

## COUR ADMINISTRATIVE

**Numéro du rôle : 41486Ca**  
Inscrit le 24 juillet 2018

---

**Audience publique du 12 janvier 2021**

**Appel formé par**  
**l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg**  
**contre**  
**un jugement du tribunal administratif du 26 juin 2018 (n° 39886 du rôle)**  
**dans un litige l'opposant à**  
**la société à responsabilité limitée «B», ...,**  
**en matière d'échange de renseignements**

---

Revu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 41486C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 24 juillet 2018 par Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER au nom de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, en vertu d'un mandat lui conféré par le ministre des Finances le 13 juillet 2018, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 26 juin 2018 (n° 39886 du rôle), par lequel ledit tribunal a déclaré partiellement justifié le recours introduit au nom de la société à responsabilité limitée « B », établie et ayant son siège social à L-... .., ... immatriculée au Registre de Commerce et des Sociétés de Luxembourg sous le numéro B ... représentée par ses gérants en fonction, et tendant à la réformation sinon à l'annulation d'une décision d'injonction prise par le directeur de l'administration des Contributions directes le ... 2017 en matière d'échange de renseignements, de manière à avoir partiellement annulé cette décision dans la mesure où elle enjoint à la société « B » de fournir des renseignements allant au-delà des documents précisés dans le dispositif dudit jugement ;

Vu l'arrêt de la Cour administrative du 14 mars 2019 ayant reçu cet appel en la forme, au fond, avant tout autre progrès en cause, tous autres droits et moyens des parties restant réservés, demandé à la Cour de Justice de l'Union européenne de statuer à titre préjudiciel sur trois questions, sursis à statuer et mis l'affaire au rôle général en attendant l'arrêt de la Cour de Justice de l'Union européenne concernant les questions préjudicielles formulées, tout en réservant les dépens ;

Vu l'arrêt de la Cour de Justice de l'Union européenne du 6 octobre 2020 (aff. jointes C-245/19 et C-246/19, Etat luxembourgeois c/ B e. a.) ;

Vu l'avis de la Cour administrative du 29 octobre 2020 par lequel elle a invité les parties à déposer leurs observations jusqu'au 1<sup>er</sup> décembre 2020 par rapport à l'arrêt de la Cour de Justice de l'Union européenne du 6 octobre 2020 ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe de la Cour administrative le 27 novembre 2020 par Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER pour compte de l'Etat ;

Vu les courriers électroniques de Maître Cécile HENLÉ, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour comptes des parties intimées et de Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER du 4 décembre 2020 donnant leur accord pour que l'affaire puisse être prise en délibéré sur base des mémoires produits en cause à l'audience publique fixée pour les plaidoiries de l'affaire ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Sur le rapport complémentaire du magistrat rapporteur, l'affaire a été prise en délibéré à l'audience publique du 10 décembre 2020.

- 
1. Par courrier du ..., le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », enjoignit à la société à responsabilité limitée « B », ci-après désignée par la « *société « B »* », de lui fournir, pour le 21 juillet 2017 au plus tard, certains renseignements concernant Madame F.C., ladite injonction étant libellée comme suit :

*« (...) En date du 18 octobre 2016, l'autorité compétente de l'administration fiscale espagnole nous a transmis une demande de renseignements en vertu de la convention fiscale entre le Luxembourg et l'Espagne du 3 juin 1986, modifiée par la loi du 31 mars 2010 portant approbation de l'Avenant et de l'échange de lettres y relatif à ladite convention, ainsi que de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011, transposée en droit interne par la loi du 29 mars 2013.*

*L'autorité compétente luxembourgeoise a vérifié la régularité formelle de ladite demande de renseignements.*

*La personne physique concernée par la demande est Madame F.C., née le ... à ... (...), demeurant à ... .., .., .., Espagne. La personne morale concernée par la demande est la société de droit luxembourgeois « B » ayant son siège social au ..., L-... ..*

*Je vous prie de bien vouloir nous fournir, pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 2011 au 31 décembre 2014, les renseignements et documents suivants pour le 21 juillet 2017 au plus tard.*

*- Veuillez fournir copie des contrats conclus par la société « B » avec les sociétés « D » et « E » au sujet des droits de l'... Madame F.C..*

*- Veuillez fournir copie de tout autre contrat au cours des exercices 2011 à 2014 et tout autre contrat conclu préalablement ou postérieurement, prenant effet au cours des exercices mentionnés relatifs à l'... Madame F.C..*

*- Veuillez fournir copie de toutes les factures émises ou reçues en rapport avec ces contrats ainsi que leur mode de recouvrement et leur paiement.*

- *Veillez fournir le détail des comptes bancaires et des établissements financiers dans lesquels est déposée la trésorerie comptabilisée au bilan.*

*Je tiens à vous rendre attentif que, conformément à l'article 2 (2) de la loi du 25 novembre 2014 précitée, le détenteur des renseignements est obligé de fournir les renseignements demandés ainsi que les pièces sur lesquelles ces renseignements sont fondés en totalité, de manière précise et sans altération.*

*Conformément à l'article 6 de la loi du 25 novembre 2014 précitée, aucun recours ne peut être introduit à l'encontre de la présente décision d'injonction. (...) ».*

2. Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 17 juillet 2017, inscrite sous le numéro 39886 du rôle, la société « B » fit introduire un recours tendant à la réformation sinon à l'annulation de ladite décision directoriale du ....
3. Par requête séparée déposée le même jour, inscrite sous le numéro 39887 du rôle, elle fit encore introduire une demande en institution d'un sursis à exécution, sinon d'une mesure de sauvegarde par rapport à la décision directoriale du ..., en attendant que le tribunal administratif statuât sur le mérite de son recours au fond. Cette demande fut rejetée par ordonnance du président du tribunal administratif du 21 juillet 2017.
4. Dans son jugement du 26 juin 2018, le tribunal administratif se déclara incompétent pour connaître du recours principal en réformation, mais reçut le recours subsidiaire en annulation en la forme. Quant au fond, le tribunal déclara ce recours partiellement justifié et annula la décision directoriale du ... dans la mesure où elle enjoint à la société « B » de fournir des renseignements allant au-delà des documents suivants :
  - copie de ses contrats conclus avec les sociétés « D » et « E » au sujet des droits de Madame F.C. ;
  - copie de toutes les factures émises ou reçues en rapport avec ces contrats ainsi que leur mode de recouvrement et leur paiement ;
  - le détail des comptes bancaires et des établissements financiers dans lesquels est déposée la trésorerie comptabilisée au bilan.
5. Le tribunal fit encore masse des frais et les mit par moitié à charge de la demanderesse et par moitié à charge de l'Etat.
6. En vue d'admettre la voie de recours de droit commun prévue par l'article 2, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après la « loi du 7 novembre 1996 », directement à l'encontre de la décision d'injonction directoriale du ..., le tribunal écarta l'application de l'article 6, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale, ci-après la « loi du 25 novembre 2014 », qui dispose qu'« aucun recours ne peut être introduit contre la demande d'échange de renseignements et la décision d'injonction visées à l'article 3, paragraphes 1<sup>er</sup> et 3 » et qui exclut partant l'exercice de toute voie de recours contre une décision directoriale portant injonction à un tiers détenteur de lui fournir certains renseignements détenus par lui et dont la communication est requise par une autorité fiscale compétente étrangère. Le tribunal a fondé cette solution sur sa conclusion que l'article 6 de la loi du 25 novembre 2014 n'est pas conforme à l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, ci-après la « Charte », et qu'étant tenu d'assurer la protection juridique découlant pour les justiciables de l'effet direct dudit article 47 en tant que norme d'un rang hiérarchiquement supérieur à la loi interne luxembourgeoise, il devait laisser

inappliquée la disposition contraire de la loi nationale que constitue l'article 6, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la loi du 25 novembre 2014.

7. Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 24 juillet 2018, l'Etat a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 26 juin 2018.

*Quant à l'existence d'un recours juridictionnel*

8. Ayant pu constater qu'à travers sa requête d'appel, l'Etat n'a pas contesté l'analyse susvisée du tribunal ayant retenu l'incompatibilité de l'article 6, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la loi du 25 novembre 2014 avec les exigences posées par l'article 47 de la Charte ni le volet du jugement entrepris ayant consisté à recevoir en la forme le recours pour y statuer au fond, la Cour a soulevé d'office, par avis du 23 novembre 2018, la question de la compétence des juridictions administratives pour connaître du recours introduit par la partie intimée. Elle a appuyé cette démarche sur le caractère d'ordre public attaché aux questions de compétence juridictionnelle. La Cour a partant invité les parties à prendre position sur la question de la compatibilité de l'article 6, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la loi du 25 novembre 2014 avec les dispositions de l'article 47, voire avec d'autres articles de la Charte.
9. Suite aux prises de position des parties, la Cour, dans son arrêt du 14 mars 2019, a retenu en substance que la demande d'échange de renseignements des autorités espagnoles est basée sur la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume d'Espagne tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à prévenir la fraude et l'évasion fiscales du 3 juin 1986, ci-après désignée par la « *Convention* », ainsi que sur la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/99/CEE, ci-après désignée par la « *directive 2011/16* », transposée en droit interne par la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ci-après désignée par la « *loi du 29 mars 2013* », tandis que la décision d'injonction du ..., quant à elle, est fondée sur la loi du 25 novembre 2014. Elle a encore confirmé l'analyse faite par le tribunal sur base de ce constat que la directive 2011/16, ensemble la loi du 29 mars 2013 ayant transposé son contenu en droit interne, constituent le cadre légal de référence par rapport à la décision d'injonction du ... et que la directive 2011/16 prime dans les relations entre Etats membres de l'Union européenne les conventions préventives des doubles impositions conclues par deux d'entre eux non pas en tant que disposition postérieure, mais en tant que disposition du droit de l'Union hiérarchiquement supérieure.
10. Pour le surplus, tout en faisant également sienne l'analyse des premiers juges quant à l'applicabilité de la Charte en l'espèce, la Cour a toutefois souligné une différence essentielle qui singularise la situation à la base du litige sous examen par rapport à celle sous-jacente à l'affaire ayant été soumise par la Cour à titre préjudiciel à la Cour de Justice de l'Union européenne, ci-après la « *CJUE* », et ayant donné lieu à l'arrêt du 16 mai 2017 (CJUE, 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund S.A. c. Directeur de l'Administration des Contributions Directes*, aff. C-682/15, EU:C:2017:373), ci-après « *l'arrêt BERLIOZ* », en ce qui concerne ensuite l'application concrète des dispositions de la Charte.
11. La Cour a ainsi relevé que la CJUE avait statué dans l'arrêt BERLIOZ par rapport à une situation factuelle et légale où un recours contentieux avait été introduit par le détenteur de renseignements seulement à un second stade de la procédure d'échange de renseignements dans l'Etat requis à l'encontre d'une décision lui infligeant une sanction administrative pour ne pas s'être conformé à la décision d'injonction lui adressée antérieurement et non pas, à un premier stade, contre la décision d'injonction elle-même en raison de l'exclusion formelle d'un recours

direct contre la décision d'injonction par la loi du 25 novembre 2014. Or, dans l'espèce sous examen, la partie intimée a formé un recours contentieux directement contre l'acte formel pris au premier stade de la procédure d'échange de renseignements dans l'Etat requis, à savoir contre la décision d'injonction du ..., sans attendre de se voir infliger, au second stade de la procédure, une sanction administrative pour non-respect de l'injonction.

