

## COUR ADMINISTRATIVE

**Numéro du rôle : 41487Ca**  
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° 39888 du rôle)**  
**dans un litige l'opposant à**  
**la société B , Luxembourg,**  
**la société C , Luxembourg,**  
**la société D , Luxembourg, ainsi qu'à**  
**Madame F.C., ... (Espagne),**  
**en présence de la banque A , ...,**  
**en matière d'échange de renseignements**

---

Revu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 41487C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 24 juillet 2018 par Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, sur base d'un mandat afférent lui délivré 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° 39888), par lequel ledit tribunal a statué par rapport au recours introduit par

1. 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 fonctions,
2. la société d'investissement à capital variable organisée sous la forme anonyme, ayant le statut de fonds d'investissement spécialisé d'après la loi modifiée du 13 février 2007 relative aux fonds d'investissement spécialisés, C , 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 directeurs en fonctions,

3. la société à responsabilité limitée D , 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
4. Madame F.C., née ... à ... (...), de nationalité ... et demeurant à E-... ..., ...  
(Espagne), ...,

et tendant à la réformation sinon à l'annulation d'une décision prise par le directeur de l'administration des Contributions directes le ... en matière d'échange de renseignements, le tribunal s'étant déclaré incompétent pour connaître du recours principal en réformation, ayant reçu le recours subsidiaire en annulation en la forme et l'ayant déclaré partiellement justifié, de manière à avoir annulé la décision directoriale du ... dans la mesure où elle enjoignait à la banque A de fournir certains renseignements considérés comme dépourvus de toute pertinence vraisemblable ;

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 deux 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 banque A de lui fournir, pour le 5 juillet 2017 au plus tard, certains renseignements concernant Madame F.C., ladite injonction étant libellée comme suit :

*« (...) En date du 16 mars 2017, 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 du Protocole 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 ... en Colombie, ayant son adresse à ... .., Espagne.*

*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 5 juillet 2017 au plus tard :*

*Veillez fournir le(s) titulaire(s) actuel(s) du compte bancaire ...*

*Veillez fournir les noms de la (des) personne(s) étant autorisée(s) à effectuer des opérations sur le compte bancaire ...*

*Veillez fournir le nom de la (des) personne(s) ayant ouvert le compte ... même si la date d'ouverture ne se situe pas dans la période visée par la présente décision d'injonction.*

*Veillez fournir les relevés bancaires du compte ... pour la période visée.*

*Veillez indiquer les bénéficiaires effectifs du compte ....*

*Veillez indiquer si le compte ... a été ouvert après le 31 décembre 2014. Dans l'affirmative, veuillez préciser si les fonds proviennent d'un autre compte ouvert auprès de votre établissement et fournir, le cas échéant, les relevés de cet autre compte pour la période visée.*

*Veillez identifier et fournir les relevés de tout actif financier maintenu par Madame F.C. pour la société « D », la société « B » ou toute autre société contrôlée par Madame F.C. pour la période visée.*

*Veillez identifier et fournir les relevés des actifs financiers où Madame F.C. apparaît comme bénéficiaire effectif pour la période visée.*

*Veillez fournir copie de tous les documents pertinents relatifs aux tirets précédents.*

*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, les sociétés B , C , D , ainsi que Madame F.C. introduisirent un recours tendant à la réformation sinon à l'annulation de ladite décision du ... prise par le directeur.
3. Par requête séparée déposée le même jour, inscrite sous le numéro 39889 du rôle, elles introduisirent encore une demande en institution d'un sursis à exécution, sinon d'une mesure de

sauvegarde par rapport à la décision du directeur du ... , en attendant que le tribunal administratif statuât sur le mérite de leur recours au fond, laquelle 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. Par contre, il reçut le recours subsidiaire en annulation en la forme et le déclara partiellement justifié, de manière à annuler la décision directoriale du ... dans la mesure où elle enjoignait à la banque A de fournir certains renseignements qu'il considérait comme dépourvus de toute pertinence vraisemblable.
5. 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 disposait dans sa teneur initiale d'avant la loi modificative du 1<sup>er</sup> mars 2019 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 excluait 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 fonda cette solution sur sa conclusion que l'article 6 de la loi du 25 novembre 2014 n'était 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. 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. 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*

7. 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 les parties intimées. 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.
8. 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 16 juin 2017, 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 16 juin 2017 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.

