

Audience publique du 29 avril 2020

Recours formé par
Monsieur ..., ... (Pays-Bas),
contre des décisions du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 42558 du rôle et déposée le 27 mars 2019 au greffe du tribunal administratif par la société Loyens & Loeff Luxembourg SARL, inscrite au barreau de Luxembourg, établie et ayant son siège social à L-2540 Luxembourg, 18-20, rue Edward Steichen, immatriculée au registre de commerce et des sociétés sous le numéro B 174248, représentée dans la présente procédure par Maître Véronique Hoffeld, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à ... (Pays-Bas), tendant à l'annulation sinon à la réformation d'une décision d'injonction émise en date du 9 novembre 2018 par le directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements, sinon de la décision d'injonction du 5 novembre 2018 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 25 avril 2019 ;

Vu le mémoire en réplique de Maître Véronique Hoffeld déposé au greffe du tribunal administratif le 23 mai 2019 pour compte de Monsieur ..., préqualifié ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions déferées ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Anne Klethi, en remplacement de Maître Véronique Hoffeld et Monsieur le délégué du gouvernement Steve Collart en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 4 mars 2020.

Par un courrier du 9 novembre 2018, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », adressa à la ..., ci-après désignée par « la ... », une décision d'injonction en vertu de loi modifiée du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale, ci-après dénommée « la loi du 25 novembre 2014 », avec prière de fournir, pour la période du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2017, des renseignements et documents suite à une demande d'échange de renseignements du 18 octobre 2018 de la part de l'autorité compétente néerlandaise en vertu 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/UE, 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 et en vertu de la Convention fiscale entre le Luxembourg et les Pays-Bas du 8 mai 1968 modifiée par la loi du 31 mars 2010 portant

approbation du Protocole et de l'échange de lettres y relatif, ci-après désignée par « la Convention ». La décision d'injonction est libellée comme suit :

« En date du 18 octobre 2018, l'autorité compétente de l'administration fiscale néerlandaise nous a transmis une demande de renseignements en vertu de la convention fiscale entre le Luxembourg et les Pays-Bas du 8 mai 1968 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 et a exclu l'absence manifeste de pertinence vraisemblable.

Les personnes physiques et morales concernées par la demande sont reprises sur le relevé annexé à la présente décision d'injonction. Veuillez noter que ces personnes sont soit de nationalité néerlandaise ou bien résidants aux Pays-Bas.

Je vous prie de bien vouloir nous fournir, pour la période du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2017, les renseignements et documents suivant pour le 21 décembre 2018 au plus tard.

- *Veuillez indiquer si la personne mentionnée a eu une relation d'affaires avec la ... Luxembourg à un moment donné au cours de la période visée. Dans l'affirmative, veuillez indiquer le nom complet et le détail de l'adresse de la personne mentionnée, ainsi que la nature de la relation d'affaires (comptes bancaires, cartes de crédit, compte de dépôt, comptes de titres, etc).*

En cas de réponse affirmative à la première question ci-dessus, veuillez répondre aux tirets suivants pour chaque compte identifié :

- *Veuillez fournir le(s) numéro(s) IBAN du (des) compte(s) bancaire(s), ainsi que le(s) numéro(s) du (des) carte(s) bancaire(s).*
- *Veuillez fournir le nom complet et le détail de l'adresse du (des) titulaire(s) des comptes.*
- *Veuillez fournir le nom complet et le détail de l'adresse de la (des) personne(s) étant autorisée(s) à effectuer des opérations sur ce(s) compte(s).*
- *En cas de personne morale, veuillez fournir toutes les informations sur l'identité des bénéficiaires économiques. Prière de préciser le nom complet et le détail de l'adresse du bénéficiaire économique.*
- *Veuillez fournir les coordonnées de contact de ce(s) compte(s), tel que courrier domicilié, adresse de correspondance, nom complet de la personne de contact, etc.*
- *Veuillez indiquer le nom complet et l'adresse de la (des) personne(s) ayant ouvert le(s) compte(s), ainsi que la date de l'ouverture du compte même si cette date ne se situe pas dans la période visée par la présente décision d'injonction. Prière de fournir une copie du formulaire de l'ouverture du (des) compte(s), ainsi que les documents d'identification.*
- *En cas de clôture du (des) compte(s), veuillez fournir les documents y associés.*
- *Veuillez fournir les soldes de ce(s) compte(s) au 1^{er} janvier de chaque année de la période visée, ainsi que le solde au 31 décembre 2017.*

- *Veillez fournir une liste des transactions effectuées via ce(s) compte(s) pour la période du 1^{er} janvier 2013 au 31 décembre 2017.*
- *Veillez fournir les relevés bancaires de ce(s) compte(s) 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 (...).