12. Après avoir constaté que dans son arrêt BERLIOZ, la CJUE ne s'est cependant pas prononcée sur l'interprétation de l'article 47 de la Charte quant à l'éventuelle exigence d'un droit de recours effectif en faveur du détenteur de renseignements dès le premier stade de la procédure d'échange de renseignements concrétisé par la prise de la décision d'injonction, la Cour a conclu que la question de la nécessité, découlant des dispositions de la Charte, de la prévision d'un droit à un recours effectif directement contre la décision d'injonction n'avait pas encore été abordée par la CJUE et qu'elle restait partant entière.
13. La Cour a ensuite reconnu le caractère pertinent du raisonnement des premiers juges fondé sur l'article 47 de la Charte et le principe de la protection juridictionnelle effective qu'il établit lesquels les ont amenés à laisser inappliquées les limitations procédurales prévues par l'article 6 de la loi du 25 novembre 2014 en raison de leur non-conformité à l'article 47 de la Charte et à admettre l'exercice direct contre la décision d'injonction du ... de la voie de recours de droit commun prévue par l'article 2, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la loi du 7 novembre 1996.
14. La Cour a ajouté une seconde piste de réflexion fondée sur les articles 7 et 8 de la Charte et le parallélisme de leur contenu à l'article 8 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, ci-après désignée par la « CEDH », tout en incluant également dans le raisonnement l'article 8 de la Charte assurant, en tant que disposition autonome à côté de l'article 7 de la Charte, la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel. Après avoir noté que la communication de données économiques et financières dans le cadre d'un échange de renseignements est susceptible d'être qualifiée, au plus tard au moment de la transmission effective à l'Etat de résidence, comme ingérence dans le droit au respect de la vie privée qui n'est justifiée que si elle répond aux exigences de l'article 8, paragraphe 2, de la CEDH, la Cour a considéré que pourrait également être pertinente la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, ci-après la « Cour EDH », relative aux obligations positives des Etats et aux garanties procédurales qu'ils doivent prévoir afin d'assurer une protection effective des droits découlant de l'article 8 de la CEDH et ce sur la base de cette seule disposition indépendamment de celle de l'article 6 de la CEDH.
15. La Cour a partant conclu tant à partir du raisonnement pertinent du tribunal qu'à partir de ses réflexions complémentaires qu'il existe des motifs sérieux tendant à voir interpréter les articles 7 et 52, paragraphe 1, de la Charte, soit individuellement, soit en combinaison avec l'article 47 de la Charte, en ce sens que la décision directoriale du ... doit être qualifiée comme ingérence étatique dans la vie privée de l'intimée qui déclenche l'obligation pour l'Etat membre requis de prévoir dans sa législation des garanties procédurales afin d'assurer une protection effective des droits découlant de l'article 7 de la Charte, voire de mettre en place des voies de recours effectives conformément à l'article 47 de la Charte. Elle en a déduit qu'il existe des doutes sérieux quant à la conformité de l'article 6, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la loi du 25 novembre 2014 à ces dispositions de la Charte et que, conformément à l'article 267 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), elle était tenue de demander à la CJUE de statuer à titre préjudiciel sur la question de cette conformité.
16. La Cour a en conséquence demandé à la CJUE de statuer, à titre préjudiciel, sur une première question d'interprétation de la Charte libellée comme suit :

*« 1. Est-ce que les articles 7, 8 et 52, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, lus éventuellement ensemble avec l'article 47 de ladite Charte, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation nationale d'un Etat membre qui, dans le cadre du régime de procédure en matière d'échange de renseignements sur demande mis en place notamment en vue de la mise en œuvre de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/99/CEE, exclut tout recours, notamment judiciaire, de la part du tiers détenteur des renseignements contre une décision à travers laquelle l'autorité compétente de cet Etat membre l'oblige à lui fournir des informations en vue de donner suite à une demande d'échange de renseignements émanant d'un autre Etat membre ? ».*