9. 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 deux différences essentielles qui singularisent 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.
10. La Cour a ainsi relevé en premier lieu 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, les parties intimées ont 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 que le tiers détenteur se voie infliger, au second stade de la procédure, une sanction administrative pour non-respect de l'injonction.
11. 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 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.
12. En deuxième lieu, la Cour a souligné que dans l'affaire BERLIOZ, la partie recourante avait essentiellement la qualité de tiers détenteur des renseignements sollicités par l'autorité d'un autre Etat membre et qu'elle s'était vu personnellement infliger une sanction administrative suite au non-respect de la décision d'injonction. En tant que destinataire direct de la décision lui infligeant la sanction et en raison du grief découlant pour elle de cette décision, elle était admise à former contre la décision de sanction un recours contentieux dans le cadre duquel s'est alors posée la question de la nécessité de voir contrôler la validité de la décision d'injonction découlant de l'article 47 de la Charte.

13. Par contre, en l'espèce, les parties intimées agissent en d'autres qualités. Madame F.C. revêt en effet la qualité de contribuable directement visée par l'enquête en cours des autorités espagnoles. Les sociétés B , C et D ont à l'égard de la décision directoriale déferée du ... , adressée à la banque A en tant que tiers détenteur, la qualité de personnes tierces dont des données à caractère personnel, voire des éléments de la vie privée sont susceptibles d'être divulgués en cas d'exécution de la décision d'injonction par la banque A et de la continuation de ces renseignements aux autorités espagnoles. La Cour a ajouté que les parties intimées ne seraient *a priori* pas admissibles à former un recours contre une décision prononçant une sanction administrative, étant donné qu'elles n'en seraient pas les destinataires et que la sanction n'affecterait pas directement leur situation personnelle.
14. La Cour en a déduit qu'également la différence de qualités des parties recourantes dans le cadre de l'arrêt BERLIOZ par rapport au litige sous examen entraîne que les enseignements de l'arrêt BERLIOZ concernant l'interprétation de l'article 47 de la Charte ne peuvent pas être transposés tels quels à la situation de l'espèce.
15. Par rapport à la question qui se pose dès lors en l'espèce, en l'occurrence celle de savoir si le contribuable concerné, le tiers détenteur et le tiers concerné peuvent se prévaloir de manière parallèle ou différenciée, suivant leur cas précis, d'une atteinte à un droit fondamental et partant d'un droit à un recours effectif en conséquence, la Cour a 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, par les parties intimées, 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.
16. 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, de telles obligations positives ayant déjà été reconnues par la Cour EDH en faveur du contribuable concerné, faisant l'objet d'une enquête fiscale par l'Etat requérant, et d'une personne tierce, dont des documents et informations concernant certaines de ses opérations économiques ont été obtenus auprès d'un détenteur de renseignements et continués aux autorités d'un autre Etat.
17. 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, 8 et 52, paragraphe 1, de la Charte, soit à eux seuls, soit en combinaison avec l'article 47 de la Charte, en ce sens que la décision directoriale du ... portant injonction à la banque A de lui fournir, en vue d'un échange de renseignements avec les autorités espagnoles, les

renseignements précités concernant des opérations financières et la situation patrimoniale à la fois de Madame F.C. en tant que contribuable concernée et des sociétés B , C , D , en tant que personnes tierces, doit être qualifiée comme ingérence étatique dans leur vie privée respective 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, dans sa teneur initiale, 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.

