ferait aucune distinction d'ordre juridique entre le secret professionnel des avocats selon leur domaine d'activité, mais se bornerait à soumettre les avocats mandatés pour certains types de dossier à certaines obligations en application des dispositions de la loi du 12 novembre 2004, notamment des obligations de coopération avec les autorités concernées sans que cela ne soit le cas de l'administration des Contributions directes. Il rappelle qu'une disposition légale qui aurait eu pour objet d'écarter le secret professionnel des avocats en cas de demande de l'administration des Contributions directes, mais n'ayant jamais été introduite en droit positif en raison de son incompatibilité avec les principes juridiques fondamentaux au Luxembourg, ne saurait soudainement devenir applicable au motif que l'environnement politique ou « *l'esprit du temps* » aurait changé.

Il dresse ensuite un historique du secret professionnel de l'avocat en insistant tout particulièrement sur son caractère d'ordre public en tant que principe essentiel d'un Etat démocratique. En s'appuyant sur l'avis du Conseil d'Etat dans le cadre du projet de règlement grand-ducal n° 3324⁵, il fait ensuite, en substance, valoir que les paragraphes 175 (1) et 177 AO n'auraient jamais été introduits dans l'arsenal juridique luxembourgeois. Il relève que la doctrine la plus autorisée estimerait que les avocats ne seraient pas tenus de répondre aux demandes de l'administration fiscale concernant les informations qu'ils auraient obtenues dans le cadre de leurs activités professionnelles. Il est d'avis que l'administration des Contributions directes reconnaîtrait, conformément à la position du Conseil d'Etat qu'un avocat puisse lui opposer son secret professionnel, ce qui ne pourrait se concevoir que si le paragraphe 177 (2) AO n'a jamais été introduit au Luxembourg, tel que cela ressortirait, selon lui, de l'avis du

⁵ précisant le secret bancaire en matière fiscal et délimitant le droit d'investigation des administrations fiscales

Conseil d'Etat et de la position gouvernementale dans le contexte du projet de règlement grand-ducal ayant abouti à l'introduction du paragraphe 178bis AO.

Il reproche ensuite à l'administration des Contributions directes de se contredire en affirmant, d'une part, que le paragraphe 177 (2) AO ne ferait pas partie du droit positif luxembourgeois tout en soutenant que ce dernier, suite à certains développements législatifs, tel la loi du 12 novembre 2004, ou encore en raison de « *l'esprit du temps* » qui aurait entraîné l'introduction du 2^{ème} alinéa du paragraphe 177, serait néanmoins resté lettre morte pendant 70 ans, pour finalement sortir subitement ses effets, sans pour autant qu'il ne soit possible d'en retracer la date précise. Il fustige l'absurdité d'un tel raisonnement et fait plaider que les paragraphes 175 et suivants AO, et en particulier, ou à défaut, le paragraphe 177 (2) AO, n'auraient jamais été valablement introduits au Luxembourg.

L'Ordre des Avocats fait ensuite plaider que l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944 en ce qu'il a introduit les paragraphes 175 ou 177 AO en droit luxembourgeois serait contraire aux dispositions de l'article 95 de la Constitution, dès lors qu'il dépasserait la délégation prévue par la loi habilitante du 28 septembre 1938. Il cite l'article 2 de cette loi qui autoriserait le gouvernement à « *prendre par des règlements d'administration publique les mesures nécessaires pour préserver tant l'ordre économique que la sécurité de l'État et des personnes* ». Si l'Ordre des Avocats admet que des textes visant la définition d'un impôt et la fixation de son assiette et de son taux rentreraient assurément dans le champ d'application de cette habilitation, il estime en revanche que des dispositions dérogeant à des principes relevant d'un ordre juridique supérieur, tel le secret professionnel des avocats, ne pourraient pas être couvertes par les termes généraux de la loi habilitante, comme le soulignerait le Conseil d'Etat dans son avis sur le projet de règlement grand-ducal n° 3324 précisant le secret bancaire en matière fiscale et délimitant le droit d'investigation des administrations fiscales. Il en veut pour preuve que le gouvernement aurait lui-même, à titre de clarification, classé le secret professionnel des établissements de crédit et des autres professionnels du secteur financier au-dessus du pouvoir d'investigation de l'administration des Contributions directes. Il soutient que toute demande de l'administration des Contributions directes adressée à des avocats, basée sur ces textes et, en particulier, la demande de renseignement adressée à la demanderesse relative à des informations couvertes par le secret professionnel, dès lors qu'elles porteraient sur ses clients, devrait être annulée en raison du fait qu'elle trouverait son origine dans un règlement ou arrêté non conforme à la loi habilitante en application des dispositions de l'article 95 de la Constitution.