17. Dans son arrêt du 6 octobre 2020, la CJUE a reconnu en substance que l'intimée peut se prévaloir du principe général du droit de l'Union de la protection des personnes, tant physiques que morales, contre des interventions de la puissance publique dans leur sphère d'activité privée, qui seraient arbitraires ou disproportionnées et qu'elle doit se voir reconnaître le bénéfice du droit à un recours effectif garanti par l'article 47 de la Charte en présence d'une décision d'injonction de communication d'informations telle que celles en cause au principal. Elle a encore précisé que le contenu essentiel du droit à un recours effectif consacré à l'article 47 de la Charte inclut, entre autres éléments, celui consistant, pour la personne titulaire de ce droit, à pouvoir accéder à un tribunal compétent pour assurer le respect des droits que le droit de l'Union lui garantit. Après avoir constaté qu'au vœu de l'article 6 de la loi du 25 novembre 2014, dans sa teneur initiale applicable au présent litige, un détenteur de renseignements s'étant vu adresser une décision d'injonction de communication d'informations qui serait arbitraire ou disproportionnée ne peut pas accéder à un tribunal, à moins d'enfreindre cette décision en refusant d'obtempérer à l'injonction qu'elle comporte et de s'exposer, ainsi, à la sanction attachée au non-respect de celle-ci, la CJUE a dès lors conclu qu'un détenteur de renseignements ne peut pas être regardé comme jouissant d'une protection juridictionnelle effective par l'effet de cette disposition.
18. La CJUE a dès lors dit pour droit que *« l'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, lu conjointement avec les articles 7 et 8 ainsi qu'avec l'article 52, paragraphe 1, de celle-ci, doit être interprété en ce sens : – qu'il s'oppose à ce que la législation d'un Etat membre mettant en œuvre la procédure d'échange d'informations sur demande instituée par la directive 2011/16/UE du Conseil, du 15 février 2011, relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, telle que modifiée par la directive 2014/107/UE du Conseil, du 9 décembre 2014, exclue qu'une décision par laquelle l'autorité compétente de cet Etat membre oblige une personne détentrice d'informations à lui fournir ces informations, en vue de donner suite à une demande d'échange d'informations émanant de l'autorité compétente d'un autre Etat membre, puisse faire l'objet d'un recours formé par une telle personne ».*
19. Conformément au principe de la primauté du droit de l'Union, les dispositions des traités de l'Union européenne et des actes des institutions de l'Union directement applicables ont pour effet, dans leurs rapports avec le droit interne des Etats membres, de rendre inapplicable de plein droit toute disposition contraire de la législation nationale existante (CJUE 15 juillet 1964, Flaminio Costa, aff. C-6/64). Par voie de conséquence, le juge administratif luxembourgeois, en sa qualité de *« juge national chargé d'appliquer, dans le cadre de sa compétence, les dispositions du droit communautaire, a l'obligation d'assurer le plein effet de ces normes en laissant au besoin inappliquée, de sa propre autorité, toute disposition contraire de la législation nationale, même postérieure »* (CJUE 9 mars 1978, Simmenthal, aff. C-106/77). Il lui incombe également *« d'assurer la protection juridique découlant pour les justiciables de*

*l'effet direct des dispositions du droit communautaire* » (CJUE 19 juin 1990, Factortame, aff. C-231/89).

20. Il s'ensuit qu'en l'espèce, la Cour est tenue de faire abstraction de la disposition de l'article 6, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la loi du 25 novembre 2014, dans sa version originale applicable en l'espèce, qui disposait qu'« *aucun recours ne peut être introduit contre la demande d'échange de renseignements et la décision d'injonction visées à l'article 3, paragraphes 1<sup>er</sup> et 3* », par rapport à la situation de l'intimée correspondant à celle d'un détenteur de renseignements s'étant vu adresser une décision d'injonction sur base d'une procédure d'échange de renseignements régie par la directive 2011/16 et d'assurer à l'intimée le plein exercice de son droit d'accéder à un recours juridictionnel effectif lui garanti par l'article 47 de la Charte à l'égard de la décision d'injonction litigieuse.
21. La conclusion s'impose dès lors que c'est à bon droit que les premiers juges ont déclaré le recours subsidiaire en annulation de l'intimée recevable au-delà du prescrit en sens contraire de l'article 6, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la loi du 25 novembre 2014.

***Quant au critère de la pertinence vraisemblable***

22. Il y a lieu de rappeler liminairement qu'à défaut d'avoir pris position à travers un mémoire en réponse par rapport à l'appel étatique et à défaut d'avoir formé un appel incident à l'encontre des volets du jugement dont appel ayant conclu au caractère non fondé des moyens développés par elle en première instance et au caractère valable de la décision directoriale du ..., l'intimée n'a pas utilement saisi la Cour desdits volets du jugement dont appel et que seul le volet de l'annulation partielle de ladite décision directoriale a été valablement déféré à la Cour par l'effet de l'appel étatique.
23. L'Etat critique le jugement entrepris pour avoir annulé la décision directoriale dans la mesure où elle a enjoint à l'intimée de fournir des
- copies de tout autre contrat au cours des exercices 2011 à 2014 et de tout autre contrat conclu préalablement ou postérieurement, prenant effet au cours des exercices mentionnés relatifs au contribuable visé désigné dans la demande,
  - copies de toutes les factures émises ou reçues en rapport avec ces contrats ainsi que leur mode de recouvrement et leur paiement.
24. L'Etat rappelle que dans l'arrêt BERLIOZ, la CJUE aurait tracé les limites au contrôle juridictionnel dans l'Etat requis en ce sens que le juge national devrait uniquement vérifier que la décision d'injonction se fonde sur une demande suffisamment motivée de l'autorité requérante portant sur des informations qui n'apparaissent pas, de manière manifeste, comme étant dépourvues de toute pertinence vraisemblable eu égard, d'une part, au contribuable concerné ainsi qu'au tiers éventuellement renseigné et, d'autre part, à la finalité fiscale poursuivie.
25. Il considère que le tribunal aurait estimé par une interprétation erronée des dispositions applicables que la demande des autorités espagnoles tendrait, de manière générale et abstraite, à voir communiquer des informations générales concernant d'autres contrats dont l'existence même ne serait pas établie, mais uniquement soupçonnée par les autorités fiscales espagnoles. En ayant exigé de la sorte de la part des autorités espagnoles de fournir des précisions de nature à faire admettre l'existence d'autres contrats vraisemblablement pertinents par rapport au cas d'imposition en cause, le tribunal serait allé au-delà des exigences posées par la norme internationale en matière d'échange de renseignements, telle que décrite dans le commentaire relatif à l'article 26 du Modèle de convention fiscale de l'Organisation de Coopération et de

Développement Economiques (OCDE) concernant le revenu et la fortune, ci-après visé comme « *Modèle de convention* », et consacrée en droit luxembourgeois notamment par la loi du 25 novembre 2014.