18. La Cour a en conséquence demandé à la CJUE de statuer, à titre préjudiciel, sur une première question d'interprétation des traités libellée comme suit :
19. *« 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 contribuable visé par l'enquête dans l'Etat membre requérant et d'une tierce personne concernée, contre une décision à travers laquelle l'autorité compétente de cet Etat membre oblige un détenteur de renseignements à lui fournir des informations en vue de donner suite à une demande d'échange de renseignements émanant d'un autre Etat membre ? ».*
20. Dans son arrêt du 6 octobre 2020, la CJUE a rappelé que l'article 47 de la Charte reconnaît le droit à un recours effectif et que les articles 7 et 8 de la Charte consacrent, le premier, le droit au respect de la vie privée et, le second, le droit à la protection des données à caractère personnel, mais qu'aucun de ces trois droits fondamentaux ne constitue une prérogative absolue, chacun d'entre eux devant, en effet, être pris en considération par rapport à sa fonction dans la société. Elle a également rappelé que l'article 52, paragraphe 1, de la Charte prévoit que des limitations peuvent être apportées à l'exercice des droits et des libertés garantis par celle-ci à condition, premièrement, que ces limitations soient prévues par la loi, deuxièmement, qu'elles respectent le contenu essentiel des droits et des libertés en cause, et, troisièmement, que, dans le respect du principe de proportionnalité, elles soient nécessaires et répondent effectivement à des objectifs d'intérêt général reconnus par l'Union ou au besoin de protection des droits et des libertés d'autrui.
21. Concernant plus précisément la question du droit à un recours effectif dans le chef du **contribuable visé par l'enquête à l'origine de la décision d'injonction de communication d'informations**, la CJUE a reconnu que cette personne est titulaire, d'une part, du droit au respect de la vie privée garanti par l'article 7 de la Charte et, d'autre part, du droit à la protection des données à caractère personnel garanti par l'article 8, paragraphe 1, de la Charte. La CJUE a également admis que la communication d'informations relatives à une personne physique identifiée ou identifiable à un tiers, y compris à une autorité publique, ainsi que la mesure qui impose ou permet cette communication, sont, sans préjudice de leur éventuelle justification, constitutives d'ingérences dans le droit de cette personne au respect de sa vie privée ainsi que dans son droit à la protection des données à caractère personnel la concernant, indépendamment du point de savoir si ces informations présentent un caractère sensible ou non et quelle que soit leur utilisation ultérieure, sauf si ladite communication intervient dans le respect des

dispositions du droit de l'Union et, le cas échéant, des dispositions du droit interne prévues à cet effet. Ainsi, d'après la CJUE, la communication à l'autorité nationale compétente d'informations relatives à une personne physique identifiée ou identifiable, telles que les informations sollicitées dans le cadre de la décision d'injonction du ... , et la mesure qui impose cette communication sont susceptibles de violer le droit au respect de la vie privée de la personne en cause ainsi que son droit à la protection des données à caractère personnel. La CJUE en a déduit qu'un contribuable visé par l'enquête dans l'Etat requérant à l'origine de la décision d'injonction de communication d'informations émise par l'autorité compétente de l'Etat requis doit *a priori* 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 celle du ... .

22. D'un autre côté, la CJUE a rappelé que l'article 52, paragraphe 1, de la Charte permet de limiter l'exercice de ce droit, notamment, à condition que soit préservé le contenu essentiel du droit à un recours effectif incluant, 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 et, à cette fin, pour examiner toutes les questions de droit et de fait pertinentes pour résoudre le litige dont il se trouve saisi. Selon la CJUE, ladite exigence n'implique pas, en tant que telle, que le titulaire de ce droit dispose d'une voie de recours directe ayant pour objet, à titre principal, de mettre en cause une mesure donnée, pour autant qu'il existe par ailleurs, devant les différentes juridictions nationales compétentes, une ou plusieurs voies de recours lui permettant d'obtenir, à titre incident, un contrôle juridictionnel de cette mesure assurant le respect des droits et des libertés que le droit de l'Union lui garantit, sans devoir s'exposer à cette fin au risque de se voir infliger une sanction en cas de non-respect de la mesure en cause. Elle a insisté à cet égard sur la différence de situation du contribuable visé par l'enquête par rapport à celle de la personne détentrice d'informations qui, en l'absence de possibilité de former un recours direct contre une décision d'injonction qui lui est adressée, serait privée de toute protection juridictionnelle effective.
23. La CJUE a ensuite considéré qu'une décision d'injonction de communication d'informations intervient dans le cadre de la phase préliminaire de l'enquête visant le contribuable en cause, au cours de laquelle sont recueillies des informations relatives à la situation fiscale de ce contribuable et qui ne revêt pas un caractère contradictoire, et que seule la phase ultérieure de ladite enquête, qui s'ouvre par l'envoi d'une proposition de rectification ou de redressement au contribuable visé, d'une part, revêt un caractère contradictoire impliquant de permettre à ce contribuable d'exercer son droit d'être entendu et, d'autre part, est susceptible de déboucher sur une décision de rectification ou de redressement adressée audit contribuable. La CJUE a alors retenu que ce serait cette décision de rectification ou de redressement qui constituerait un acte à l'égard duquel le contribuable visé doit disposer d'un droit de recours effectif supposant que le tribunal saisi du litige afférent soit compétent pour examiner toutes les questions de droit et de fait pertinentes pour résoudre ce litige et, en particulier, pour vérifier que les preuves sur lesquelles se fonde cet acte n'ont pas été obtenues ou utilisées en violation des droits et des libertés garantis à l'intéressé par le droit de l'Union, de sorte que l'article 6 de la loi du 25 novembre 2014 devrait être considéré comme ne portant pas atteinte au contenu essentiel du droit à un recours effectif garanti au contribuable visé.
24. Plus loin, la CJUE a encore confirmé que l'objectif de la directive 2011/16 de contribuer à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales, en renforçant la coopération entre les autorités nationales compétentes en ce domaine, constitue un objectif d'intérêt général reconnu par l'Union, au sens de l'article 52, paragraphe 1, de la Charte, et que l'intérêt attaché à l'efficacité et à la rapidité de cette coopération justifie qu'une législation nationale excluant qu'un recours direct puisse être formé contre une décision d'injonction par le contribuable visé