A titre subsidiaire et pour autant que le tribunal de céans estimerait que les paragraphes 175 et 177 (2) AO auraient été valablement introduits dans le droit luxembourgeois, il est d'avis que le régime établi par ses deux articles serait incompatible avec les principes d'un Etat démocratique en ce sens qu'un avocat qui représenterait son mandant face à l'administration des Contributions directes ne pourrait opposer son secret professionnel aux demandes de l'administration des Contributions directes sauf si sa réponse risquerait d'exposer son client à des risques de poursuite, de sorte que l'avocat qui refuserait de répondre en invoquant son secret professionnel incriminerait automatiquement son mandant, ce qui ne serait pas concevable.

La partie demanderesse a indiqué dans son mémoire supplémentaire se rallier aux conclusions de l'Ordre des Avocats.

Le délégué du gouvernement a conclu en substance dans son mémoire supplémentaire que la validité de l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944 implicitement ratifié par l'article 3 de la loi du 27 février 1946 aurait été définitivement tranché par les juridictions de l'ordre administratif.

Le juge n'est pas lié par l'ordre dans lequel les moyens sont formulés et dispose de la faculté de les toiser dans un ordre différent, si notamment la logique juridique l'impose.

Il appartient, dès lors, à ce stade, au tribunal de toiser en premier lieu le moyen d'ordre public soulevé par l'Ordre des Avocats tenant à l'illégalité de l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944 ayant introduit les paragraphes 175 et 177 de l'AO dans le droit positif en ce que ledit arrêté aurait dépassé la délégation donnée par la loi habilitante du 28 septembre 1938, de sorte à violer l'article 95 de la Constitution étant donné que la décision du préposé du 12 juillet 2016 est basée sur les paragraphes 175 et 201 (1) AO alors que la décision déférée a été adoptée non seulement sur pied des articles 201, 175, mais également sur les articles 176, 177 et 178bis AO.

Quant à l'applicabilité générale de l'AO, le tribunal administratif a, dans un jugement du 6 janvier 1999 rappelé⁶ de manière générale, le prescrit de l'article 1^{er} de l'arrêté grand-ducal précité du 26 octobre 1944 qui dispose comme suit : « *par dérogation aux arrêtés grand-ducaux du 22 avril 1941 et du 13 juillet 1944, déterminant l'effet des mesures prises par l'ennemi, toutes les dispositions et mesures prises par l'ennemi avant le 10 septembre 1944 et relatives aux impôts, taxes, cotisations et droits mentionnés à l'article 2, sont tenues pour valables et continuent à être appliquées à partir du 10 septembre 1944 jusqu'à disposition ultérieure* ». Il a également rappelé que son article 2 énumère les impôts validés: « *Einkommensteuer, Lohnsteuer, Körperschaftsteuer, Kapitalertragsteuer, Steuerabzug von Aufsichtsratsvergütungen, Umsatzsteuer, Vermögensteuer, Gewerbesteuer, Grundsteuer, Kraftfahrzeugsteuer, ..* ». Ledit arrêté grand-ducal a ainsi maintenu provisoirement en vigueur les textes d'origine allemande prévus (cf. trib. adm. 17 novembre 1997, Pas. adm. 2/98, V^o Impôts - I) Législation concernant les impôts, n^o3, p.98). ». Il a ensuite retenu que l'arrêté grand-ducal précité du 26 octobre 1944 a été maintenu en vigueur par la loi précitée du 27 février 1946 dont l'article 3 dispose comme suit : « *les attributions conférées au Gouvernement par les lois du 28 septembre et 29 août 1939 portant extension de la compétence du pouvoir exécutif prendront fin dès l'entrée en vigueur de la présente loi. Les règlements et arrêtés pris en vertu soit de la présente loi, de l'état de nécessité et des lois précitées resteront en vigueur jusqu'à qu'il en soit autrement disposé* ». Il a considéré que l'article 3 a opéré une ratification législative implicite dudit arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944 lui conférant la nature d'une véritable loi⁷. Il a estimé que la portée de l'article 1^{er} de l'arrêté grand-ducal précité du 26 octobre 1944 se dégagerait des dispositions des arrêtés grand-ducaux des 22 avril 1941 et 13 juillet 1944, déterminant l'effet des mesures prises par « *l'ennemi* ». Il a retenu que cet article, en instaurant à l'égard des dispositions fiscales y visées une exception au principe de nullité des mesures

