

Audience publique du 22 février 2021

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

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 45100 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 15 octobre 2020 par la société à responsabilité limitée F&F Legal, inscrite au Barreau de Luxembourg, établie et ayant son siège social à L-1720 Luxembourg, 6, rue Heine, immatriculée au Registre de Commerce et des Sociétés sous le numéro B230842, représentée par son gérant, représentée aux fins des présentes par Maître Tom Felgen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats de Luxembourg, au nom de la société anonyme ..., établie et ayant son siège social à L-..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, inscrite au Registre de Commerce et des Sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., tendant à l'annulation de la décision d'injonction du directeur de l'administration des Contributions directes du 16 septembre 2020 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 du tribunal administratif en date du 3 novembre 2020 ;

Vu l'ordonnance du président de la première chambre du tribunal administratif du 9 novembre 2020 autorisant le dépôt d'un mémoire supplémentaire par partie pour le 18 décembre 2020, respectivement le 26 janvier 2021 ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif en date du 4 décembre 2020 par Maître Tom Felgen au nom de la société anonyme ..., préqualifiée ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision attaquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Steve Collart en sa plaidoirie à l'audience du 27 janvier 2021, et vu les remarques écrites de Maître Tom Felgen du 26 janvier 2021 produites, conformément à la circulaire du président du tribunal administratif du 22 mai 2020, avant l'audience.

Par courrier du 16 septembre 2020, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », adressa à la société anonyme ..., ci-après désignée par la société « ... », 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 la période du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2019 différents renseignements et documents concernant Monsieur ..., pour le 21 octobre 2020 au plus tard, ladite injonction étant libellée comme suit : « [...] *En date du 9 septembre 2020, l'autorité compétente de l'administration fiscale française nous a transmis une demande de renseignements en vertu de la convention fiscale entre le Luxembourg et la France signée le 20 mars 2018 et 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.

La personne physique concernée par la demande est Monsieur ..., né le ... et ayant une adresse au ..., France.

*Je vous prie de bien vouloir nous fournir, pour la période du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2019, les renseignements et documents suivants pour le **21 octobre 2020** au plus tard.*

- *Veillez indiquer pour la période visée les principales caractéristiques de l'établissement stable de la société ... au Luxembourg ;*
- *Veillez indiquer si Monsieur ... était le bénéficiaire économique de la société ... pour la toute la période 2010-2019 et dans quelle proportion ;*
- *Veillez fournir pour la période visée tout document permettant d'apprécier les moyens matériels et humains dont dispose la société ... au Luxembourg (locaux, matériel, salariés, ...)* ;
- *Veillez fournir pour la période visée la copie des pièces établissant la quote-part de droits de Monsieur ... dans la société ... (droits financiers et droits de vote).*

Je tiens à vous rendre attentif que, conformément à l'article 2(2) de la loi modifiée 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. [...] ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 15 octobre 2020, la société ... a fait introduire un recours tendant à l'annulation de la décision d'injonction précitée du 16 septembre 2020 prise par le directeur.

Etant donné que l'article 6 de la loi du 25 novembre 2014 prévoit un recours en annulation contre la décision d'injonction adressée au détenteur des renseignements demandés, le tribunal est compétent pour connaître du recours en annulation dirigé contre la décision du directeur du 16 septembre 2020, telle que déférée, ledit recours étant, par ailleurs, recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, la société ..., expose les faits et rétroactes à la base du présent litige, tout en relevant que l'administration fiscale française s'interrogerait sur la détention de comptes à l'étranger par Monsieur ..., sans pour autant avoir engagé à son encontre, en France, un véritable contrôle de sa situation fiscale, et que Monsieur ... aurait indiqué à l'administration fiscale française être son associé majoritaire.