par l'enquête à l'origine de la demande d'échange d'informations ayant conduit l'autorité nationale compétente à adopter cette décision, est propre à réaliser l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales poursuivi par la directive 2011/16 et nécessaire à la réalisation de cet objectif. En outre, d'après la CJUE, une telle législation n'apparaît pas comme disproportionnée au vu de l'absence d'obligation juridique imposée au contribuable concerné et de la possibilité pour lui de contester cette décision à titre incident, dans le cadre d'un recours contre une décision ultérieure de rectification ou de redressement.

25. Quant à la question d'un droit à un recours effectif dans le chef de **tierces personnes concernées**, la CJUE a pareillement confirmé qu'elles peuvent se prévaloir de la protection dont toute personne physique ou morale jouit, en vertu du principe général du droit de l'Union les protégeant contre des interventions arbitraires ou disproportionnées de la puissance publique dans leur sphère d'activité privée, même si la communication à une autorité publique d'informations juridiques, bancaires, financières ou, plus largement, économiques les concernant ne peut en aucun cas être considérée comme touchant au cœur de cette activité, de sorte qu'elles doivent se voir reconnaître le bénéfice du droit à un recours effectif en présence d'une décision d'injonction de communication d'informations qui pourrait violer leur droit à cette protection.
26. Par rapport à la question de savoir si l'exercice du droit à un recours effectif garanti aux tierces personnes concernées par les informations en cause peut être limité de telle sorte que celles-ci ne puissent pas former un recours direct à l'encontre d'une décision d'injonction tout en respectant ce faisant le contenu essentiel du droit à un recours effectif, la CJUE a de nouveau insisté sur la différence de situation des tiers concernés par rapport au détenteur de renseignements. Elle a ensuite jugé que la possibilité, pour un justiciable donné, d'agir en justice aux fins de faire constater la violation des droits qui lui sont garantis par le droit de l'Union et d'obtenir la réparation du préjudice que lui a causé cette violation assure une protection juridictionnelle effective à ce justiciable, dès lors que le tribunal saisi du litige dispose de la possibilité de contrôler l'acte ou la mesure qui est à l'origine de ladite violation et dudit préjudice. La CJUE a ainsi conclu que le respect du contenu essentiel du droit à un recours effectif n'exige pas que des justiciables, tels que les tierces personnes qui sont concernées par les informations en cause, sans toutefois être soumises à une obligation juridique de communiquer ces informations ni, partant, à un risque de se voir infliger une sanction en cas de non-respect d'une telle obligation juridique, aient, par ailleurs, la possibilité de former un recours direct contre la décision d'injonction de communication desdites informations.
27. 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 ne s'oppose pas à ce qu'une telle législation exclue qu'une telle décision puisse faire l'objet de recours formés par le contribuable qui est visé, dans cet autre État membre, par l'enquête à l'origine de ladite demande, ainsi que par des tierces personnes concernées par les informations en cause »*.
28. Il est incontesté que les sociétés B, C, D revêtent en l'espèce la qualité de personnes tierces dont des données à caractère personnel, voire des éléments de la vie privée sont susceptibles d'être divulgués en cas d'exécution de la décision d'injonction par la banque A.
29. Etant donné que la CJUE a confirmé que les personnes tierces concernées ne tirent pas des dispositions des articles 7, 8, 47 et 52, paragraphe 1, de la Charte un droit à un recours effectif direct à l'encontre d'une décision d'injonction imposant à un détenteur de fournir des renseignements comportant des informations relevant de leur sphère d'activité privée, la validité de l'article 6, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la loi du 25 novembre 2014, en ce qu'il exclut dans leur chef

