

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 44825C

Inscrit le 11 août 2020

Audience publique du 1^{er} octobre 2020

**Appel formé par
la société à responsabilité limitée «...C...» ...,
contre
un jugement du tribunal administratif du 24 juillet 2020 (n° 44063 du rôle)
dans un litige l'opposant à
une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 44825C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 11 août 2020 par Maître Gauthier MARY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée «...C...»..., établie et ayant son siège social à L-... ..., ..., ..., représentée par ses gérants actuellement en fonctions, inscrite au Registre de Commerce et des Sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 24 juillet 2020 (n° 44063 du rôle), par lequel ledit tribunal l'a déboutée de son recours tendant à l'annulation de la décision d'injonction du directeur de l'administration des Contributions directes du 27 décembre 2019 de fournir des renseignements en vertu de l'article 3, paragraphe 3, de la loi modifiée du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale, référencée sous le numéro ... ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 8 septembre 2020 ;

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

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Gauthier MARY et Monsieur le délégué du gouvernement Eric PRALONG en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 24 septembre 2020.

Par courrier du 27 décembre 2019, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », adressa à la société à responsabilité limitée «...C...»..., ci-après la « *société* «...C...» », une décision d'injonction en vertu de l'article 3, paragraphe 3, de la 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 le ... au plus tard, différents renseignements et documents concernant la période du 1^{er} janvier 2016 au 31 décembre 2019, ladite injonction étant libellée comme suit :

« (...) En date du 23 décembre 2019, l'autorité compétente de l'administration fiscale belge nous a transmis une demande de renseignements en vertu de la Directive du Conseil 2011/16/UE du 15 février 2011, transposée en droit interne par la loi du 29 mars 2013, en vertu de l'article 26 de la convention fiscale entre le Luxembourg et la Belgique du 17 septembre 1970, ainsi que de la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et de son protocole d'amendement, approuvés en droit interne par la loi du 26 mai 2014.

L'autorité compétente luxembourgeoise a vérifié la régularité formelle de ladite demande de renseignements et a exclu l'absence manifeste de pertinence vraisemblable.

La personne morale concernée par la demande est la société «...A...» ayant une adresse à ...,... .., Belgique.

*Je vous prie de bien vouloir nous fournir, pour la période du 1^{er} janvier 2016 au 31 décembre 2019, les renseignements et documents suivants **pour le ... 2020 au plus tard**.*

- Veuillez indiquer quelles sont les tâches du gérant de la société «...C...».*
- Veuillez préciser si le gérant de la société «...C...» peut prendre toutes les décisions de manière autonome ou est-ce qu'il lui faut l'autorisation d'un tiers pour certaines décisions. Dans l'affirmative, veuillez préciser ce(s) tiers.*
- Veuillez préciser, le cas échéant, les changements au niveau du (des) gérant(s) pour la société «...C...» sur la période visée.*
- Veuillez fournir les rapports des assemblées générales et du conseil d'administration pour la société «...C...» sur la période visée.*
- Veuillez préciser si l'adresse du siège social de la société «...C...» est une adresse de domiciliation.*
- Veuillez préciser si la société «...C...» dispose de ses propres bureaux. Dans l'affirmative, veuillez donner une description et préciser si ces bureaux sont en propriété ou en location.*
- Veuillez préciser s'il y a eu un changement au niveau des bureaux de la société «...C...» au cours d'une des années visées. Dans l'affirmative, veuillez indiquer quel changement et pour quelles années.*

- *Veillez indiquer si la société «...C...» dispose de son propre matériel/équipement de bureau. Dans l'affirmative, veuillez donner un aperçu de ces moyens.*
- *Veillez indiquer si la société «...C...» dispose de son propre numéro de téléphone. Dans l'affirmative, veuillez donner une copie du répertoire téléphonique interne.*
- *Veillez préciser si le courrier et les appels téléphoniques de la société «...C...» sont transférés. Dans l'affirmative, veuillez préciser vers qui.*
- *Veillez préciser si la société «...C...» emploie du personnel. Dans l'affirmative, veuillez fournir le nombre (en full-time équivalents), les noms ainsi que la tâche de chaque personne.*
- *Veillez indiquer la personne qui s'occupe de la gestion des ressources humaines et de l'administration du personnel de la société «...C...».*
- *Veillez indiquer si la société «...C...» fait appel au personnel d'une autre entité. Dans l'affirmative, veuillez indiquer la dénomination de cette entité, l'identification des personnes ainsi que la tâche de chaque personne.*
- *Veillez fournir pour la société «...C...» copie des pièces comptables suivantes : bilans, comptes de résultat, grand livre des comptes et journal financier.*
- *Veillez fournir une copie du registre des actions pour la société «...C...» sur la période visée.*
- *Veillez fournir un aperçu des comptes financiers de la société «...C...» (IBAN, BIC, ...)*
- *Veillez fournir les noms de la (des) personne(s) étant autorisée(s) à effectuer des opérations sur le compte bancaire pour la société «...C...».*
- *Veillez fournir le nom de la (des) personne(s) ayant ouvert le compte bancaire.*
- *En ce qui concerne les immobilisations financières de la société «...C...», veuillez indiquer la date, le prix d'acquisition ainsi que la devise. Veuillez indiquer comment l'investissement a été financé.*
- *Veillez préciser si le rendement sur investissement et / ou le prix de vente obtenu sont payés à d'autres personnes que les bénéficiaires de l'investissement. Dans l'affirmative, veuillez spécifier.*
- *Veillez préciser si la société «...C...» possède l'(les) actif(s) ou en dispose-t-elle la sous-licence.*
- *Veillez indiquer s'il existe un montant lié à l'investissement versé à l'investisseur. Dans l'affirmative, veuillez spécifier.*
- *Veillez indiquer si le montant mentionné au point précédent est un rendement sur investissement et / ou un produit de la vente et si des taxes ont été retenues (à spécifier).*