⁶ trib. adm. 6 janvier 1999, n^o 10599 du rôle, Pas. adm. 2019, V^o Impôts, n^o 3

⁷ (cf. C.E., avis du 15 janvier 1946 relatif à la loi de compétence du 27 février 1946, compte-rendu de la chambre des députés, 1945-1946, Annexe, page 95; projet de loi n^o 727 portant habilitation pour le Grand-Duc de réglementer certaines matières, rapport de la section centrale, compte-rendu de la chambre des députés, 1958-1959, page 142; cf. aussi C.E. 4 août 1962, Kieffer, n^o 5750 du rôle et trib. adm. 17 novembre 1997, op. cit.).

prises par l'occupant durant la période de 1940 à 1944, prévoit de cette manière le maintien, pour le moins provisoire, de ces textes en droit luxembourgeois et que, faute de dispositions expresses en sens contraire, le maintien ainsi opéré vaudrait à la fois pour la période antérieure à l'arrêté grand-ducal précité du 26 octobre 1944, voire à la loi précitée du 27 février 1946 que pour l'avenir, en attendant le remplacement des textes allemands ainsi visés par des dispositions nouvelles⁸.

Ainsi, le tribunal relève, que contrairement aux allégations de l'Ordre des Avocats, il n'y a pas lieu de considérer que le tribunal n'aurait pas définitivement tranché la question de la validité de toutes les dispositions et mesures prises par « *l'ennemi* » avant le 10 septembre 1944 relatives aux impôts, taxes, cotisations et droits mentionnés à l'article 2 de de l'arrêté grand-ducal précité du 26 octobre 1944 et aurait établi une distinction entre la validité des textes visant la définition d'un impôt, la fixation de son assiette et de son taux et d'autres textes fixant, par exemple, les principes relevant d'un ordre juridique supérieur tel le secret professionnel.

Il ressort dès lors manifestement de la jurisprudence du tribunal de céans qu'il n'y a pas lieu de retenir que les paragraphes 175 et 177 (2) AO seraient illégaux pour avoir été introduits par l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944 par dépassement de la délégation donnée par la loi habilitante du 28 septembre 1938.

En effet, le tribunal a dégagé, dans le jugement précité, le principe suivant lequel l'article 3 de la loi du 27 février 1946 a opéré une ratification législative de l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944 en lui conférant la nature d'une véritable loi, de sorte à avoir nécessairement et implicitement ratifié la validité de tout texte réglementaire adopté par ou en vertu dudit arrêté du 26 octobre 1944 sans qu'il n'y ait lieu de distinguer entre la nature des différentes dispositions adoptées avant le 10 septembre 1944 et relatives aux impôts, taxes, cotisations et droits mentionnés à l'article 2 dudit arrêté grand-ducal, le tribunal ayant définitivement tranché, pour des raisons manifestes de sécurité juridique, la validité de l'arsenal juridique adopté pendant les années d'occupation dans le domaine fiscal sans qu'il n'y ait lieu de rouvrir le débat à l'heure actuelle. Le moyen est partant à rejeter pour manquer de pertinence. Il s'ensuit que les paragraphes 175 et suivants AO sur base desquels la décision déferée a été adoptée font bien partie du droit positif.