26. L'Etat fait valoir que les renseignements relatifs à d'autres contrats que ceux conclus par l'intimée avec les sociétés visées dans la décision du ... seraient vraisemblablement pertinents pour l'enquête des autorités espagnoles eu égard à l'identité du contribuable concerné et à la finalité fiscale poursuivie. Il considère que la demande se trouverait valablement limitée à cet égard à des contrats qui, premièrement, auraient été conclus par l'intimée, deuxièmement, auraient été applicables au cours des années d'imposition concernées par l'enquête des autorités espagnoles et, troisièmement, seraient en relation avec le contribuable concerné.
27. Cette argumentation étatique soulève la question du contenu du critère de la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités et du champ de contrôle du juge compétent dans l'Etat requis relatif à ce critère.
28. Il est vrai que le tribunal a considéré que les points prévus de la décision d'injonction directoriale du ... tendraient, à la suite de la demande afférente des autorités espagnoles, de manière générale et abstraite, à voir communiquer tout contrat de tout nature. Or, d'après le tribunal, l'existence même desdits contrats ne serait pas établie mais uniquement soupçonnée par les autorités fiscales espagnoles. Le tribunal a jugé qu'à défaut de plus amples précisions fournies par les autorités espagnoles de nature à faire admettre la pertinence vraisemblable de ces autres renseignements demandés par rapport au cas d'imposition du contribuable concerné, de manière à pouvoir exclure une pêche aux renseignements, de telles informations devraient être considérées comme étant étrangères au cas d'imposition visé et ne pourraient dès lors pas être considérées comme vraisemblablement pertinentes dans le cadre de ce cas d'imposition. Le tribunal a abouti à la même conclusion par rapport à l'injonction d'identifier et de fournir copies de toutes les factures émises ou reçues en rapport avec ces contrats ainsi que leur mode de recouvrement et leur paiement.
29. Dans son arrêt du 14 mars 2019, la Cour a rappelé les limites du contrôle à exercer par le juge compétent saisi dans l'Etat requis par rapport à la demande d'injonction, telles que définies par la CJUE dans son arrêt BERLIOZ en ce sens que « *les limites applicables au contrôle de l'autorité requise s'imposent de la même manière au contrôle du juge* » (point n° 85) et que « *le juge doit uniquement vérifier que la décision d'injonction se fonde sur une demande suffisamment motivée de l'autorité requérante portant sur des informations qui n'apparaissent pas, de manière manifeste, dépourvues de toute pertinence vraisemblable eu égard, d'une part, au contribuable concerné ainsi qu'au tiers éventuellement renseigné et, d'autre part, à la finalité fiscale poursuivie* » (point n° 86).
30. La Cour a encore relevé que la CJUE a reconnu dans le même arrêt un parallélisme entre les notions de pertinence vraisemblable contenues, d'un côté, dans l'article 26 du Modèle de convention et, d'un autre côté, dans les articles 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, et 5 de la directive 2011/16 en précisant que « *cette notion de pertinence vraisemblable reflète celle utilisée à l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE tant en raison de la similitude des concepts utilisés que de la référence aux conventions de l'OCDE dans l'exposé des motifs de la proposition de directive du Conseil COM(2009) 29 final, du 2 février 2009, relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ayant conduit à l'adoption de la directive 2011/16* » (point n° 67).
31. La Cour a ensuite considéré que le commentaire de l'article 26 du Modèle de convention, dans sa teneur ayant eu cours durant la période de négociation et d'adoption de la directive 2011/16,



pouvait être compris en ce sens que les renseignements qui sont sollicités de la part de l'Etat requis devaient être définis avec une certaine précision et que ce n'est que par une modification du commentaire du 15 juillet 2014 que le point 8 du commentaire a été complété par un exemple e) qui se rapproche substantiellement de l'hypothèse de l'espèce où les renseignements sollicités par les autorités espagnoles concernent des contrats et les facturations et paiements afférents non précisés, mais qui sont délimités par les critères tenant, premièrement, au fait que les contrats en cause auraient été conclus par l'intimée, deuxièmement, aux années d'imposition concernées par l'enquête des autorités espagnoles et, troisièmement, à leur lien avec le contribuable concerné.