Après avoir demandé à ce que les informations nécessaires figurant dans la demande d'échange de renseignements soient portées à sa connaissance et plus particulièrement la finalité fiscale des informations, tout en demandant à pouvoir déposer un mémoire additionnel après avoir reçu ces informations, la demanderesse se réfère à l'article 25 de la Convention entre la France et le Grand-Duché du Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, signée à Paris le 20 mars 2018, ci-après désignée par « la Convention », approuvée en droit luxembourgeois par une loi du 12 juillet 2019, aux commentaires de l'article 26 du modèle de convention de l'OCDE, au manuel sur la mise en place de l'échange de renseignements en matière fiscale de l'OCDE (le « Manuel OCDE »), à l'article 20, paragraphe (2) 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, 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 », et à un arrêt de la Cour de Justice de l'Union européenne (CJUE) du 6 octobre 2020 (affaires jointes C-245/19 et C-246/19) pour ce qui est de la notion de pertinence vraisemblable des informations et des informations qu'une demande de renseignements doit contenir.

La demanderesse estime que la décision d'injonction lui adressée serait fondée sur une demande de renseignements non pertinente et cela à différents égards, à savoir (i) la demande n'indiquerait pas la finalité fiscale des renseignements demandés, ni ne l'éclairerait-elle sur les motivations de l'administration à l'interroger elle, (ii) les renseignements demandés ne seraient pas vraisemblablement pertinents à défaut de lien effectif avec la personne concernée par la demande, c'est-à-dire Monsieur ..., (iii) pour ce qui est de la question de savoir si Monsieur ... était son bénéficiaire économique, ce serait Monsieur ... lui-même qui en aurait informé l'administration fiscale française et (iv) que l'épuisement des moyens d'investigation internes disponibles sur son territoire par la France n'aurait pas été justifié.

En ce qui concerne le premier reproche, la demanderesse critique que la demande de renseignements serait limitée à la réclamation d'informations sur une période la plus large possible pour l'administration fiscale française, sans aucune précision sur le but de ses demandes et sans mentionner l'existence d'un contrôle ou d'une enquête à l'encontre de Monsieur

En se référant à l'aide-mémoire du Manuel OCDE, la demanderesse estime que pour être vraisemblablement pertinente, la demande devrait mentionner les impôts concernés et les périodes fiscales faisant l'objet du contrôle, alors qu'en l'espèce, la demande de renseignements ne préciserait pas si la situation de Monsieur ... fait effectivement l'objet d'un contrôle en France, ni quelle est la période fiscale faisant l'objet du contrôle, ni encore les impôts concernés.

Dans ce contexte, la demanderesse précise qu'au cours de l'année 2019, l'administration fiscale française se serait adressé, hors cadre procédural, à Monsieur ... afin de savoir s'il détenait des comptes bancaires à l'étranger. A ce jour, aucune procédure de contrôle de la situation fiscale de Monsieur ... n'aurait été engagée par l'administration fiscale française.

De ces éléments, la demanderesse conclut au caractère hasardeux et spéculatif de la demande des autorités françaises et à une absence de but fiscal.

S'agissant du second reproche tenant à un défaut de lien effectif avec Monsieur ..., la demanderesse fait valoir que la question de savoir quelles seraient les principales caractéristiques de son établissement stable au Luxembourg et la demande de tout document permettant d'apprécier les moyens matériels et humains dont elle dispose au Luxembourg ne concerneraient pas les autorités fiscales françaises puisqu'elle serait une société luxembourgeoise exerçant son activité au Luxembourg et n'auraient, de plus, aucun lien avec la situation fiscale personnelle de Monsieur

A cet égard, la demanderesse souligne qu'elle serait une société de droit luxembourgeois, à jour en ce qui concerne le respect de ses obligations légales, sociales et fiscales au Grand-Duché, qu'elle n'exercerait aucune activité sur le territoire français et qu'elle ne ferait l'objet d'aucune vérification de comptabilité par l'administration fiscale française.

La demanderesse estime qu'en réalité, les renseignements et documents demandés laisseraient à penser que les autorités fiscales françaises useraient de moyens détournés pour obtenir, sans aucun fondement, des informations sur elle-même.

La demande des autorités fiscales françaises serait dès lors à qualifier de « *pêche aux informations* » et ne pourrait pas être considérée comme vraisemblablement pertinente vis-à-vis de Monsieur ..., personne concernée par la demande, tout en réitérant que celui-ci ne ferait l'objet d'aucune procédure de contrôle de sa situation fiscale en France.