l'exercice d'un recours direct contre une décision d'injonction, n'est pas affectée par ces dispositions du droit de l'Union et son application en l'espèce doit emporter que le recours des sociétés B , C , D est à déclarer irrecevable.

30. En ce qui concerne par contre la situation de Madame F.C., en sa qualité de contribuable visée par l'enquête des autorités espagnoles ayant donné lieu à la procédure d'échange de renseignements en cause, la Cour se doit de constater que la CJUE a entrevu la possibilité d'un recours juridictionnel incident devant être ouvert en faveur du contribuable concerné, afin de lui permettre de faire procéder à un contrôle incident de la validité de la procédure d'échange de renseignements, à l'égard d'une décision de rectification ou de redressement prise à son égard à l'issue de l'enquête dans l'Etat requérant en étayant le principe ainsi énoncé par un renvoi par analogie à son arrêt du 17 décembre 2015 (WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, points 87 à 89).
31. Or, la Cour relève que ce dernier arrêt porte sur la matière de la TVA qui représente un impôt harmonisé au niveau de l'Union européenne, de manière que les actes adoptés par les autorités des Etats membres en cette matière constituent une mise en œuvre du droit de l'Union entraînant l'application de la Charte au vœu de son article 51, paragraphe 1 (point 67 de l'arrêt du 17 décembre 2015). Par contre, la procédure d'échange de renseignements en cause en l'espèce a été engagée entre les autorités espagnoles et luxembourgeoises en matière d'impôt sur le revenu, impôt qui fait partie des impôts directs qui, en l'état actuel du droit de l'Union, relèvent de la sphère de compétence propre des Etats membres, sous la seule réserve du respect des dispositions des traités et des différentes directives spécifiques adoptées en la matière, de sorte que l'exercice de cette compétence nationale par les Etats membres à travers la fixation de redressements ou de rectifications d'impositions dans le cadre de l'application de leur législation nationale en matière d'impôts directs ne devrait en principe pas s'analyser en une mise en œuvre du droit de l'Union européenne de nature à déclencher l'application du droit à un recours effectif prévu par l'article 47 de la Charte.
32. La solution adoptée par la CJUE et la motivation afférente doivent être considérées par contre au vu du renvoi effectué par la CJUE à son arrêt du 22 octobre 2013 (Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678) distinguant entre la phase d'enquête et la phase contradictoire dans le cadre des procédures de contrôle fiscal. Dans cette logique, ce n'est pas l'exercice, par un Etat membre, de sa compétence nationale de la soumission d'une personne à ses impôts directs qui s'analyse en une mise en œuvre du droit de l'Union, mais c'est plutôt le fait par cet Etat membre de recourir, dans le cadre d'une procédure d'enquête ou d'imposition interne en matière d'impôts directs, à la procédure de l'échange de renseignements sur demande régie par la directive 2011/16 qui déclenche dans son chef l'obligation découlant des articles 47 et 52, paragraphe 1, de la Charte de prévoir contre le résultat final de la procédure d'enquête ou d'imposition consistant en une imposition initiale ou modificative à charge du contribuable visé – imposition dans le cadre de laquelle les informations obtenues dans le cadre de l'échange de renseignements auront par hypothèse conflué afin de déterminer les bases d'imposition – à celui-ci la possibilité d'exercer contre cette imposition une voie de recours dans le cadre de laquelle il pourra, du moins de manière incidente, développer des moyens afin de faire contrôler, par le juge saisi de cette voie de recours, la validité de la procédure d'échange de renseignements et partant la légalité de l'obtention des renseignements de la part de l'autorité compétente de l'Etat membre requis dans le cadre de cette procédure. L'arrêt de la CJUE devra partant être lu en ce sens que les articles 47 et 52, paragraphe 1, de la Charte imposent une obligation systématique à chaque Etat membre en sa qualité d'Etat requérant engageant une procédure d'échange de renseignements sur demande avec un autre Etat membre d'ouvrir une voie de recours ainsi définie à l'encontre d'une telle « *décision de rectification ou de redressement adressée audit contribuable* ».