32. Dans la mesure où ces nouvelles indications concernant la précision requise dans la détermination des renseignements sollicités par l'Etat requérant ont été intégrées dans le commentaire du Modèle de convention ensemble avec d'autres points à travers un certain nombre d'amendements au commentaire de l'article 26 à la date du 15 juillet 2014, la Cour a soulevé la question de savoir si, au-delà de leur présentation comme simples précisions de l'interprétation de l'article 26 du Modèle de convention, les différents points, dont celui concernant des renseignements non précisés, mais délimités par certains critères, peuvent effectivement être considérés comme simples concrétisations formulées par écrit par rapport à un texte conventionnel non modifié dont la portée n'est pas altérée ou s'ils ne doivent pas plutôt être qualifiés d'évolutions dans l'interprétation de l'article 26 du Modèle de convention de nature à affecter la portée de cette disposition en raison de leurs incidences sur les droits et obligations des Etats et des personnes concernées par l'échange de renseignements ou y impliquées.
33. Eu égard à cette possible qualification des amendements apportés au commentaire de l'article 26 du Modèle de convention le 15 juillet 2014 comme évolutions dans l'interprétation de cette disposition ayant des incidences sur les droits et obligations des Etats et des personnes concernées par l'échange de renseignements ou y impliquées, la Cour a encore soulevé, en premier lieu, la question spécifique de savoir si une directive proposée en l'année 2009 et adoptée en l'année 2011 peut être interprétée par la suite par renvoi à une version ultérieure du Modèle de convention ayant consacré de telles évolutions nouvelles en matière d'échange de renseignements sur demande et, en deuxième lieu, la question plus générale si le législateur de l'Union peut être considéré dans ce contexte comme ayant valablement délégué à une organisation internationale tierce l'interprétation concrète de dispositions contraignantes de droit de l'Union imposant des obligations aux Etats membres et affectant les droits fondamentaux de personnes concernées.
34. La Cour a en conséquence conclu qu'il existait des doutes valables quant à l'interprétation de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, et de l'article 5 de la directive 2011/16 et du critère en découlant de la pertinence vraisemblable des informations demandées par un Etat membre à un autre Etat membre par rapport à la question de la conformité à ce critère d'une demande d'échange de renseignements, ensemble une décision d'injonction de l'autorité compétente de l'Etat requis y donnant suite, qui sollicitent des renseignements concernant des contrats et les facturations et paiements afférents non précisés mais qui sont délimités par les critères tenant, premièrement, au fait qu'ils auraient été conclus par un détenteur de renseignements identifié, deuxièmement, à leur applicabilité durant les années d'imposition concernées par l'enquête des autorités de l'Etat requérant et, troisièmement, à leurs relations avec le contribuable concerné identifié. La Cour a partant soumis, conformément à l'article 267 TFUE, à la CJUE une deuxième question préjudicielle afférente libellée comme suit :

*« 2. En cas de réponse affirmative à la première question, est-ce que l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, et l'article 5 de la directive 2011/16 doivent être interprétés, le cas échéant en*

*tenant compte du caractère évolutif de l'interprétation de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, en ce sens qu'une demande d'échange, ensemble une décision d'injonction de l'autorité compétente de l'Etat membre requis y donnant suite, satisfont au critère de l'absence d'un défaut manifeste de pertinence vraisemblable dès lors que l'Etat membre requérant indique l'identité du contribuable concerné, la période concernée par l'enquête dans l'Etat membre requérant et l'identité du détenteur des renseignements visés, tout en sollicitant des renseignements concernant des contrats et les facturations et paiements afférents non précisés mais qui sont délimités par les critères tenant, premièrement, au fait qu'ils auraient été conclus par le détenteur de renseignements identifié, deuxièmement, à leur applicabilité durant les années d'imposition concernées par l'enquête des autorités de l'Etat requérant et, troisièmement, à leur lien avec le contribuable concerné identifié ? ».*

35. Dans son arrêt du 6 octobre 2020, la CJUE a rappelé certains des principes déjà énoncés par elle dans l'arrêt BERLIOZ, dont notamment que si l'autorité requérante, qui est maîtresse de l'enquête à l'origine de la demande d'échange d'informations, dispose d'une marge d'appréciation pour évaluer, selon les circonstances de l'affaire, la pertinence vraisemblable des informations demandées, elle ne saurait pour autant demander à l'autorité requise des informations ne présentant aucune pertinence pour cette enquête et que des renseignements sollicités à travers une demande d'échange d'informations de l'autorité requérante visant à faire effectuer une recherche d'informations « *tous azimuts* », telle que visée au considérant 9 de la directive 2011/16, ne sauraient, en tout état de cause, être considérées comme étant vraisemblablement pertinentes au sens de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, de la directive 2011/16.
36. La CJUE a ensuite rappelé que dans l'hypothèse où cette personne a formé un recours contre la décision d'injonction de communication d'informations qui lui a été adressée, la juridiction compétente doit contrôler que la motivation de cette décision et de la demande sur laquelle celle-ci se fonde est suffisante pour établir que les informations en cause n'apparaissent pas, de manière manifeste, dépourvues de toute pertinence vraisemblable eu égard à l'identité du contribuable visé, à celle de la personne détenant ces informations et aux besoins de l'enquête en cause.
37. Par rapport à la circonstance que la décision d'injonction litigieuse, prise ensemble avec la demande des autorités espagnoles, portent sur des contrats, des facturations et des paiements qui ne sont pas identifiés de façon précise, la CJUE a décidé que ladite décision, prise ensemble avec ladite demande, « *porte, sans conteste, sur des informations qui n'apparaissent pas, de manière manifeste, dépourvues de toute pertinence vraisemblable en ce qu'elle vise des contrats, des facturations et des paiements qui ont été conclus ou effectués, pendant la période couverte par l'enquête, par la personne détentrice d'informations à leur sujet et qui présentent un lien avec le contribuable visé par cette enquête* » (point n° 120).
38. La CJUE a tenu à préciser dans ce cadre que, dans la mesure où tant ladite décision d'injonction que la demande des autorités espagnoles sont intervenues au cours de la phase préliminaire de l'enquête effectuée en Espagne, dont l'objet est de recueillir des informations dont l'autorité requérante n'a, par hypothèse, pas une connaissance précise et complète, le fait qu'il apparaît vraisemblable que certaines des informations qui sont visées par la décision d'injonction litigieuse, prise ensemble avec la demande d'échange d'informations sur laquelle elle se fonde, s'avèrent en définitive, au terme de l'enquête menée par l'autorité requérante, non pertinentes à la lumière des résultats de cette enquête, ne saurait impliquer que les informations en cause puissent être considérées comme apparaissant, de manière manifeste, dépourvues de toute pertinence vraisemblable et, dès lors, comme ne répondant pas aux exigences découlant de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, et de l'article 5 de la directive 2011/16.