- *Veillez fournir les détails complets des prêts (>...EUR) accordés par la société «...C...» à des sociétés belges, notamment date, durée, montant, devise, prêteur, emprunteur, conditions de la garantie, taux d'intérêt annuel, montant brut des intérêts, méthode de calcul, tableau d'amortissement contenant les moments des paiements, numéro de compte en banque (y inclus établissement financier et pays) sur l'encaissement des intérêts et copie du contrat de prêt.*
- *Veillez indiquer si les prêts visés au point précédent ont été effectués par*
 - *Paiement en espèces. Veillez indiquer le donneur d'ordre ;*
 - *Virement bancaire :*
 - *Nom de la banque à partir de laquelle/vers laquelle le(s) paiement(s) a/ont été effectué(s) (y compris le code BIC) ;*
 - *Le numéro du compte bancaire à partir duquel/sur lequel le(s) paiement(s) ont été effectués (code IBAN) ;*
 - *Le nom du détenteur du compte à partir duquel/vers lequel le(s) paiement(s) a/ont été effectué(s) ;*
 - *Autres.*
- *Veillez indiquer si les prêts visés aux points précédents ont été remboursés partiellement ou en totalité. Dans l'affirmative, veuillez indiquer les montants/devises et si les remboursements ont été effectués par*
 - *Paiement en espèces. Veillez indiquer le donneur d'ordre ;*
 - *Virement bancaire :*
 - *Nom de la banque à partir de laquelle/vers laquelle le(s) paiement(s) a/ont été effectué(s) (y compris le code BIC) ;*
 - *Le numéro du compte bancaire à partir duquel/sur lequel le(s) paiement(s) ont été effectués (code IBAN) ;*
 - *Le nom du détenteur du compte à partir duquel/vers lequel le(s) paiement(s) a/ont été effectué(s) ;*
 - *Autres.*
- *Veillez indiquer s'il existe des liens entre l'emprunteur et le prêteur. Dans l'affirmative, veuillez préciser.*
- *Veillez indiquer si la société «...C...» a distribué des dividendes.*
- *Veillez indiquer comment est déterminé la politique de dividende (paiement et montant de dividendes) et qui prend cette décision.*
- *Veillez indiquer si la société «...C...» a payé des royalties. Dans l'affirmative, veuillez fournir les informations suivantes :*
 - *Bénéficiaire: nom, adresse et coordonnées personne de contact ;*
 - *Un aperçu des dates de paiements et des montants ;*
 - *Numéro de compte bancaire (y compris l'institution financière et le pays) sur lequel le dividende a été payé ;*
 - *Copie des contrats applicables.*

- *Veillez fournir les détails complets des prêts (>... EUR) accordés à la société «...C...», notamment date, durée, montant, devise, prêteur, emprunteur, conditions de la garantie, taux d'intérêt annuel, montant brut des intérêts, méthode de calcul, tableau d'amortissement contenant les moments des paiements, sanctions possibles en cas de paiement tardif, nom et coordonnées des négociateurs, numéro de compte en banque (y inclus établissement financier et pays) sur le paiement des intérêts et copie du contrat de l'emprunt.*
- *Veillez indiquer si la société «...C...» a payé des montants significatives (plus de 100.000 EUR) à des sociétés liées. Dans l'affirmative, veuillez fournir les informations suivantes :*
 - o *Bénéficiaire: nom, adresse et personne de contact ;*
 - o *Un aperçu des dates de paiement et les montants ;*
 - o *Description de la prestation ou livraison payée ;*
 - o *Copie des contrats ;*
 - o *Raison du montant payé.*

Veillez fournir des copies de tous les documents pertinents relatifs au tirets qui précèdent. (...) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 27 janvier 2020, la société «...C...» fit introduire un recours tendant à l'annulation de la décision précitée du 27 décembre 2019 prise par le directeur.

Dans son jugement du 24 juillet 2020, le tribunal administratif reçut ce recours en la forme, mais le déclara non justifié pour en débouter la société «...C...», tout en condamnant cette dernière aux frais et dépens.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 11 août 2020, la société «...C...» a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 24 juillet 2020.

A l'appui de son appel, la société «...C...» expose tout d'abord les faits et rétroactes à la base du présent litige. Elle relève que le contribuable visé par la demande de l'autorité belge serait la société belge «...A...», ci-après la « société « ...A... », qui serait détenue intégralement par la société belge «...B...», ci-après la « société « ...B... » », détenue à son tour à hauteur de 70% par la société «...C...».

En premier lieu, elle conteste que la demande de l'autorité belge satisferait à l'exigence de l'épuisement des sources d'information disponibles en vertu du droit interne. Elle fait valoir à cet égard que l'administration fiscale belge rechercherait en réalité à établir qu'elle-même serait à considérer comme le véritable bénéficiaire effectif des paiements d'intérêts et de dividendes effectués par la société «...A...» en faveur de la société «...B...». Tout en admettant être en mesure de communiquer les informations permettant de résoudre le cas d'imposition sous examen soumis aux autorités belges, l'appelante met en avant que la société «...B...» aurait également détenu les informations requises pour déterminer la teneur des flux financiers les liant. Elle souligne encore que la société «...B...» serait devenue contribuable de droit belge à partir du 2 décembre 2019, soit préalablement au contrôle diligenté par l'administration belge le 17 décembre 2019 et à la transmission de la demande d'échange de renseignements le 23 décembre 2019, de manière que l'administration belge aurait eu la possibilité, conformément aux règles procédurales belges, de demander à la société «...B...» les informations requises par elle et de juger sur base de ces éléments si cette dernière société était

à considérer comme bénéficiaire effectif des paiements lui adressés par la société «...A...» ou s'il y aurait lieu d'obtenir d'avantage d'informations sur l'activité économique de l'appelante même.