En troisième lieu, la demanderesse s'interroge pour quelle raison l'administration française a demandé à savoir qui est son bénéficiaire économique, alors que Monsieur ... aurait donné lui-même cette information aux autorités françaises et alors que le registre des bénéficiaires effectifs luxembourgeois serait accessible à tous.

Par ailleurs, les questions relatives à la détention de son capital par Monsieur ... seraient d'autant plus surprenantes qu'elles seraient sans rapport avec les demandes qui auraient été adressées directement à celui-ci par l'administration fiscale française, à savoir s'il détenait ou non des comptes à l'étranger.

La demanderesse poursuit que quand bien même Monsieur ... serait son actionnaire, cela n'aurait aucune incidence sur l'obligation posée par le droit de français de déclarer les comptes bancaires étrangers.

Ainsi, Monsieur ... aurait d'ores et déjà expliqué à l'administration fiscale française qu'en application du droit interne français, un contribuable français serait tenu de déclarer les comptes qu'il détient directement à l'étranger, tout en affirmant que le seul cas dans lequel un contribuable serait tenu de déclarer les comptes d'une société dont il est associé serait lorsqu'il est cotitulaire dudit compte ou qu'il bénéficie d'une procuration sur celui-ci, sans que cela ne s'appliquerait aux associés des sociétés anonymes.

La demanderesse en conclut que Monsieur ..., en sa qualité d'actionnaire d'une société détenant des comptes à l'étranger, ne serait pas tenu de déclarer en France ces

comptes puisqu'il n'en serait pas cotitulaire ni ne bénéficierait-il d'une procuration sur ces derniers, cela d'autant plus qu'il s'agirait d'une société anonyme.

Il s'ensuivrait que les demandes des autorités fiscales françaises ne seraient pas pertinentes.

Enfin, la demanderesse fait valoir que la demande de renseignements ne justifierait pas que les autorités françaises aient épuisé les sources habituelles de renseignements prévues par les procédures fiscales internes.

A cet égard, elle réitère la considération que Monsieur ... ne ferait l'objet d'aucune procédure de contrôle en France, ayant simplement reçu de l'administration fiscale française un courrier l'interrogeant sur la détention de comptes à l'étranger, auquel il aurait répondu.

La demanderesse poursuit que l'on pourrait déduire des questions posées quant à la détention de son capital par Monsieur ... que l'administration fiscale française s'interrogerait en réalité sur d'éventuels revenus de Monsieur

Elle donne à considérer que l'administration fiscale française aurait ainsi pu initier une procédure d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ECSFP) à l'encontre de Monsieur ... afin d'obtenir les informations relatives à ses revenus et que dans le cadre d'une telle procédure, elle aurait pu exiger la copie des relevés bancaires de Monsieur ..., et, à défaut de les obtenir de manière spontanée, en faire la demande directement auprès des banques après une absence de réponse de sa part de soixante jours, conformément à l'article L 81 du Livre des procédures fiscales français.

Par ailleurs, une procédure dite ECSFP aurait également permis à Monsieur ... de bénéficier des garanties offertes au contribuable vérifié et notamment le droit à un débat oral et contradictoire et la limitation de la durée du contrôle.

Or, en usant de la procédure d'assistance administrative internationale avant même d'engager une procédure de contrôle interne, l'administration fiscale française aurait privé un contribuable de ses droits.

En tout état de cause, l'administration fiscale française n'aurait pas épuisé toutes les sources de renseignements habituelles prévues par le droit interne français.

La demanderesse conclut de l'ensemble des considérations avancées par elle que la demande d'injonction du 16 septembre 2020 serait sans pertinence vraisemblable et devrait être annulée.

Le délégué du gouvernement conclut, quant à lui, au rejet du recours pour ne pas être fondé.

Après avoir fourni des précisions concernant la notion et l'envergure du contrôle de la pertinence vraisemblable des informations demandées au regard de l'arrêt du 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund S.A. c. Directeur de l'Administration des Contributions Directes*, ci-après « l'arrêt *Berlioz* », il explique que s'agissant du but fiscal de l'enquête en cause, la demande d'injonction du 16 septembre 2020 indiquerait que l'administration des Contributions

directes aurait vérifié la régularité formelle de la demande de renseignements émanant de l'autorité fiscale requérante et aurait exclu l'absence manifeste de pertinence vraisemblable.