39. La CJUE a dès lors apporté à la seconde question lui soumise la réponse que « *l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, et l'article 5 de la directive 2011/16, telle que modifiée par la directive 2014/107, doivent être interprétés en ce sens qu'une décision par laquelle l'autorité compétente d'un État membre oblige une personne détentrice d'informations à lui fournir ces informations, en vue de donner suite à une demande d'échange d'informations émanant de l'autorité compétente d'un autre État membre, est à considérer, prise ensemble avec cette demande, comme portant sur des informations qui n'apparaissent pas, de manière manifeste, dépourvues de toute pertinence vraisemblable dès lors qu'elle indique l'identité de la personne détentrice des informations en cause, celle du contribuable qui est visé par l'enquête à l'origine de la demande d'échange d'informations et la période couverte par cette dernière, et qu'elle porte sur des contrats, des facturations et des paiements qui, tout en n'étant pas identifiés de façon précise, sont délimités au moyen de critères tenant, premièrement, au fait qu'ils ont été respectivement conclus ou effectués par la personne détentrice, deuxièmement, à la circonstance qu'ils sont intervenus pendant la période couverte par cette enquête et, troisièmement, à leur lien avec le contribuable visé* ».
40. En premier lieu, au vu des principes énoncés par la CJUE dans son arrêt BERLIOZ et réitérés dans son arrêt du 6 octobre 2020 quant à la nécessité d'un contrôle du bien-fondé d'une décision d'injonction et de l'étendue de ce contrôle restreint, la Cour est tenue, tout comme dans le cadre de l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt BERLIOZ, également en l'espèce de conclure que l'article 3, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la loi du 25 novembre 2014, qui disposait à l'époque de la prise de la décision d'injonction déferée que « *l'administration fiscale compétente vérifie la régularité formelle de la demande d'échange de renseignements. La demande d'échange de renseignements est régulière en la forme si elle contient l'indication de la base juridique et de l'autorité compétente dont émane la demande ainsi que les autres indications prévues par les Conventions et lois* », n'était pas conforme aux articles 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, et 5 de la directive 2011/16 ensemble avec l'article 47 de la Charte, de sorte qu'elle doit en écarter l'application au vu du rang hiérarchique supérieur de ces normes de droit de l'Union par rapport à la loi interne luxembourgeoise en ce qu'elle entend empêcher le directeur, en tant qu'autorité compétente de l'Etat requis, et à sa suite, le cas échéant, le juge administratif, de procéder à tout examen de la validité au fond d'une demande d'échange de renseignements lui adressée.
41. En l'absence de prise de position écrite de la part de l'intimée, l'analyse développée par l'Etat en première instance, suivant laquelle un contrôle que les renseignements demandés n'ont pas été dépourvus de toute pertinence vraisemblable aurait été effectué par le directeur en l'espèce au-delà de la précision quant à un contrôle de la régularité formelle inscrite dans la décision d'injonction déferée, n'a pas été utilement énoncée en instance d'appel. La Cour ne peut dès lors que rejoindre les premiers juges dans leur conclusion que le directeur ne s'est pas, malgré la formulation malencontreuse utilisée dans la décision d'injonction du ... et au vu notamment du fait que celle-ci a été prise postérieurement à l'arrêt BERLIOZ, limité à un contrôle de la seule régularité formelle de la demande d'échange de renseignements des autorités espagnoles, mais s'est également livré à un contrôle de la pertinence vraisemblable des informations ainsi demandées.
42. Quant à la conformité des renseignements demandés à l'intimée à travers les différents points de la décision d'injonction du ... par rapport au critère de la pertinence vraisemblable, le tribunal a reconnu la validité pour l'essentiel des premier, troisième et quatrième points, à savoir la demande de fourniture des contrats conclus par l'intimée avec les sociétés « D » et « E » au sujet des droits de Madame F.C., les copies de toutes les factures émises ou reçues en rapport avec ces contrats et leur mode de recouvrement et leur paiement, ainsi que le détail des comptes

bancaires et des établissements financiers dans lesquels est déposée la trésorerie comptabilisée au bilan.