L'appelante se prévaut à cet égard de l'article 18, paragraphe (1), de 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 », et à l'article 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après visé comme « *Modèle de convention* », ensemble le commentaire y relatif, qui prévoiraient tous les deux la condition que l'administration requérante ait épuisé les sources habituelles d'information de son droit interne avant d'adresser une demande d'échange de renseignements à un autre Etat. Au vu de la possibilité pour l'administration fiscale belge de s'adresser en premier lieu à la société «...B...», la demande d'échange en cause ne satisferait pas aux exigences de ces deux dispositions et le tribunal aurait partant conclu à tort à la validité de la décision d'injonction déférée.

En deuxième lieu, l'appelante conteste la validité de la période quant à laquelle les renseignements sont sollicités telle que visée dans la demande d'échange et dans la décision d'injonction. Elle soulève qu'aux termes de l'article 354 du code de l'impôt sur les revenus belge, l'administration fiscale belge disposerait d'un délai de trois années pour établir un supplément d'impôt, notamment, dans le cadre d'un contrôle fiscal établissant que l'impôt payé par le contribuable serait insuffisant. Ainsi, selon le droit belge, l'administration fiscale aurait la possibilité d'enquêter concernant la société «...A...» pour les années comptables remontant jusqu'à l'année 2017. L'article 358 du code de l'impôt sur les revenus belge prévoirait néanmoins que ce délai pourrait être étendu dans le cas où, suite à l'obtention d'informations de l'étranger, notamment dans le cadre d'une demande d'échange de renseignements, il apparaîtrait que des revenus imposables n'auraient pas été déclarés en Belgique au cours d'une des cinq années qui précèdent celle pendant laquelle les informations seraient venues à la connaissance de l'administration belge. Dans une telle hypothèse, l'administration disposerait également d'un délai complémentaire de 24 mois, à compter de la date à laquelle elle aurait eu connaissance desdites informations, pour établir l'impôt.

En l'espèce, il serait donc possible de déduire que dans la mesure où des informations concernant l'année d'imposition 2016 détenues par la société «...C...» seraient échangées avec l'administration fiscale belge et où ces informations permettraient d'établir qu'un impôt insuffisant aurait été acquitté par «...A...» au titre de cette année, un tel échange d'informations aurait en Belgique pour effet la réouverture du droit d'enquêter, voire de lever un complément d'impôt, pour l'année 2016, actuellement prescrit.

L'appelante argue néanmoins que même si ces dispositions ne sembleraient pas incompatibles avec la possibilité pour l'administration fiscale belge d'enquêter sur des années non prescrites et d'obtenir dans ce cadre fortuitement des informations relatives à des années antérieures qui auraient pour effet l'extension du délai de reprise, lesdites dispositions n'autoriseraient par contre pas l'administration belge, et *a fortiori* l'administration fiscale luxembourgeoise, à échanger des informations qui concerneraient des années prescrites et qui ne feraient pas l'objet de l'enquête initialement menée en Belgique, dans le seul but de voir un délai de reprise étendu. Elle prétend dans ce contexte que l'enquête actuellement menée en Belgique concernant la société «...A...» ne viserait pas l'année 2016, actuellement prescrite, et que le droit d'enquêter sur cette année ne pourrait être à nouveau ouvert que dans la mesure où les autorités fiscales luxembourgeoises transmettraient des informations laissant supposer que la société «...A...» aurait été insuffisamment imposée pour cette année-ci.

L'appelante en déduit que les informations demandées par l'administration belge concernant l'année 2016 viseraient exclusivement à rouvrir une année prescrite et seraient

donc dénuées de toute pertinence vraisemblable compte tenu du cas d'imposition et du but fiscal poursuivi en Belgique, à savoir la détermination de l'impôt dû par «...A...» pour les années 2017 et suivantes.

En troisième lieu, l'appelante rappelle les dispositions de droit international soumettant l'échange de renseignements sur demande à la condition de la pertinence vraisemblable des informations échangées et la jurisprudence y relative pour mettre en avant que son recours serait à déclarer fondé en ce que les renseignements demandés ne seraient pas vraisemblablement pertinents dans le cadre de l'enquête de l'administration belge.

Elle rappelle que la jurisprudence aurait déjà retenu que dans le cadre d'une demande d'échange de renseignements visant à déterminer le siège de direction effective d'une société, des renseignements plus généraux sur les identités de tous les associés ou bénéficiaires économiques ne seraient pas vraisemblablement pertinents. Or, il se dégagerait de la demande d'échange de l'autorité belge et de la décision d'injonction déferée que l'ensemble des renseignements demandés ne porterait pas sur le contribuable visé, à savoir la société «...A...», mais sur l'appelante-même, son établissement au Luxembourg, sa gestion, et les opérations qu'elle aurait effectuées durant les années visées, ceci dans le but de vérifier si elle dispose d'une activité économique réelle au Luxembourg de nature à fonder sa résidence fiscale au Luxembourg. L'appelante considère dès lors que par analogie avec la jurisprudence prévisée, il faudrait admettre que le but fiscal affiché par l'administration belge ne lui permettrait pas de demander des informations concernant certaines opérations non précisées effectuées ou des actifs financiers détenus par elle, mais ne présentant aucun lien avéré avec la société «...A...» ou la société «...B...».