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 27 mars 2019, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant principalement à la l'annulation, sinon subsidiairement à la réformation (i) de ladite décision d'injonction du 9 novembre 2018, et (ii) à titre subsidiaire, en cas d'annulation de la décision d'injonction du 9 novembre 2018, d'une décision d'injonction du directeur du 5 novembre 2018 celle-ci ayant été annulée et remplacée par la décision d'injonction du 9 novembre 2018.

A l'appui de son recours, Monsieur ... déclare que l'administration des Contributions directes aurait émis la demande de renseignements le 9 novembre 2018, remplaçant une décision d'injonction antérieure du 5 novembre 2018 qui, elle, ne serait pas à sa disposition, à la suite d'une demande afférente des autorités néerlandaises du 18 octobre 2018 et que la demande viserait à déterminer pour la période du 1^{er} janvier 2011 ou 2013 au 31 décembre 2017 si plusieurs personnes de nationalité néerlandaise ou résidant aux Pays-Bas et reprises sur un relevé annexé à la décision litigieuse, relevé qui ne serait toutefois pas non plus en sa possession, ont une relation d'affaires avec la ..., et dans l'affirmative de fournir le nom complet et le détail de l'adresse de ces personnes, de même que les détails des décomptes concernés, pour conclure qu'il s'agirait d'une demande d'échange d'information portant sur un groupe de contribuables.

A défaut d'avoir accès à la demande initiale et au vu de la mention très succincte du contrôle de la pertinence vraisemblable dans la nouvelle décision du 9 novembre 2018, Monsieur ... conclut qu'aucune explication quant à la détermination du groupe de personnes visées ne figurerait dans les informations mises à disposition dans le cadre de ladite décision.

Pour ce qui est la recevabilité du recours, Monsieur ... fait valoir que si l'article 6 de la loi du 25 novembre 2014, en sa version antérieure à la modification y apportée par la loi du 1^{er} mars 2019, interdisait expressément l'exercice d'un recours contre une décision d'injonction, dans sa version modifiée, l'article 6 de ladite loi organiserait à présent un recours en réformation, mais uniquement en faveur du détenteur supposé des renseignements auquel la décision d'injonction est envoyée. Monsieur ... estime que cela n'exclurait toutefois nullement le droit pour le contribuable visé d'exercer également un recours, sa conclusion se fondant tant sur les travaux parlementaires à la base de la loi du 1^{er} mars 2019 portant modification 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 1^{er} mars 2019 », que sur le droit européen.

Il fait plus particulièrement valoir qu'il se dégageraient des travaux parlementaires que le législateur n'aurait renoncé à organiser le recours au profit du contribuable visé qu'en raison

de difficultés pratiques relevées par le Conseil d'Etat, qui aurait, en effet, dans son avis complémentaire du 22 janvier 2019 considéré qu'un tel recours n'offrait pas les garanties d'un recours effectif au sens de l'article 13 la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH) en relevant « *la difficulté qu'il y a à organiser le recours des tiers concernés* ». Or, l'absence de règle concernant l'introduction d'un recours par le contribuable visé dans le cadre spécifique de l'échange de renseignements n'empêcherait toutefois, d'après le requérant, nullement les règles de droit commun à s'appliquer.

S'agissant de la référence faite par lui au droit européen, le requérant fait valoir qu'il ressortirait d'une jurisprudence constante que l'article 6 de la loi du 25 novembre 2014, avant sa modification intervenue en 2019, n'est pas conforme à l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union Européenne, ci-après désignée par « la Charte », et que le tribunal, tenu d'assurer la protection juridique des contribuables découlant de l'effet direct de l'article 47 de la Charte en tant que norme d'un rang hiérarchique supérieur à la loi luxembourgeoise, devrait laisser inappliquée toute disposition contraire de la loi nationale qu'elle soit antérieure ou postérieure à la disposition communautaire et partant laisser inappliquées les limitations procédurales prévues par l'article 6 de la loi du 25 novembre 2014 au profit de la voie de recours de droit commun prévue à l'article 2, paragraphe 1^{er}, de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après désignée par « la loi du 7 novembre 1996 ».