L'identité des personnes concernées résulterait encore de cette décision d'injonction, à savoir Monsieur ..., qui serait actionnaire et bénéficiaire économique de la société demanderesse.

L'administration fiscale française procèderait au contrôle de la situation fiscale de Monsieur ... en sa qualité de résident fiscal français.

Dans le cadre de l'échange automatique d'informations, l'administration fiscale luxembourgeoise aurait indiqué à l'administration fiscale française que Monsieur ... serait bénéficiaire économique de plusieurs comptes bancaires détenus au Luxembourg par le biais de la structure interposée

Il poursuit que seraient transmis à l'Etat de résidence dans le cadre de l'échange automatique d'informations, les noms des personnes physiques détenant un compte bancaire à l'étranger, directement ou par le biais d'une société interposée considérée comme non financière passive, c'est-à-dire une société qui ne serait pas une banque, dont plus de 50% des revenus proviendraient de revenus passifs (participations, placements, distributions) et dont l'actif serait composé à plus de 50% de participations et de placements financiers. Ainsi, si dans le cadre des échanges automatiques d'informations, un contribuable détenait un compte bancaire à l'étranger par le biais d'une société interposée, cela signifierait que la société n'aurait, *a priori*, pas d'activité commerciale et serait une structure écran sans substance.

En application de la législation en vigueur, lorsqu'une personne physique domiciliée en France détiendrait directement ou indirectement 10% au moins des parts d'une entité juridique établie hors de France et soumise à un régime fiscal privilégié, - c'est-à-dire non imposable ou assujettie à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur de plus de la moitié à celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont elle aurait été redevable dans les conditions de droit commun en France -, les bénéfices ou revenus de cette entité seraient réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers de cette personne physique lorsque l'actif de l'entité est principalement constitué de valeurs mobilières, de créances, de dépôts ou de comptes courants.

En tant que résident fiscal français, Monsieur ... serait tenu de déclarer tous les comptes financiers ouverts ou utilisés à l'étranger ainsi que ceux sur lesquels il détiendrait une procuration. Il devrait également déclarer toute entité établie ou constituée hors de France, soumise à un régime fiscal privilégié, et dont l'actif ou les biens sont principalement constitués de valeurs mobilières, de créances, de dépôts ou de comptes courants, dans lequel il détient, directement ou indirectement, 10% au moins des actions, parts, droits financiers ou droit de vote.

De plus, il devrait déclarer tous les revenus perçus en France et à l'étranger et tous ses actifs détenus directement ou indirectement, quelles que soient les entités interposées, y compris ceux détenus à l'étranger.

A défaut d'une telle déclaration, le délai de reprise de l'administration serait porté à dix ans.

Or, Monsieur ... n'aurait pas déclaré de comptes étrangers ou de droits dans une entité étrangère bénéficiant d'un régime fiscal privilégié. Contacté par l'administration fiscale pour régulariser sa situation au regard de ses avoirs et revenus étrangers, il aurait indiqué n'être soumis à aucune obligation déclarative concernant les avoirs détenus par l'intermédiaire de la société

Or, la mise en œuvre d'une procédure de visite et de saisie le 14 avril 2011 et portant sur les années 2008 à 2010, aurait permis de démontrer que la société ... ne disposerait pas de moyens matériels et humains, constatations qui auraient encore été confirmées par 4 jugements des juridictions administratives en France cités par le délégué du gouvernement.

Il aurait notamment été relevé que « *la société ... censée être implantée au Luxembourg, n'y disposait pas de moyens matériels et de personnels, n'avait pas d'activité réelle, et faisait, en réalité, fonction de société écran gérée depuis la France* ». Ainsi, l'administration fiscale aurait établi que la société ... serait une structure écran dissimulant des avoirs à l'étranger, démonstration qui aurait été validée par la justice française. Dans le cadre de cette affaire, Monsieur ... aurait reconnu être le bénéficiaire économique de la société ..., sans toutefois fournir des éléments permettant d'établir ses droits et de chiffrer les impositions éludées.