L'appelante ajoute que durant toute la période visée par la décision directoriale déferée et à la date de cette dernière, elle n'aurait eu aucun lien de participation direct avec la société «...A...», contribuable visé par la demande de renseignements. Elle indique encore n'avoir accordé aucun prêt à la société «...A...» pour la période visée et ne s'être vu prêter aucune somme par cette dernière pour la période visée. Ensuite, aucun paiement ne serait intervenu entre la société «...A...» et elle-même pour la période visée. A l'appui de ces indications, elle verse ses comptes annuels pour les années 2016, 2017 et 2018, tels que publiés au Registre de commerce et des sociétés de Luxembourg. Elle en conclut que même si elle-même et le contribuable visé par la demande de renseignements étrangère appartiendraient au même groupe de sociétés, ces deux entités n'auraient entretenu aucune relation directe à caractère commercial ou financier. L'appelante estime partant qu'en l'absence de liens économiques directs entre elle-même et le contribuable visé, il serait peu probable que tous les renseignements sollicités et portant sur elle-même, son établissement au Luxembourg, sa gestion, ensemble les opérations qu'elle aurait effectuées durant les années visées puissent s'avérer être utiles pour la détermination des impôts dus par la société «...A...» pour la période visée, de manière que la demande d'échange de l'autorité belge ne satisferait, sous cet aspect également, pas à la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Encore par rapport à la condition de la pertinence vraisemblable, l'appelante analyse la distinction entre une demande de renseignements vraisemblablement pertinents et une recherche tous azimuts caractérisant une pêche aux renseignements en se référant à un arrêt de la Cour administrative du 14 mars 2019 (n° 41487C du rôle), aux questions préjudicielles soumises à la Cour de Justice de l'Union Européenne à travers cet arrêt et aux conclusions afférentes de l'Avocat Général du 2 juillet 2020. Elle déduit à partir desdites conclusions que l'autorité requérante devrait indiquer quelles présomptions elle souhaite vérifier à travers la demande de renseignements, partant quel serait l'objet de son enquête et que les

renseignements sollicités devraient avoir une certaine pertinence matérielle pour cette enquête et donc l'imposition dans l'Etat requérant.

L'appelante rappelle que l'autorité belge sollicite des renseignements concernant certaines opérations non précisées et des comptes bancaires et actifs financiers non déterminés qui auraient été détenus par elle durant la période en cause, à savoir plus particulièrement les détails concernant tous ses investissements financiers et ses paiements aux investisseurs, un relevé de ses comptes financiers, les détails concernant les prêts accordés par elle à des sociétés belges et les prêts importants reçus par elle, ainsi que des détails sur les montants significatifs payés par elle à des sociétés liées.

Elle argue qu'au vu de la jurisprudence précitée, de telles questions, abstraites et générales, concernant certaines opérations, ou qui concerneraient des comptes ou actifs dont l'existence ne serait pas établie mais uniquement soupçonnée par l'autorité requérante, ne devraient pouvoir être admises que pour autant que de telles questions soient effectivement délimitées par certains critères, à savoir notamment leur lien avec le contribuable concerné identifié. Or, en l'espèce, le lien avec la société «...A...» ferait défaut, dans la mesure où ces questions porteraient sur des actifs détenus par elle-même, ses propres comptes, ou encore les prêts qu'elle aurait accordés ou se serait vu accorder par des sociétés liées ou des sociétés tierces. L'appelante considère dès lors qu'à cet égard encore, la demande litigieuse de l'autorité belge ne satisferait pas au critère de la pertinence vraisemblable.

Le délégué du gouvernement conclut en substance à la confirmation du jugement *a quo*.

En premier lieu, la Cour tient à rejoindre le constat des premiers juges selon lequel la demande d'échange de renseignements de l'autorité belge du 23 décembre 2019 est basée sur la Convention entre le Luxembourg et la Belgique en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Luxembourg, le 17 septembre 1970, modifiée par plusieurs avenants dont celui signé le 16 juillet 2009 relatif à l'article 26, ci-après 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 la « *loi du 29 mars 2013* », tandis que la décision d'injonction du 16 juillet 2019, quant à elle, est fondée sur la loi modifiée du 25 novembre 2014. Au-delà, la Cour se doit de relever que la demande d'échange en cause se trouve pour le surplus fondée sur la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et son protocole d'amendement, approuvés par la loi du 26 mai 2014, ci-après la « *Convention d'assistance mutuelle* ».

Les premiers juges ont correctement considéré à cet égard que la Convention et la directive 2011/16 représentent deux ensembles de dispositions ayant des champs d'application distincts en ce qui concerne tant les Etats liés que les personnes et les impôts visés, de manière qu'elles sont susceptibles de s'appliquer parallèlement à une situation donnée.

La Cour constate que dans le jugement dont appel, le tribunal a fait application de la jurisprudence constante des juridictions administratives suivant laquelle 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 27 décembre 2019. La Cour les rejoint à cet égard encore en ce qu'ils ont reconnu 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 et que l'article 26 de la Convention devient essentiellement pertinent s'il prévoit, sous un certain aspect, un échange de renseignements plus étendu que la directive 2011/16 qui admet elle-même, 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* » (dans le même sens déjà CJUE, 11 octobre 2007, *ELISA*, aff. 451/05, EU:C:2007:594).

Il échet de relever que dans la mesure où ni l'article 26 de la Convention, ni l'article 5 de la Convention d'assistance mutuelle ne prévoient de manière vérifiée un échange de renseignements plus étendu que la directive 2011/16, c'est donc à bon droit que les premiers juges ont retenu que c'est sous l'empire de la directive précitée que le recours sous examen doit être analysé.