Force est de relever que préalablement à la question de savoir si la partie demanderesse en tant qu'avocat pourrait éventuellement exciper de son secret professionnel à l'encontre de la demande de renseignements litigieuse de l'administration des Contributions directes, il s'impose en premier lieu de vérifier la pertinence des bases juridiques invoquées par cette dernière dans sa démarche auprès de lui, en qualité de tiers supposément détenteur d'informations.

Ainsi, dans cet ordre d'idées, le tribunal a invité les parties à prendre position par écrit sur la question limitativement circonscrite dans son avis de savoir si l'auteur de l'acte initial, à savoir le préposé dans sa décision du 12 juillet 2016, était habilité à agir en l'espèce sur pied

⁸ . trib. adm. 17 novembre 1997, *op. cit.*, Pas adm. 2019, V° Impôts n° 2

des bases légales y invoquées, à savoir les paragraphes 175 et 201 AO, étant relevé que le directeur a confirmé dans sa décision la légalité de la démarche du préposé.

En effet, le tribunal s'est interrogé sur une éventuelle incompétence *ratione materiae* de l'auteur de l'acte en ce compris un détournement ou excès de pouvoir dans l'éventualité où les paragraphes 175 et 201 AO ne lui auraient pas conféré de pouvoir pour solliciter les informations litigieuses.

Etant donné que ladite question n'avait pas été débattue *in extenso* dans ces termes, le moyen d'incompétence *ratione materiae*, étant un moyen d'ordre public, et que la question de la légalité de la décision du 12 juillet 2016 est de nature à affecter la légalité de la décision déférée dans la mesure où une décision initiale entachée d'illégalité entraîne *ipso facto* l'illégalité de la décision confirmatrice, le tribunal a soumis la question sus-visée aux parties pour prise de position.

La partie demanderesse a fait tout d'abord valoir dans son mémoire supplémentaire que les paragraphes 175 et 201 AO confèreraient des pouvoirs au bureau d'imposition (Finanzamt) et non à son préposé (Vorsteher). Il fait remarquer que la décision sous-jacente à la décision attaquée seraient équivoques à cet égard, dès lors qu'il ne serait pas possible de déterminer s'il s'agit d'une décision du bureau d'imposition ou de son préposé à titre personnel.

Il estime ensuite que l'excès ou le détournement de pouvoir serait caractérisé quant au fond. Il rappelle qu'en vertu de l'article 29 AO, les bureaux d'imposition auraient un rôle de perception, la détermination des impôts des contribuables qui sont de leur ressort *ratione loci* ou *ratione materiae* pour les bureaux spécialisés à certains types de contribuable. Ainsi, il soutient que l'administration des Contributions directes commettrait un excès sinon un détournement de pouvoir « *en voulant s'inquiéter de la juste perception de l'impôt dans tout le Grand-duché de Luxembourg et sur tout le globe, tant que ses investigations n'[auraient] pas de rapport avec l'imposition d'un contribuable, personne morale ou personne physique, de son ressort* ».

L'Ordre des Avocats se rallie intégralement sur ce point aux arguments de la demanderesse.

Le délégué du gouvernement insiste tout d'abord sur le fait que la décision déférée serait la décision directoriale adoptée sur recours hiérarchique formel, se substituant à celle du préposé et non cette dernière, de sorte que « *ce ne [serait] donc plus la décision du préposé du bureau qui [ferait] définitivement grief à la partie requérante, mais bien la décision directoriale, qui, outre les bases légales des §175 et 201 AO (...) [invoquerait] d'autres bases légales ...* ».