Il aurait également été retenu par la jurisprudence qu'une décision d'injonction prise en vertu de la directive 2011/16 devrait être considérée comme mettant en œuvre le droit de l'Union Européenne, de sorte que les principes ainsi invoqués et dégagés par la jurisprudence seraient transposables au présent recours.

Par ailleurs, l'article 13, paragraphe (1), de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après désignée par « la loi du 21 juin 1999 », prévoirait un délai de recours de trois mois à partir du jour où la décision a été notifiée ou de celui où le requérant a pu en prendre connaissance, ce délai ayant été respecté puisque lui-même n'aurait pu prendre connaissance de la décision du 9 novembre 2018, respectivement de la décision annulée du 5 novembre 2018 que par le biais d'un courrier lui envoyé par la ... en date du 28 décembre 2018.

Le requérant en conclut que le présent recours en annulation sinon en réformation dirigé contre la décision du 9 novembre 2018, et, en cas d'annulation de cette décision, le recours en annulation sinon en réformation contre la décision annulée du 5 novembre 2018 serait introduit dans les formes et délai de la loi.

Le requérant insiste, enfin, sur son intérêt personnel et direct, actuel et certain à introduire le recours sous analyse, puisque tant la décision du 8 novembre que celle du 5 novembre 2018 aurait pour but d'obtenir la communication d'informations à son égard, cela en violation de son droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de ses communications consacrées à l'article 7 de la Charte et à l'article 8 de la CEDH, de même que de son droit à la protection des données à caractère personnel consacré à l'article 8 de la Charte. A cet égard, il souligne que la jurisprudence aurait à maintes reprises rappelé que, tel que retenu par la Cour européenne des droits de l'homme, les informations relevant des comptes bancaires seraient à considérer comme des données personnelles protégées par l'article 8 de la CEDH et que la transmission de données économiques et financières constituerait une ingérence dans l'exercice du droit au respect de la vie privée et familiale, du domicile et des communications,

le requérant se référant à cet égard à un jugement du tribunal administratif du 29 novembre 2018, n° 41668 du rôle.

Le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours (i) *ratione temporis* et (ii) *ratione personae*.

En effet, il donne à considérer que le recours ayant été introduit le 27 mars 2019 contre une décision d'injonction du 9 novembre 2018, il serait évident que le requérant est forclos à agir à quelque titre que ce soit, et cela même à supposer l'existence d'un droit à un recours effectif dans son chef sur base de l'arrêt de la Cour de Justice de l'Union Européenne, ci-après désignée par «la CJUE » du 16 mai 2017 (affaire Berlioz, n° C682/15 du rôle) ou de la Charte.

Le recours serait dès lors à déclarer irrecevable *ratione temporis*.

Le recours serait encore à déclarer irrecevable *ratione personae* puisque la loi du 1^{er} mars 2019 portant modification de celle du 25 novembre 2014, prévoyant dorénavant un droit au recours, limiterait ce recours au seul détenteur des renseignements.

D'après la partie étatique, dans la mesure où la loi du 1^{er} mars 2019 ne prévoirait pas d'entrée en vigueur différée, elle serait entre-temps entrée en vigueur. Cette loi instaurerait un droit à un recours effectif pour l'administré, détenteur des renseignements, à l'encontre des décisions d'injonction prises par le directeur sur base des dispositions de l'article 3, paragraphe (3), de la loi du 25 novembre 2014.

Or, dans la mesure où le présent recours n'est pas intenté par le détenteur des renseignements, il serait à déclarer irrecevable.

Ensuite, le délégué du gouvernement demande au tribunal de surseoir à statuer en raison de questions préjudicielles actuellement pendantes devant la Cour constitutionnelle, respectivement devant la CJUE, en soulignant que le requérant semblerait ne pas agir en tant que personne concernée, mais en tant que personne tierce intéressée. En l'occurrence, il renvoie à l'affaire pendante devant la Cour constitutionnelle, suite à un jugement du tribunal administratif inscrit sous le n° 37014a du rôle et à une affaire pendante devant la CJUE ayant été saisie par la Cour administrative par deux arrêts du 14 mars 2019, n° 41487C et 41486C du rôle.