Par rapport au premier moyen de l'appelante tenant au défaut d'épuisement des sources d'information disponibles en vertu du droit interne par l'autorité belge, l'article 18, paragraphe (1), de la loi du 29 mars 2013 dispose que « *L'autorité requise luxembourgeoise fournit à l'autorité requérante les informations visées à l'article 6, à condition que l'autorité requérante ait déjà exploité les sources habituelles d'information auxquelles elle peut avoir recours pour obtenir les informations demandées sans risquer de nuire à la réalisation de ses objectifs* ». Cette disposition reprend fidèlement celle de l'article 17, paragraphe 1., de la directive 2011/16.

S'il est vrai que la Cour de Justice de l'Union Européenne, ci-après la « *CJUE* », a laissé ouverte, dans son arrêt du 16 mai 2017 (*BERLIOZ INVESTMENT FUND SA c. directeur de l'administration des Contributions directes*, C-682/15, EU:C:2017:373, point 88), la question de savoir si l'épuisement, par l'Etat requérant, des sources d'information disponibles en vertu du droit interne représente une condition de légalité d'une demande d'échange de renseignements à côté du contrôle de la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités, mais que le libellé de l'article 18, paragraphe (1), de la loi du 29 mars 2013 permet d'admettre cette qualification (en ce sens également *P. MALHERBE, Arrêt « Berlioz » : contester la pertinence vraisemblable des renseignements fiscaux à échanger*, *Journal de droit européen* 2017, p. 361-s), il n'en reste pas moins que le moyen manque en fait en l'espèce.

Les premiers juges ont en effet relevé à juste titre qu'il ressort explicitement de la demande d'échange de renseignements de l'autorité belge qu'elle déclare avoir épuisé toutes les sources habituelles de renseignements à sa disposition pour obtenir les renseignements requis sans courir le risque de compromettre le résultat de l'enquête en cours.

En outre, l'appelante fonde sa contestation afférente sur le seul fait que la société «...B...» serait devenue contribuable de droit belge à partir du 2 décembre 2019 sans fournir d'autres précisions quant à la publication officielle de ce changement de siège social et sans mettre en avant le fait que ce changement aurait été communiqué à l'autorité fiscale belge compétente avant la transmission de la demande d'échange de renseignements le 23 décembre 2019. L'appelante reste partant en défaut d'établir concrètement que l'autorité belge aurait déjà été mise en mesure de connaître le transfert de siège de la société «...B...» et de s'adresser directement à cette dernière en tant que société résidente afin d'obtenir des informations sur ses relations avec l'appelante au lieu de procéder à la demande d'échange de renseignements litigieuse. La Cour tient à ajouter qu'il se dégage du dossier de la demande d'échange de renseignements du 23 décembre 2019 que l'autorité belge a également adressé au directeur le même jour une demande d'échange visant la société «...B...» comme détenteur luxembourgeois de renseignements demandés, ce fait indiquant pareillement que l'autorité

belge était vraisemblablement encore dans l'ignorance du transfert de siège invoqué par l'appelante.

Le premier moyen de l'appelante est partant à rejeter.

Par rapport au second moyen de l'appelante relatif à la période visée par la demande d'échange en cause, il convient de rappeler que le rôle du juge administratif est limité, en la présente matière à la vérification de la cohérence de l'ensemble des explications exposées par l'autorité requérante à la base de sa demande, sans que celle-ci n'ait à prouver le respect des règles de son droit interne pas plus que la matérialité des faits invoqués. En conséquence, il n'appartient en principe pas au juge luxembourgeois de procéder, en la présente matière, à un contrôle de la matérialité des faits invoqués par l'autorité requérante ou de la conformité de l'enquête à la base de la demande d'échange au droit interne de l'Etat requérant. Il s'ensuit que dans la même mesure les personnes concernées par la demande de renseignements ne sauraient être admises à apporter la preuve, au cours de la phase contentieuse, que les explications soumises par l'Etat requérant reposent sur des faits inexacts ou sur une enquête non conforme à son droit interne, cette démarche imposant en effet au juge luxembourgeois de se livrer à un contrôle de la matérialité des faits à la base de la demande de renseignements de l'autorité étrangère ou à une analyse du droit interne de l'Etat requérant. Un tel débat doit, le cas échéant, être porté par le contribuable concerné devant les autorités compétentes de l'Etat requérant.

Il n'est fait exception à cette limitation du rôle du juge luxembourgeois que dans les hypothèses où la personne ayant recouru contre une décision directoriale d'injonction de fournir des renseignements soumet en cause des éléments circonstanciés qui sont de nature à ébranler le contenu de la demande de renseignements étrangère en des volets essentiels de la situation factuelle ou juridique à la base de la demande d'échange de renseignements et qui reviennent ainsi à affecter sérieusement la vraisemblance de la pertinence des informations sollicitées ou d'autres conditions posées à un échange de renseignements (cf. Cour adm. 14 juillet 2015, n° 36312C, Pas. adm. 2020, V° Impôts, n° 1326).

En l'espèce, le délégué du gouvernement rencontre utilement l'argumentation de l'appelante fondée sur les articles 354 et 358 du code de l'impôt sur les revenus belge en relevant que les procédures d'enquête et de demande d'échange ont été entamées avant la fin de l'année 2019 et couvriraient partant valablement la période d'imposition couvrant les années 2016 à 2019, tout en soulignant qu'il faudrait distinguer entre un délai d'imposition et un délai d'investigation. De la sorte, l'argumentation de l'appelante ne saurait être considérée comme élément circonstancié de nature à ébranler la demande d'échange litigieuse en un volet essentiel.

Le deuxième moyen de l'appelante est dès lors également à rejeter.