Après avoir réaffirmé le principe suivant lequel l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944 ferait partie intégrante du droit positif, le délégué du gouvernement explique que le paragraphe 175 AO consacrerait le principe du « *Auskunftsersuchen* », c'est-à-dire du droit de l'administration fiscale de s'adresser à des tiers afin d'obtenir des informations qui seraient susceptibles de se révéler pertinentes pour une imposition, voire pour un contrôle (« *Steueraufsicht oder in einem Steuerermittlungsverfahren* »), de sorte à se voir conférer un

pouvoir d'investigation. Quant au premier des deux cas visés, à savoir celui de la « *Ausübung der Steueraufsicht* », le délégué du gouvernement cite un auteur de doctrine allemande⁹ suivant lequel le pouvoir d'investigation de l'administration des Contributions directes s'étendrait également à la révélation de cas d'imposition inconnus, voire de contribuables inconnus, de sorte qu'il écarte le reproche d'une « *pêche aux informations* », au motif que l'administration fiscale agirait dans le cadre de ses attributions légales, sous réserve des exceptions prévues par le paragraphe 177 AO qui aurait fait l'objet de plus amples développements auxquels il renvoie. A son estime, la combinaison des paragraphes 175, 201 et 204 AO conférerait à l'administration des Contributions directes des bases légales suffisantes pour pouvoir solliciter des renseignements pertinents, susceptibles de pouvoir être utiles pour l'imposition et l'exacte perception de l'impôt (« *die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlich sind* »).

A titre liminaire à sa décision et à ce stade-ci des développements, le tribunal souhaite rappeler deux principes fondamentaux de droit fiscal.

Le premier est celui de la territorialité de l'impôt qui vise tant l'assiette de l'impôt que son recouvrement. Quant à l'assiette de l'impôt, le principe de la souveraineté fiscale empêche qu'un Etat puisse soumettre à l'impôt une matière imposable n'ayant aucun critère de rattachement territorial. Ainsi, une imposition d'un sujet de droit, national ou étranger, n'est légitime au regard du droit international public qu'à condition qu'il existe un lien financier et économique suffisant entre l'élément soumis à l'impôt et l'Etat réclamant le pouvoir d'imposition, à savoir l'allégeance économique qui retient le critère d'imposition personnel ou réel ou une combinaison des deux.

Le deuxième principe est connexe au premier et concerne l'échange de renseignements en matière fiscale, soit celui dans le cadre duquel une juste et exacte fixation de l'impôt ne pourrait être assurée au motif que le dossier du contribuable concerné reposerait sur des informations disponibles dans un ou plusieurs Etats autres que celui dans lequel l'autorité fiscale est territorialement compétente. En pareil cas, des mécanismes ont été mis en place, dans un premier temps, dans le cadre d'instruments conventionnels de droit international conclus sous l'égide de OCDE tendant à éviter la double imposition et ensuite, dans le cadre du droit communautaire, pour permettre l'échange de renseignements en matière fiscale entre les autorités fiscales concernées et de permettre ainsi à l'autorité fiscale territorialement compétente de disposer d'informations détenues par une ou plusieurs autorités fiscales étrangères et ainsi, de procéder à la juste fixation de l'impôt pour pouvoir en assurer son recouvrement. Etant donné qu'il s'agit d'une exception au principe de la territorialité néanmoins justifiable au titre d'une juste fixation de l'impôt conduisant à sa perception, les acteurs ayant participé aux développements visant à renforcer la coopération internationale en matière fiscale ont néanmoins toujours veillé à s'assurer que la fixation de l'impôt et par voie de conséquence sa perception en dehors des compétences strictement territoriales de l'administration fiscale concernée ne soit pas de nature à léser les intérêts légitimes du

⁹ « *Mit der Erweiterung der Steueraufsicht ist die ältere Rechtsprechung, soweit sie aus Auskunftersuchen als unzulässig bezeichnet, wenn es der Aufdeckung unbekannter Steuerfälle dienen sollte, gegenstandslos geworden* » Riewald, Reichsabgabenordnung, Band II, 1955, Nachdruck, S.108ss.

contribuable, notamment son droit à la protection de la vie privée. S'agissant de réaliser un équilibre entre ces deux considérations concurrentes, la jurisprudence nationale et communautaire a tenté de définir les limites de la coopération internationale en matière fiscale en établissant qu'en tout état de cause, l'autorité fiscale compétente pour la fixation de l'impôt et, par voie de conséquence, son recouvrement doit s'abstenir « *d'aller à la pêche aux renseignements* », c'est-à-dire de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils aient un lien avec une enquête ou contrôle concrets en cours, respectivement d'émettre des demandes de renseignements de nature spéculative qui n'apparaissent pas avoir de liens apparents avec une enquête ou des investigations en cours¹⁰, le critère décisif pour déterminer s'il y a ou non « *pêche aux informations* » est celui de la pertinence vraisemblable des informations.