43. L'intimée n'ayant pas fait déposer de mémoire en réponse, elle n'a pas non plus contesté cette analyse des premiers juges, de manière que la Cour n'a pas été utilement saisie de ces volets de la décision d'injonction déferée.
44. Quant au deuxième point de la décision d'injonction visé essentiellement par l'annulation prononcée par les premiers juges et critiquée par l'Etat – le troisième point n'étant visé que dans la mesure où les renseignements y requis se rapportent aux contrats mentionnés au deuxième point –, à savoir les copies de tout autre contrat au cours des exercices 2011 à 2014 et de tout autre contrat conclu préalablement ou postérieurement, prenant effet au cours des exercices mentionnés relatifs au contribuable visé désigné dans la demande, les premiers juges ont estimé en substance qu'à défaut par les autorités espagnoles d'avoir pu fournir au moins des indices quant à l'existence d'autres contrats vraisemblablement pertinents par rapport au cas d'imposition de Madame F.C., ce point tendrait à voir communiquer, de manière générale et abstraite, tout contrat de toute nature dont l'existence même n'est pas établie mais uniquement soupçonnée par les autorités fiscales espagnoles, de sorte que de telles informations devraient être considérées comme étant étrangères au cas d'imposition visé et partant comme étant dépourvues de la pertinence vraisemblable requise dans le cadre de ce cas d'imposition.
45. Dans son arrêt du 6 octobre 2020, la CJUE a cependant indiqué que de tels renseignements n'apparaissent pas, de manière manifeste, comme étant dépourvus de toute pertinence vraisemblable dès lors que la décision d'injonction, ensemble la demande étrangère de renseignements à sa base, indiquent l'identité du contribuable visé par l'enquête à l'origine de cette demande, la période couverte par cette enquête, l'identité de la personne qui est détentrice d'informations concernant des contrats, des facturations et des paiements conclus, émis, reçus ou effectués pendant cette période, ainsi que la condition d'un lien avec le contribuable en cause.
46. La CJUE infirme partant l'analyse des premiers juges quant à la nécessité pour l'Etat requérant de pouvoir indiquer avec une précision suffisante les documents sollicités dans le cadre d'une demande d'échange de renseignements ou du moins de pouvoir fournir des indices concrets quant à l'existence desdits documents. Elle confirme partant qu'une demande d'échange suffit à l'exigence de ne pas porter sur des renseignements qui apparaîtraient comme étant manifestement dépourvus de toute pertinence vraisemblable même si elle ne désigne pas précisément les renseignements ou documents requis, dès lors qu'ils se trouvent circonscrits et délimités en nombre par les trois éléments communs d'avoir été conclus, effectués ou reçus par le détenteur de renseignements, de porter sur la période concernée par l'enquête menée par l'autorité compétente de l'Etat requérant et de présenter un lien suffisant au contribuable visé par ladite enquête.
47. Alors même que la CJUE n'a pas autrement pris position sur la question soulevée par la Cour de savoir si la modification du commentaire de l'article 26 du Modèle de convention du 15 juillet 2014 concernant la précision des renseignements demandés s'analyse par rapport à la directive 2011/16 en une simple précision de l'interprétation ou en une évolution dans l'interprétation de l'article 26 du Modèle de convention et partant de la directive 2011/16, ensemble les conséquences découlant d'une telle qualification, la Cour est tenue de suivre l'interprétation des articles 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, et 5 de la directive 2011/16 retenue par la CJUE et de l'appliquer au litige lui soumis.

48. Partant, la demande en cause des autorités espagnoles et la décision d'injonction du ... prise à sa suite suffisent aux exigences précisées par la CJUE. En effet, la finalité fiscale indiquée dans la demande consiste clairement en la détermination des revenus mondiaux de Madame F.C. pour la période visée des années 2011 à 2014. En outre, la demande désigne Madame F.C. comme contribuable visée par l'enquête en cours en Espagne. Finalement, elle circonscrit les renseignements en cause visés comme étant constitués par des contrats, factures ou paiements conclus, reçus ou effectués par l'intimée et présentant un lien avec l'activité d'... de Madame F.C. durant la même période. Ces indications doivent dès lors être considérées comme suffisantes par rapport à la finalité fiscale avancée pour faire admettre que des contrats, factures et paiements conclus, émis, perçus ou effectués par l'intimée qui ne sont certes pas précisément identifiés mais délimités par la caractéristique du lien avec l'activité artistique de Madame F.C. au titre des années 2011 à 2014 s'analysent en des renseignements qui n'apparaissent pas comme étant manifestement dépourvus de toute pertinence vraisemblable à l'égard de la finalité d'établir les revenus mondiaux de Madame F.C. durant les années 2011 à 2014.
49. Il découle de l'ensemble de ces développements que c'est à mauvais escient que les premiers juges ont annulé partiellement la décision d'injonction du ... au vu de la conformité de l'ensemble des renseignements y requis aux exigences des articles 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, et 5 de la directive 2011/16, tels qu'interprétés par la CJUE, de manière que l'appel étatique, dont les moyens ont été limités au fond du litige, est justifié et que le jugement entrepris encourt la réformation partielle en ce sens que le recours subsidiaire en annulation dirigé contre la décision d'injonction du ... est à rejeter comme étant non justifié.
50. Au vu des éléments d'interprétation liées aux questions relatives à la recevabilité du recours et au fond du litige, ainsi que des solutions afférentes, il y a lieu de faire masse des dépens des deux instances et de les imposer à raison d'une moitié à l'intimée et de l'autre moitié à l'Etat.

## PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,  
statuant sur renvoi préjudiciel devant la Cour de Justice de l'Union européenne,  
vidant l'arrêt du 14 mars 2019,

confirme le jugement entrepris du 26 juin 2018 dans la mesure où le tribunal s'est déclaré incompétent pour connaître du recours principal en réformation mais a reçu le recours subsidiaire en annulation en la forme,

déclare l'appel de l'Etat justifié,

partant, réforme partiellement ledit jugement en ce sens que le recours subsidiaire en annulation dirigé contre la décision d'injonction du ... est à rejeter comme étant non justifié et que l'intimée en est à débouter,

fait masse des dépens des deux instances et les impose à raison d'une moitié à l'intimée et de l'autre moitié à l'Etat.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 12 janvier 2021 au local ordinaire des audiences de la Cour par le président, en présence du greffier assumé de la Cour ....

s. ...

s. DELAPORTE

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 12 janvier 2021

Le greffier de la Cour administrative