En ce qui concerne les différents volets du troisième moyen de l'appelante tiré du défaut de pertinence vraisemblable des renseignements demandés par l'autorité belge, l'article 6 de la loi du 29 mars 2013 dispose comme suit : *« A la demande de l'autorité requérante, l'autorité requise luxembourgeoise lui communique les informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de la législation interne de l'Etat membre requérant relative aux taxes et impôts visés à l'article 1^{er}, dont elle dispose ou qu'elle obtient à la suite d'enquêtes administratives »*.

Il est vrai, comme le tribunal l'a rappelé dans le jugement dont appel, que l'exécution du contrôle de l'absence manifeste de pertinence vraisemblable des renseignements demandés par l'autorité requérante avant la prise d'une décision d'injonction s'analyse en une protection

essentielle dont le non-respect affecte la validité de la décision d'injonction (cf. Cour adm. 26 octobre 2017, n° 36893a, Pas. adm. 2020, V° Impôts, n° 1257).

Le critère de la pertinence vraisemblable se trouve explicité dans le considérant n° 9 du préambule de la directive 2011/16 qui le définit comme suit : *« Il importe que les États membres échangent des informations concernant des cas particuliers lorsqu'un autre État membre le demande et fassent effectuer les recherches nécessaires pour obtenir ces informations. La norme dite de la « pertinence vraisemblable » vise à permettre l'échange d'informations en matière fiscale dans la mesure la plus large possible et, en même temps, à préciser que les États membres ne sont pas libres d'effectuer des « recherches tous azimuts » ou de demander des informations dont il est peu probable qu'elles concernent la situation fiscale d'un contribuable donné. Les règles de procédure énoncées à l'article 20 de la présente directive devraient être interprétées assez soupagement pour ne pas faire obstacle à un échange d'informations effectif ».*

Dans son arrêt BERLIOZ précité, la CJUE a délimité le champ du contrôle à exercer par le juge compétent saisi dans l'Etat requis par rapport à la demande d'injonction 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).

La CJUE a encore précisé 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).

Les premiers juges ont partant conclu à bon droit que la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés implique que la demande porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle soit relative à un contribuable déterminé, les renseignements demandés devant être vraisemblablement pertinents pour l'enquête menée par l'autorité requérante. La Cour les rejoint dès lors en ce qu'ils ont retenu, d'un côté, qu'il faut qu'il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents pour l'enquête menée par l'autorité requérante et que, de l'autre côté, la décision d'injonction est à qualifier de *« pêche aux renseignements »* si elle est fondée sur une demande d'échange de renseignements qui porte sur des informations qui sont manifestement dépourvues de toute pertinence vraisemblable pour l'enquête menée par l'autorité requérante et ce eu égard au contribuable concerné, au tiers éventuellement renseigné et à la finalité fiscale poursuivie.

En l'espèce, l'autorité belge a identifié la société «...A...» comme la personne faisant l'objet de leurs opérations de contrôle et quant à laquelle les renseignements sont demandés au Luxembourg. En outre, la demande de renseignements indique le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés, en précisant ce qui suit : *« (...) «...A...» est une entreprise belge qui fait part d'un group international, qui produit des composants mécaniques pour l'industrie aérospatiale. Au sein de ce groupe, des prêts sont accordés et conclus avec des sociétés du groupe, et les bénéfices sont distribués sous forme de dividende.*

La société Belge «...A...» paye des intérêts et des dividendes à la société Luxembourgeoise «...B...»... Les actions de la société «...B...»... sont détenues à 70% par la société «...C...».

Un audit fiscal (contrôle sur place de 17/12/2019) montre que «...A...» paie des dividendes et des intérêts à «...B...»... sans prélèvement de précompte mobilier. Une telle renonciation à la perception du précompte mobilier est soumise à certaines conditions, entre autres au niveau du bénéficiaire. La demande vise à obtenir des informations qui permettent de vérifier si «...B...»... est le bénéficiaire effectif du paiement des dividendes et intérêts par «...A...», ou s'il y a un flux monétaire vers «...C...»... En plus la demande vise à vérifier s'il existe une activité économique réelle dans le chef de «...C...»... Durant notre contrôle sur place auprès de «...A...» nous n'avons pas reçu plus d'informations sur ces points là.

Puisque «...C...»... est l'actionnaire principal de «...B...»..., il est possible qu'il y a un flux monétaire de «...B...»... à «...C...»...

Sur base de l'audit fiscal de «...A...» et les comptes annuels de «...C...»... l'administration fiscale Belge soupçonne que «...C...»... est une société avec une activité économique limitée. Les questions concernées ont été posées sur base de ce soupçon. (...) ».

La Cour rejoint les premiers juges dans leur analyse qu'au regard des explications fournies, la demande vise un cas d'imposition déterminé, à savoir l'imposition de la société «...A...» en Belgique et plus particulièrement son obligation de prélever le précompte mobilier belge lors de paiements d'intérêts ou de dividendes à des bénéficiaires étrangers. Ainsi, dans le cadre de l'application de la directive 2011/96/EU du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents et de la directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associés d'Etats membres différents, la demande en cause, ensemble celle parallèle visant la société «...B...», tend à clarifier plus précisément si les conditions prévues pour la renonciation à la perception du précompte mobilier sont remplies et en l'occurrence celle tenant à la qualité de bénéficiaire effectif des paiements de dividendes et d'intérêts. Dans ce contexte, l'administration belge soupçonne que la filiale de l'appelante ne serait pas le bénéficiaire effectif des dividendes et des intérêts payés par la société «...A...», mais qu'un flux monétaire continuerait vers l'appelante elle-même qui est également suspectée d'être une société relais. En l'absence d'informations fournies sur ce point au moment du contrôle effectué le 17 décembre 2019 auprès de la société «...A...» et au vu des comptes annuels publiés de l'appelante, les autorités belges suspectent que l'appelante ne serait qu'une société relais et n'exercerait aucune activité économique réelle au Luxembourg. Sur base de ces soupçons, les autorités belges demandent des renseignements afin de permettre une correcte imposition de ces paiements de dividendes et d'intérêts en Belgique au niveau de la société «...A...», plus précisément en ce qui concerne le précompte mobilier à prélever le cas échéant.