Ces principes étant recadrés dans le contexte de la présente affaire, le tribunal rappelle que le paragraphe 175 AO dispose comme suit :

« (1) *Auch wer nicht als Steuerpflichtiger beteiligt ist, hat (...) dem Steueramt über Tatsachen Auskunft zu erteilen, die für die Ausübung der Steueraufsicht oder in einem Steuerermittlungsverfahren für die Feststellung von Steueransprüchen von Bedeutung sind. (...)* ».

Aux termes de ce paragraphe, l'administration des Contributions directes ne peut exiger de tiers la fourniture d'informations qui revêtent une importance uniquement dans deux cas limitativement circonscrits, à savoir, soit pour l'exercice d'un contrôle fiscal soit dans le cadre d'une procédure d'enquête fiscale, dans le but de l'établissement des créances fiscales.

En l'espèce, il n'est pas contesté que la partie demanderesse a été sollicitée en tant que tiers au sens dudit paragraphe.

Or, force est au tribunal de constater que ni la décision du préposé du 12 juillet 2016 ni la décision déferée ne font état d'un de ces deux cas.

En effet, quant au premier cas d'ouverture du paragraphe 175 AO, à savoir celui de l'exercice d'un contrôle fiscal, il y a lieu de relever que la demande d'information vise de manière générale, quant à son sujet, « *des sociétés créées après le 01.01.2006 par [le] concours [de la demanderesse] en ayant recours au cabinet d'avocats Mossack Fonseca ou une de ses sociétés partenaires ; respectivement des sociétés créées avant cette date et actives au 01.01.2006* », ainsi que les « *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* », sans qu'il ne soit manifestement possible de vérifier par l'utilisation de ce libellé l'existence d'un contrôle fiscal à l'encontre d'une quelconque personne physique ou morale soumise à la loi fiscale luxembourgeoise. En fait, par cette formulation, l'administration des Contributions directes est en aveu de rechercher à identifier le sujet même d'un éventuel contrôle fiscal dont elle ne rapporte, en outre pas la preuve, à savoir des personnes morales dont elle n'est pas en mesure d'établir si ces dernières sont ou non assujetties à la loi fiscale

¹⁰ Rapport d'examen par les pairs - phase I : Cadre légal et réglementaire - Belgique, OCDE 2011, p.54.

luxembourgeoise, de sorte qu'il ne saurait être contesté qu'elle se livre à une opération de « *pêche aux informations* » et ce, manifestement en dehors de tout contrôle fiscal pour lequel elle justifierait sa compétence territoriale. Au vu des principes gisant à la base de la coopération internationale en matière fiscale tels que rappelés plus en avant, il ne peut être contesté que l'administration des Contributions directes dont la compétence est limitativement circonscrite à la fixation et au recouvrement d'impôts tombant dans le champ d'application de la loi fiscale luxembourgeoise tente de faire jouer les mécanismes prévus en matière de coopération internationale en sollicitant auprès la demanderesse des renseignements sur des personnes morales ou physiques non identifiées dont elle n'est pas en mesure d'affirmer que leur siège ou leur établissement stable est établi sur le territoire luxembourgeois, de sorte à ne pas rapporter à suffisance de droit sa compétence en la matière. Il s'y ajoute qu'en l'absence de tout critère de rattachement avéré des prétendues personnes à la loi fiscale luxembourgeoise, c'est en vain que l'administration des Contributions directes s'empare de l'élément d'extranéité tenant à l'intervention d'un conseil juridique de droit panaméen dans le prétendu montage juridique pour justifier son intervention.