Dans sa réplique, Monsieur ... réitère qu'en l'espèce, il n'aurait pu prendre connaissance des décisions entreprises qu'à compter du courrier du 28 décembre 2018 lui envoyé par la ..., tout en soulignant que la nature du recours à introduire ne serait pas régie par la loi du 1^{er} mars 2019, mais par les règles applicables au recours de droit commun.

Enfin, Monsieur ... ne s'oppose pas à ce que le tribunal sursoit à statuer dans l'attente des arrêts de la CJUE et de la Cour constitutionnelle à intervenir par rapport aux questions préjudicielles dont elles sont saisies.

A l'audience des plaidoiries, les parties ont confirmé leur accord avec la demande de la partie étatique de surseoir à statuer, sous réserve de l'examen par le tribunal de la recevabilité du recours *ratione temporis*.

Quant à la loi applicable pour la détermination de l'existence d'une voie de recours

Il est constant que la décision d'injonction du 8 novembre 2018, respectivement celle du 5 novembre 2018 ont été prises sur base de la loi du 25 novembre 2014.

Le tribunal relève tout d'abord à titre liminaire qu'en date du 5 mars 2019 a été publiée au Mémorial A, N°112, la loi du 1^{er} mars 2019, modifiant la loi du 25 novembre 2014, en ce qu'elle prévoit notamment la possibilité d'un recours en annulation contre la décision d'injonction par le détenteur des renseignements dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés, tandis que la version initiale de la loi du 25 novembre 2014 prévoyait 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^{er} et 3.* »

Le tribunal relève encore que la loi du 1^{er} mars 2019 a été publiée au Mémorial en date du 5 mars 2019 sans prévoir de dispositions transitoires relatives aux questions de compétence et de procédure ou quant aux voies de recours.

Une nouvelle loi est applicable aux instances en cours quand elle se contente de modifier les formes ou la procédure du recours, mais elle ne l'est pas lorsqu'elle affecte la recevabilité même du recours qui doit être appréciée selon la loi en vigueur au jour où la décision a été prise. En résumé, l'existence d'une voie de recours est régie, en l'absence de mesures transitoires, par la loi sous l'empire de laquelle a été rendue la décision attaquée¹.

Ainsi, à défaut par le législateur d'en avoir disposé autrement, l'existence et la nature des recours ouverts en l'espèce sont régies par la loi du 25 novembre 2014, en sa version applicable au jour de la prise des décisions litigieuses, sans prendre en compte la modification intervenue postérieurement à travers la loi du 1^{er} mars 2019.

Quant à la recevabilité du recours

Il est constant que l'article 6 de la loi du 25 novembre 2014, s'il prévoit, à l'heure actuelle en sa version issue de la loi du 1^{er} mars 2019, au bénéfice du seul détenteur des informations demandées un recours en annulation contre la décision d'injonction adressée au détenteur des renseignements demandés, il excluait, en sa version applicable au moment de la prise des décisions litigieuses, expressément tout recours que ce soit au bénéfice du détenteur des informations ou au bénéfice du contribuable visé. En effet, l'article 6 paragraphe (3), de la loi du 25 novembre 2014, en sa version antérieure à la modification y apportée par la loi du 1^{er} mars 2019, était libellé comme suit : « (1) *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^{er} et 3.*

(2) *Contre les décisions visées à l'article 5, un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif au détenteur des renseignements. [...]* », les paragraphes 1^{er} et 3 de l'article 3 de la loi du 25 novembre 2014 visant les décisions d'injonction prises par le directeur, et l'article 5 de la même loi les décisions ayant prononcé une amende administrative fiscale.

¹ Trib. adm. du 8 janvier 2016, n° 37265 du rôle, Pas. adm. 2019, V° Lois et Règlements, n°89 et les autres références y citées, trib. adm. 17 juin 2019, n° 42609 du rôle, disponible sous www.jurad.etat.lu

Il s'ensuit que la loi du 25 novembre 2014, dans sa version en vigueur au moment de la prise des décisions, ne prévoyait pas la possibilité d'un recours pour le contribuable visé, tout en excluant expressément tout recours, étant d'ailleurs relevé que ladite loi en sa version actuellement en vigueur ne prévoit toujours pas expressément un tel recours dans le chef du contribuable visé.