Monsieur ... serait soupçonné de fraude fiscale pour la période 2008 à 2010, les années 2008 et 2009 étant prescrites. Ce serait la raison pour laquelle la présente demande d'assistance administrative serait urgente afin de fiscaliser les sommes éludées sur l'année 2010. Elle devrait également permettre d'établir que durant les années suivantes (de 2011 à 2019), la société ... aurait toujours été une structure écran permettant de soustraire une partie des revenus de Monsieur ... à l'impôt en France.

Enfin, l'administration fiscale française aurait besoin de connaître le régime fiscal de la société ... au Luxembourg pour déterminer si les revenus positifs de cette société sont réputés constituer des revenus de capitaux mobiliers de Monsieur ... imposables en France et calculer le montant des impôts dus en France.

Tous les moyens internes dont disposerait l'administration fiscale ayant été épuisés, le délégué du gouvernement conclut que la décision d'injonction du 16 septembre 2020 se fonderait sur une demande suffisamment motivée des autorités fiscales requérantes portant sur des informations qui n'apparaîtraient 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.

Dans son mémoire supplémentaire, la demanderesse relève qu'à la lecture des arguments présentés par le délégué du gouvernement, celui-ci aurait repris à son compte des arguments nécessairement avancés par l'administration fiscale française sans prendre le moindre recul et sans faire preuve d'esprit critique à leur égard.

S'agissant du contrôle de la situation fiscale de Monsieur ..., tel qu'avancé, la demanderesse réitère qu'au cours de l'année 2019, l'administration fiscale française aurait écrit à Monsieur ... afin de savoir si ce dernier détenait des comptes bancaires à l'étranger, en soulignant que cette demande non contraignante au sens du droit français aurait été adressée hors cadre procédural, comme en attesterait son intitulé.

A ce jour, contrairement à ce qui est affirmé par la partie étatique, aucune procédure de contrôle de la situation fiscale de Monsieur ... n'aurait été engagée par l'administration fiscale française, en l'occurrence une procédure d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle notamment encadrée par les dispositions de l'article L12 du Livre des procédures fiscales, la demanderesse invitant le délégué du gouvernement à apporter la preuve du contrôle de la situation fiscale de Monsieur

S'agissant ensuite de l'absence de déclaration des comptes étrangers et d'actifs par Monsieur ..., relevée par le délégué du gouvernement, la demanderesse fait valoir que celui-ci ne mentionnerait aucune base légale pour justifier son argumentation.

Afin d'éclairer le tribunal, il conviendrait encore de revenir sur la législation fiscale française, la demanderesse citant l'article 1649 A du Code Général des Impôts (CGI) français en ce qui concerne l'obligation pour un résident fiscal français de déclarer des comptes bancaires ouverts à l'étranger, pour en déduire que si les personnes physiques, les associations et certaines sociétés n'ayant pas la forme commerciale étaient tenues de déclarer les références des comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger, cette obligation déclarative ne concernerait que les titulaires de ces comptes et les bénéficiaires d'une procuration sur ces comptes. Dès lors, lorsqu'une entité détiendrait des comptes ouverts, utilisés ou clos hors de France, ses associés ne seraient pas tenus de déclarer ces comptes sauf s'ils sont cotitulaires ou bénéficient d'une procuration sur ces comptes, la demanderesse se référant à une réponse ministérielle à cet égard.

La demanderesse estime qu'en l'espèce, Monsieur ... ne serait ni cotitulaire ni bénéficiaire d'une procuration, à titre personnel, sur ses comptes, de sorte qu'encore qu'il soit son bénéficiaire économique, il ne serait pas tenu, au regard du droit fiscal français, de déclarer les comptes détenus par elle, ce que Monsieur ... aurait indiqué à l'administration fiscale française.

S'agissant de l'obligation de déclarer des actifs pour un résident fiscal français, la demanderesse fait valoir qu'en droit français, la seule déclaration des actifs concernerait l'impôt de solidarité sur la Fortune (ISF) ou son remplaçant depuis 2018, l'impôt sur la fortune immobilière (IFI). En matière d'ISF, impôt en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017, auraient été tenus de déclarer l'ensemble de leurs biens, immobiliers ou mobiliers, français ou étrangers, les contribuables dont le patrimoine net taxable au 1^{er} janvier de l'année d'imposition était supérieur à ... € en 2010 et supérieur à ... € à compter de 2011. A compter du 1^{er} janvier 2018, l'IFI aurait remplacé l'ISF et ne concernerait plus désormais que le seul patrimoine immobilier.