Cette conclusion n'est pas ébranlée par l'affirmation du délégué du gouvernement suivant laquelle une certaine doctrine aurait admis que le pouvoir d'investigation de l'administration des Contributions directes s'étendrait également à la révélation de cas d'imposition inconnus, voire de contribuables inconnus dès lors que la doctrine ainsi citée qui remonte, par ailleurs, à l'année 1955, fait état d'un élargissement du contrôle fiscal¹¹ sans que le délégué du gouvernement n'ait été en mesure d'établir ni de quel élargissement il serait question en l'espèce ni surtout si cet élargissement serait applicable au paragraphe 175 AO dont le texte est resté inchangé en droit luxembourgeois depuis 1946 ainsi que cela ressort des nombreux développements faits par le tribunal plus en avant. Le tribunal relève, de manière prosaïque, que si l'administration des Contributions directes n'est, de ses propres aveux, pas en mesure d'identifier les contribuables dont elle est censée assurer le recouvrement de l'impôt, il n'y a pas lieu de s'attendre de la demanderesse qu'elle puisse se conformer elle-même à une demande d'injonction de renseignements concernant lesdits contribuables. Il y a encore lieu de rappeler, à cet égard que l'AO distingue entre le régime des obligations de collaboration imposées aux personnes qualifiées de contribuables et celui applicable aux autres personnes qui sont à qualifier de tiers par rapport au cas d'imposition concrètement concerné. Ainsi, pour qu'un tiers puisse être sollicité par l'administration des Contributions directes, il y a lieu d'être en présence d'un cas d'imposition concret¹², situation qui fait défaut en l'espèce. En effet, la jurisprudence du tribunal est établie selon le principe suivant lequel le paragraphe 175 AO s'analyse en une mesure du droit interne qui ne peut être appliquée par les autorités luxembourgeoises en vue de l'obtention de renseignements pertinents qu'en ce qui concerne un cas d'imposition interne¹³. En l'absence d'un tel cas d'imposition interne concret, le prétendu pouvoir d'investigation conféré aux cas d'imposition voire de contribuables inconnus laisse manifestement d'être fondé.

¹¹ „Mit der Erweiterung der Steueraufsicht ist die ältere Rechtsprechung, soweit sie aus Auskunftersuchen als unzulässig bezeichnet, wenn es der Aufdeckung unbekannter Steuerfälle dienen sollte, gegenstandslos geworden“.

¹² Cour adm. 1^{er} mars 2012, n° 28883C du rôle, Pas. adm. 2019, V° Impôts n° 767

¹³ Cour adm. 17 novembre 2016, n° 38467C du rôle, Pas. adm. 2019, V° Impôts n°1241

Ensuite, quant au deuxième cas d'ouverture du paragraphe 175 AO, force est au tribunal de relever que l'administration des Contributions directes est en aveu d'avoir agi de sa propre initiative et non dans le cadre de l'ouverture d'une procédure d'enquête pour l'établissement de créances fiscales. En effet, il ressort à l'évidence de la décision du préposé du 12 juillet 2016 que l'administration des Contributions directes a estimé devoir agir « [s]uite aux publications dans la presse locale et internationale concernant l'affaire dite « Panama Papers » relative à une base de données du cabinet panaméen Mossack Fonseca » en raison de la seule mention du nom de la partie demanderesse « figur[ant] parmi ceux qui [auraient] été cités en tant qu'intermédiaire sur le site internet du consortium internationale des journalistes (<https://offshoreleaks.icij.org>) ». Or, il ne saurait être contesté que la seule mention du nom de la partie demanderesse dans le cadre de la communication de révélations faites par un lanceur d'alerte aux journalistes d'un quotidien allemand n'est pas de nature à pouvoir être qualifiée de procédure d'enquête fiscale pour l'établissement des créances fiscales, l'administration des Contributions directes restant en défaut de rapporter tant la preuve de l'ouverture d'une enquête fiscale que celle de l'existence de créances fiscales. Ainsi, le second cas visé au paragraphe 175 AO n'est manifestement, non plus, pas applicable en l'espèce.

Ainsi, c'est à tort que l'administration des Contributions directes a invoqué le paragraphe 175 AO à l'appui de sa décision du 12 juillet 2016 et de celle litigieuse du 12 décembre 2017.