S'agissant de la recevabilité du recours *ratione temporis*, la thèse de la partie requérante, qui conclut à la recevabilité du recours en dépit de l'exclusion de tout recours par l'article 6, précité, repose sur la prémisse que c'est l'article 13, paragraphe (1) de la loi du 21 juin 1999, aux termes duquel « *Sauf dans les cas où les lois ou règlements fixent un délai plus long ou plus court et sans préjudice des dispositions de la loi du 22 décembre 1986 relative au relevé de la déchéance résultant de l'expiration d'un délai imparti pour agir en justice, le recours au tribunal n'est plus recevable après trois mois du jour où la décision a été notifiée au requérant ou du jour où le requérant a pu en prendre connaissance* », qui trouve application.

Il se dégage de cette disposition que le délai de recours de droit commun de trois mois court soit à compter du jour où la décision a été notifiée au requérant, soit du jour où le requérant a pu en prendre connaissance.

En l'espèce, il est constant que ni la décision d'injonction du 9 novembre 2018, ni d'ailleurs celle du 5 novembre 2018, n'a jamais été notifiée par l'administration des contributions directes au requérant. En revanche, il se dégage des éléments du dossier soumis à l'appréciation du tribunal que la décision du 9 novembre 2018 a été portée à sa connaissance par un courrier de la ... du 28 décembre 2018.

A défaut de preuve fournie par l'Etat que le requérant ait eu connaissance de la décision d'injonction à une date antérieure, c'est le courrier du 28 décembre 2018 qui a tout au plus pu faire courir le délai de recours de droit commun invoqué par le requérant. Le recours ayant été introduit le 27 mars 2019, le moyen d'irrecevabilité du recours pour cause de tardivité par rapport au délai de droit commun de trois mois est dès lors en tout état de cause et indépendamment de la question de la recevabilité *ratione personae* du recours et de l'existence d'une voie de recours, respectivement de la nature du recours, le cas échéant, possible, à rejeter.

S'agissant ensuite du moyen d'irrecevabilité *ratione personae*, tel qu'invoqué par le délégué du gouvernement, se pose la question de savoir si le requérant, qui n'est pas détenteur des informations, mais suivant ses propres explications, la personne visée par la demande de renseignements, est recevable à agir contre la décision d'injonction au regard de l'exclusion de tout recours par la loi luxembourgeoise.

Il échet à cet égard tout d'abord de constater que la demande de renseignements des autorités néerlandaises est basée sur la Convention, ainsi que sur la directive 2011/16, transposée en droit national par la loi du 29 mars 2013. La décision d'injonction du 9 novembre 2018, quant à elle, est fondée sur la loi du 25 novembre 2014.

Ces deux ensembles de dispositions ont des champs d'application distincts en ce qui concerne tant les Etats liés que les personnes et les impôts visés, de manière qu'ils sont susceptibles de s'appliquer parallèlement à une situation donnée. La directive 2011/16 prime cependant dans les relations entre Etats membres de l'Union européenne sur les conventions de non-double imposition conclues par deux d'entre eux en tant que disposition du droit de l'Union hiérarchiquement supérieure en ce sens que la directive laisse en principe entière l'application

de la convention de non-double imposition, mais peut imposer à deux Etats membres un échange de renseignements dans des hypothèses où la convention de non-double imposition entre ces deux Etats membres ne le prévoit pas, tout en admettant, au vœu de son article 1^{er}, alinéa 3, « [...] l'exécution de toute obligation des États membres quant à une coopération administrative plus étendue qui résulterait d'autres instruments juridiques, y compris d'éventuels accords bilatéraux ou multilatéraux. »². Etant donné que la directive 2011/16 prime sur les conventions de non-double imposition convenues entre Etats membres, il y a lieu de conclure que la directive 2011/16, ensemble la loi du 29 mars 2013 ayant transposé son contenu en droit interne, constitue le cadre légal de référence par rapport aux décisions d'injonction déferées.