C'est à bon droit que les premiers juges ont conclu que ces explications sont en principe suffisantes *prima facie* pour justifier le principe de la demande de renseignements sans que les autorités fiscales n'aient, au regard des conclusions retenues ci-avant, à justifier la matérialité de leurs constats.

En ce qui concerne le contour des renseignements qui peuvent être considérés comme vraisemblablement pertinents par rapport à un but fiscal ainsi circonscrit, le délégué du gouvernement a valablement fait référence en première instance à deux arrêts de la CJUE du 26 février 2019 (aff. jointes C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C Danmark I, Z Denmark ApS, EU:C:2019:134 ; aff. jointes C-116/16 et

C-117/16, EU:C:2019:134, Skatteministeriet contre T Danmark et Y Denmark Aps) qui fournissent des clarifications concernant la notion de bénéficiaire effectif, les caractéristiques d'une société relais et les indications objectives d'abus de droit.

La CJUE a en effet estimé dans ces arrêts que peut être qualifié de montage artificiel une structure purement formelle et ayant pour principal objectif ou pour l'un de ses objectifs principaux l'obtention d'un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable, tel étant le cas notamment lorsque, grâce à une entité relais insérée dans la structure du groupe entre la société qui verse des dividendes ou des intérêts et la société du groupe qui en est le bénéficiaire effectif, le paiement d'impôts sur les dividendes ou les intérêts est évité. Ainsi, selon la CJUE, constitue un indice de l'existence d'un montage visant à bénéficier indument de l'exonération des dividendes ou intérêts le fait qu'ils sont reversés, en totalité ou quasi-totalité et dans un délai très bref suivant leur perception, par la société qui les a perçus à des entités qui ne répondent pas aux conditions d'application de la directive pertinente. La CJUE a encore tracé les contours de l'examen à effectuer afin de vérifier si une société bénéficiaire de dividendes ou d'intérêts agit comme société relais en considérant que cette circonstance *« peut être établie lorsque celle-ci a pour unique activité la perception des dividendes et la transmission de ceux-ci au bénéficiaire effectif ou à d'autres sociétés relais. L'absence d'activité économique effective doit, à cet égard, à la lumière des spécificités caractérisant l'activité économique en question, être déduite d'une analyse de l'ensemble des éléments pertinents relatifs, notamment, à la gestion de la société, à son bilan comptable, à la structure de ses coûts et aux frais réellement exposés, au personnel qu'elle emploie ainsi qu'aux locaux et à l'équipement dont elle dispose »*. Elle a de même admis comme *« indices d'un montage artificiel les différents contrats existant entre les sociétés impliquées dans les opérations financières en cause, donnant lieu à des flux financiers intragroupes, les modalités de financement des opérations, l'évaluation des fonds propres des sociétés intermédiaires, ainsi que l'absence de pouvoir des sociétés relais de disposer économiquement des dividendes perçus »* (arrêt du 26 février 2019, aff. jointes C-116/16 et C-117/16, Skatteministeriet contre T Danmark et Y Denmark Aps, EU:C:2019:134, considérants 100 à 105 ; les mêmes principes sont repris dans le second arrêt sous les considérants 127 à 132).

Dès lors, si l'ensemble des renseignements demandés dans la décision d'injonction litigieuse ne porte, comme l'appelante le souligne *a priori* légitimement, pas sur le contribuable visé, à savoir la société «...A...», mais sur l'appelante-même, son établissement au Luxembourg, sa gestion, et les opérations qu'elle aurait effectuées durant les années visées, les développements ci-avant repris dans les arrêts prévisés de la CJUE du 26 février 2019, concernant le champ des vérifications qu'une administration fiscale d'un Etat membre est autorisée à effectuer afin de s'assurer que les avantages d'ordre fiscal prévus par les directives 2011/96/EU et 2003/49/CE, précitées, en l'occurrence une exonération d'une retenue à la source devant en principe être prélevée par la société débitrice des intérêts ou distributrice, sont accordés seulement à des bénéficiaires effectifs qui y ont droit et non à des montages purement artificiels, valident cependant les différents postes de renseignements demandés par l'autorité belge comme pouvant être vraisemblablement pertinents dans le cadre de l'enquête de l'autorité belge portant sur l'application ou non du précompte mobilier par la société «...A...» aux paiements d'intérêts en faveur de la société «...B...».

En effet, comme le tribunal l'a admis à bon droit, les questions posées visant les tâches du gérant de l'appelante, la capacité de ce dernier de prendre des décisions de manière autonome, les changements au niveau de la gérance de l'appelante, les rapports des assemblées générales, l'adresse du siège social de l'appelante et plus précisément le fait de savoir si celle-ci constitue une adresse de domiciliation, les bureaux de l'appelante, les changements d'adresse, le matériel et l'équipement de bureau, la disposition d'un numéro de téléphone

propre, le transfert d'appel, l'existence d'employés au Luxembourg, ainsi que les tâches accomplies par ces derniers, la personne s'occupant de la gestion des ressources humaines et de l'administration du personnel, le fait que l'appelante fait appel au personnel d'une autre entité et les copies de pièces comptables paraissent vraisemblablement pertinentes afin de clarifier la question de savoir si l'appelante constitue une société relais, puisque ces questions tendent de manière générale à clarifier l'existence ou non d'une activité économique réelle au Luxembourg par référence à la fois aux locaux, à la gestion, à l'activité exercée et à la présence d'employés au Luxembourg.