En ce qui concerne le paragraphe 201 AO qui est également invoqué à l'appui de la décision du préposé du 12 juillet 2016 ainsi que de la décision confirmative litigieuse, il échet de rappeler que ce paragraphe dispose comme suit :

« 1) Die Steuerämter haben darüber zu wachen, ob durch Steuerflucht oder in sonstiger Weise zu Unrecht Steuereinnahmen verkürzt werden. »

Le tribunal relève, à l'instar de la partie demanderesse, que le paragraphe 201 AO confère à l'administration fiscale la surveillance de toute évasion fiscale ou de toute autre méthode ayant pour conséquence une réduction indue des recettes fiscales. Or, étant donné que les pouvoirs de l'administration des Contributions directes sont limitativement circonscrits aux personnes physiques ou morales assujetties à l'impôt luxembourgeois et qu'il a été retenu plus avant que l'administration fiscale cherche précisément par sa demande d'injonction à identifier les personnes morales qui pourraient éventuellement faire l'objet d'un contrôle fiscal tout en omettant d'établir tant leur identité que la preuve de leur assujettissement à la loi fiscale luxembourgeoise, cette disposition ne saurait constituer la base légale justifiant l'injonction faite par l'administration des Contributions directes à la partie demanderesse de remettre des informations sur des tiers non identifiés dont le critère de rattachement territorial au Luxembourg n'est pas démontré, ainsi que le tribunal l'a retenu plus en avant. Ainsi, contrairement aux affirmations du délégué du gouvernement, le paragraphe 201 AO n'a pas non plus pu servir de base légale à l'administration des Contributions directes pour enjoindre la partie demanderesse à lui fournir les informations sollicitées dans le cadre de la décision du préposé du 12 juillet 2016 telle que confirmée par la décision litigieuse du 12 décembre 2017.

Il ressort ainsi à suffisance de droit que l'administration des Contributions directes agissant par le truchement du préposé, dans la décision du 12 juillet 2016, en invoquant les

paragraphes 175 et 201 AO a agi en dehors des pouvoirs que lui confèrent ces dispositions, de sorte à avoir commis un excès voire un détournement de pouvoir. En effet, il est manifeste, ainsi que le tribunal l'a retenu plus en avant que l'administration des Contributions directes s'est estimée, à tort, autorisée à requérir des informations auprès de la partie demanderesse sur base de la seule mention de son nom dans le cadre de la communication de révélations faites par un lanceur d'alerte aux journalistes d'un quotidien allemand. Or, étant donné que l'administration des Contributions directes n'a ni agi dans le cadre d'un contrôle fiscal ou d'une procédure d'enquête fiscale pour l'établissement de créances fiscales d'un contribuable assujéti aux dispositions fiscales luxembourgeoises tels que visés au paragraphe 175 AO ni n'a été habilitée à exercer son pouvoir de surveillance de toute évasion fiscale ou de toute autre méthode ayant pour conséquence une réduction indue des recettes fiscales tel que prévu au paragraphe 201 AO en l'absence de toute identification du ou des tiers faisant l'objet de la surveillance, elle s'est livrée à des manœuvres de « *pêche aux informations* » non seulement proscrites dans le cadre d'entraide internationale en matière d'échange de renseignements en matière fiscale, mais également non autorisées en l'espèce par les bases légales invoquées par l'administration des Contributions directes, elle-même.

Etant donné que la décision du préposé du 12 juillet 2016 est entachée d'illégalité pour excès voire détournement de pouvoir et qu'elle gît à la base de la décision déferée qui la confirme, cette dernière encourt l'annulation pour excès voire détournement de pouvoir.

Etant donné que le paragraphe 177 (2) AO est une exception au principe général d'obligation de renseignement établi au paragraphe 175 AO, il n'y a pas lieu, au vu des conclusions qui précèdent, d'examiner les moyens et arguments développés à ce titre par les parties.

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 ;

reçoit pour le surplus le recours subsidiaire en annulation en la forme ;

au fond, le déclare justifié, partant annule la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 12 décembre 2017 ;

condamne l'Etat aux frais et dépens.

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