33. Néanmoins, pour la Cour, il n'en reste pas moins qu'un recours incident contre l'acte final d'imposition présente pour le contribuable visé par une enquête de l'Etat requérant et une demande d'échange de renseignements de la part de ce dernier nécessairement des garanties procédurales moindres qu'un recours direct contre la décision de l'autorité compétente de l'Etat membre requis de donner suite à cette demande et d'imposer au détenteur sur son territoire de communiquer les renseignements sollicités, la révélation des informations protégées aux autorités des deux Etats membres ayant eu lieu en fait bien antérieurement. Il incombe cependant à la Cour de suivre l'interprétation des dispositions de droit de l'Union pertinentes découlant de l'arrêt du 6 octobre 2020.
34. La Cour constate que dans son mémoire supplémentaire, l'Etat conclut certes à l'absence d'une obligation dans son chef d'ouvrir une voie de recours à Madame F.C. en sa qualité de contribuable visée par l'enquête en cours de la part des autorités espagnoles et sur la nécessité pour elle de contester en Espagne la décision de redressement définitive « *en soulevant le cas échéant, et par voie incidente, l'opportunité choisie des autorités fiscales étrangères de soumettre à l'autorité nationale luxembourgeoise une demande d'échange de renseignements* ». Il ne souffle par contre mot sur la possibilité effective pour Madame F.C. d'introduire une telle voie de recours conformément au droit espagnol.
35. D'un autre côté, Madame F.C., à défaut de prise de position de la part des parties intimées suite à l'arrêt du 6 octobre 2020, n'avance pas non plus qu'elle n'aurait en réalité en Espagne aucun accès à une voie de recours, lui permettant de contester la validité de l'échange de renseignements découlant de la demande des autorités espagnoles du 16 mars 2017 et de la décision d'injonction déferée du ... , à l'encontre d'une telle « *décision de rectification ou de redressement adressée audit contribuable* » émise à son encontre par les autorités espagnoles à l'issue de leur enquête et que l'exercice utile de son droit à un recours effectif ne lui serait partant pas garanti en Espagne, entraînant qu'un recours devrait quand même lui être rendu possible au Luxembourg sous peine de la priver entièrement du droit à un recours effectif lui garanti par l'article 47 de la Charte.
36. Dans ces conditions, la Cour est amenée à conclure que Madame F.C. ne tire pas des dispositions des articles 7, 8, 47 et 52, paragraphe 1, de la Charte un droit à un recours effectif direct à l'encontre d'une décision d'injonction de l'autorité compétente luxembourgeoise imposant à un détenteur de fournir des renseignements comportant des informations relevant de sa sphère d'activité privée. En conséquence, la validité de l'article 6, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la loi du 25 novembre 2014, en ce qu'il exclut dans son chef l'exercice d'un recours direct contre une décision d'injonction la désignant comme contribuable concernée, n'est pas affectée par ces dispositions du droit de l'Union et son application en l'espèce doit emporter que le recours de Madame F.C. est à son tour à déclarer irrecevable.
37. Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que c'est à mauvais escient que le tribunal a reçu le recours subsidiaire en annulation en la forme et qu'il a procédé à l'examen du fond du litige. L'appel étatique est partant à déclarer justifié et le jugement encourt la réformation en ce sens que le recours subsidiaire est partant à déclarer irrecevable. Les parties intimées sont à condamner aux dépens des deux instances.

## 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,  
déclare l'appel de l'Etat justifié,

partant, par réformation du jugement entrepris du 26 juin 2018, déclare le recours subsidiaire en annulation des parties intimées irrecevable,

condamne les parties intimées aux dépens des deux instances.

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