Pareillement, les questions relatives aux actifs financiers de l'appelante, aux dividendes versés, aux revenus perçus de ces actifs, aux comptes bancaires détenus par l'appelante, aux emprunts octroyés à et par elle, aux royalties payés, ainsi qu'aux indemnités importantes payées à des sociétés liées permettent également, comme le tribunal l'a reconnu à juste titre, de retracer les flux financiers sous forme de dividendes et intérêts partant de la société belge «...A...» vers le bénéficiaire effectif en passant par la société «...B...» et l'appelante qui est soupçonnée être une société relais sans activité réelle au Luxembourg.

Il y a dès lors lieu d'admettre que tous les renseignements sollicités par l'autorité belge peuvent être considérés comme vraisemblablement pertinents déjà dans le seul contexte de l'imposition de la société «...A...», personne morale de droit belge, afin de savoir si celle-ci s'est abstenue à juste titre de prélever le précompte mobilier en Belgique sur les dividendes et intérêts payés par elle ou si les bénéficiaires effectifs de ces paiements ont usé de plusieurs structures interposées dans le seul but de se voir octroyer cette exonération, et, dans l'affirmative, pour établir le montant des impôts éludés. L'appelante n'est dès pas fondée à soupçonner que les renseignements figurant dans la demande du 23 décembre 2019 auraient été sollicités par l'autorité belge dans le but de vérifier si elle dispose d'une activité économique réelle au Luxembourg de nature à fonder sa résidence fiscale au Luxembourg ou si une résidence fiscale effective en Belgique pourrait lui être imputée.

Les premiers juges ont encore écarté à bon escient l'argument de l'appelante tiré de la jurisprudence relative aux renseignements vraisemblablement pertinents dans le cadre d'une enquête visant à déterminer la résidence fiscale d'une société, en estimant qu'elle n'est pas transposable au cas d'espèce, dans la mesure où dans l'affaire à la base de cette jurisprudence, il s'agissait d'obtenir des informations bancaires sur des personnes non visées par la demande d'échange de renseignements et excédant le cas d'imposition visé, qui était limité à la détermination du siège de direction effective d'une personne morale déterminée, tandis qu'en l'espèce, l'enquête tend à examiner l'établissement de l'appelante au Luxembourg, sa gestion et les opérations qu'elle aurait effectuées durant les années visées dans le but de vérifier si des flux d'intérêts et de dividendes sont passés par son biais en direction d'autres bénéficiaires effectifs ne satisfaisant pas aux conditions prévues par les deux directives et la loi belge applicables pour l'exonération du précompte mobilier belge.

Le fait allégué qu'il n'existerait aucun lien direct entre l'appelante et le contribuable visé par les autorités belges, à savoir la société «...A...», n'est partant pas de nature à affecter la pertinence vraisemblable de ces informations pour la détermination de la situation fiscale du contribuable visé, comme les premiers juges l'ont retenu à bon escient.

Alors même que la formulation individuelle de certaines questions libellées au sein de la décision d'injonction, telles que celles portant sur les retours sur investissement, les revenus distribués aux investisseurs, le versement de dividendes, les immobilisations financières, les prêts accordés par l'appelante à des sociétés belges, les prêts octroyés par elle ou les montants significatifs payés à des sociétés liées, est très large, fournissant potentiellement à l'administration belge des informations concernant d'autres personnes que le contribuable

visé, le tribunal a reconnu à bon droit que celles-ci sont néanmoins nécessaires afin de suivre les flux financiers jusqu'au bénéficiaire effectif de ces paiements. Il a valablement relevé à cet égard que ces informations, notamment concernant les prêts accordés à des sociétés belges, se limitent à des flux financiers, tel qu'en ce cas le paiement d'intérêts, provenant du territoire belge et arrivant à un bénéficiaire effectif final qui devra être identifié afin de correctement imposer le paiement de dividendes et d'intérêts au niveau du contribuable visé.

Par voie de conséquence, la Cour rejoint le tribunal dans sa conclusion suivant laquelle la décision d'injonction du 27 décembre 2019 requiert de la part de l'appelante des informations qui n'apparaissent pas, de manière manifeste, dépourvues de toute pertinence vraisemblable eu égard, d'une part, au contribuable concerné, et, d'autre part, à la finalité fiscale poursuivie, de manière que ladite décision suffit dans son intégralité au critère de la pertinence vraisemblable pour le cas d'imposition en cause. C'est partant à bon droit que le tribunal a reconnu que la décision d'injonction doit être considérée comme ayant été valablement émise à l'égard de l'appelante et que le troisième moyen laisse pareillement d'être justifié.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel sous examen laisse d'être justifié en tous ses moyens, de manière que l'appelante en est à débouter et que le jugement *a quo* est à confirmer.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,
reçoit l'appel du 11 août 2020 en la forme,
au fond, le déclare non justifié et en déboute l'appelante,
partant, confirme le jugement entrepris,
condamne l'appelante aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, président,
Henri CAMPILL, vice-président,
Serge SCHROEDER, premier conseiller,

et lu à l'audience publique du 1^{er} octobre 2020 au local ordinaire des audiences de la Cour par le président, en présence du greffier de la Cour Jean-Nicolas SCHINTGEN.

s. SCHINTGEN

s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 1^{er} octobre 2020
Le greffier de la Cour administrative