Afin de voir examiner, en dépit de l'article 6 de la loi du 25 novembre 2014 excluant la possibilité d'un recours juridictionnel à l'encontre d'une décision d'injonction, le bienfondé de la décision d'injonction du 9 novembre 2018 et subsidiairement celle du 5 novembre 2018, Monsieur ... se prévaut dans sa requête de l'article 47 de la Charte de manière à demander au tribunal d'écarter l'application de l'article 6 de la loi du 25 novembre 2014 au bénéfice du recours de droit commun prévu par l'article 13, paragraphe 1^{er} de la loi du 21 juin 1999.

Dans ses arrêts du 14 mars 2019, inscrits sous les n° 41486C et 41487C du rôle, la Cour administrative a posé à la CJUE les questions préjudicielles suivantes :

« 1. Est-ce que les articles 7, 8 et 52, paragraphe 1^{er}, 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 ?

2. En cas de réponse affirmative à la première question, est-ce que l'article 1^{er}, 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 ? »³.

« 1. Est-ce que les articles 7, 8 et 52, paragraphe 1^{er}, de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, lus éventuellement ensemble avec l'article 47 de ladite

² CJUE, 11 octobre 2007, Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA) c. Directeur général des impôts, C-451/05 ; Cour adm., 17 décembre 2015, n° 36893C du rôle, Pas. adm. 2019, V° Impôts, n° 1240.

³ Cour adm. 14 mars 2019, inscrit sous le numéro 41486C du rôle, disponible sous www.jurad.etat.lu

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 ?

2. En cas de réponse affirmative à la première question, est-ce que l'article 1^{er}, 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 comptes bancaires et des actifs financiers non précisés mais qui sont délimités par les critères tenant, premièrement, au fait qu'ils seraient détenues par un détenteur de renseignements identifié, deuxièmement, aux années d'imposition concernées par l'enquête des autorités de l'Etat requérant et, troisièmement, à leur lien avec le contribuable concerné identifié ? »⁴.

La Cour constitutionnelle, saisie par le tribunal administratif à travers un jugement du 10 janvier 2019, inscrit sous le n° 37014a du rôle, de la question préjudicielle suivante : « *Le principe de l'Etat de droit ainsi que le principe de la légalité se dégagent-ils des dispositions constitutionnelles et plus particulièrement l'article 95 de la Constitution consacre-t-il implicitement mais nécessairement les principes de l'Etat de droit et de la légalité. Dans l'affirmative, l'article 6 (1) de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale, en ce qu'il consacre une interdiction légale d'introduire un recours contentieux contre une demande d'échange de renseignements étrangère, respectivement contre la décision d'injonction corrélative émanant des autorités luxembourgeoises est-il conforme au principe de l'Etat de droit ainsi qu'au principe de la légalité ?* », décida de sursoir à statuer à travers un arrêt du 23 mars 2019, n° 146/19 du rôle, jusqu'à ce que la CJUE se soit prononcée sur la question préjudicielle lui soumise par arrêt de la Cour administrative du 14 mars 2019, n° 41487C du rôle.

Au regard des questions préjudicielles ainsi posées par la Cour administrative à la CJUE et compte tenu de l'accord des parties d'attendre la solution dégagée par la CJUE par rapport à ces questions, le tribunal est amené à retenir qu'il est dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice de surseoir à statuer jusqu'à ce que la CJUE s'est prononcée dans les affaires auxquelles les parties à la présente instance se sont référées et dont la solution est pertinente pour le présent litige.

⁴ Cour adm. 14 mars 2019, inscrit sous le numéro 41487C du rôle, disponible sous www.jurad.etat.lu

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

rejete le moyen d'irrecevabilité du recours *ratione temporis* soulevé par la partie étatique ;

avant tout autre progrès en cause, sursoit à statuer en attendant les arrêts de la CJUE à intervenir à la suite des questions préjudicielles dont elle a été saisie par la Cour administrative à travers des arrêts des 14 mars 2019, inscrits sous les n°41486C et 41487C du rôle, de même que de l'arrêt de la Cour constitutionnelle dans l'affaire inscrite sous le n° 146/19 du rôle ;

fixe l'affaire pour contrôle à l'audience publique de la première chambre du 23 septembre 2020, à 15.00 heures ;

réserve les frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 29 avril 2020 par :

Annick Braun, vice-président,
Alexandra Castegnaro, premier juge,
Carine Reinesch, juge,

en présence du greffier Luana Poiani.

s. Luana Poiani

s. Annick Braun

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 29 avril 2020
Le greffier du tribunal administratif