Monsieur ... étant son actionnaire, il serait évident que la participation qu'il détient ferait partie de son patrimoine. Jusqu'en 2015, la participation détenue par lui s'analyserait comme un bien professionnel, exonéré de l'ISF. Dès lors, elle n'aurait pas été déclarée. En revanche, au titre des années 2016 et 2017, les conditions permettant de déterminer la participation comme un bien professionnel n'étant plus remplies, les titres ... détenus par Monsieur ... auraient été compris dans son patrimoine taxable à l'ISF ainsi qu'en attesteraient les déclarations fiscales.

Contrairement à ce qu'affirme le délégué du gouvernement, Monsieur ... aurait dès lors rempli ses obligations déclaratives en France.

En ce qui concerne l'obligation avancée de déclarer toute entité établie ou constituée hors de France, la demanderesse affirme ne pas avoir retrouvé cette obligation dans la législation française, en renvoyant à l'article 123 bis du CGI, qui ne concernerait que la déclaration de revenus et non pas d'actifs. La demanderesse déclare inviter le délégué du gouvernement à transmettre de plus amples informations sur le fondement légal de son argumentaire.

Par ailleurs, en se référant à l'article 238 CGI, la demanderesse invite le délégué du gouvernement à expliquer en quoi elle-même bénéficierait d'un tel « *régime fiscal privilégié* » au Luxembourg, tout en renvoyant à ses avis d'imposition luxembourgeois qui démontreraient qu'elle s'acquitte d'impôts au Luxembourg.

S'agissant de la question des moyens humains et matériels dont elle dispose, la demanderesse précise, tel que la justice française l'aurait retenu à maintes reprises, qu'elle n'emploierait aucun salarié, sa gestion administrative étant assurée par un conseil d'administration composé de trois membres et la gestion comptable étant sous-traitée à un cabinet d'expertise comptable. S'agissant de son activité, elle serait une société holding et commerciale, ses revenus provenant entre autres de ses participations dans ses filiales et des prestations de services qu'elle rendrait en faisant appel à des sous-traitants.

Elle donne à considérer que l'administration fiscale française n'aurait jamais diligenté de procédure de vérification de comptabilité à son encontre. Dès lors, les juridictions saisies n'auraient pas été en mesure d'apprécier les moyens humains et matériels dont elle dispose et encore moins de la réalité de son activité.

Elle rappelle encore qu'elle aurait acquitté ses impôts au Luxembourg au titre des exercices 2010 à 2019, tout en s'insurgeant contre l'affirmation du délégué du gouvernement qu'elle serait « *une structure écran dissimulant des avoirs à l'étranger* », affirmation qui, d'après elle, ne serait pas prouvée.

En outre, le fait que Monsieur ... a déclaré à l'administration fiscale française la participation qu'il détient dans son capital démontrerait bien au contraire qu'elle ne serait pas « *une structure* ».

Enfin, pour ce qui de la question de l'épuisement des moyens internes dont dispose l'administration fiscale, la demanderesse estime qu'il appartiendrait au délégué du gouvernement d'en rapporter la preuve, preuve qu'il ne pourrait, d'après la demanderesse, pas fournir puisque Monsieur ... ne ferait l'objet d'aucune procédure de contrôle en France, la demanderesse reprenant en substance ses explications antérieures, pour conclure qu'en usant de la procédure d'assistance administrative internationale avant même d'avoir engagé une procédure de contrôle interne, l'administration fiscale française aurait privé Monsieur ... de ses droits et procéderait manifestement à un détournement de procédure.

A titre liminaire, le tribunal constate que la demande de renseignements des autorités françaises est basée sur l'article 25 de la Convention, ainsi que sur la directive 2011/16, transposée en droit interne par la loi du 29 mars 2013. La décision d'injonction du 16 septembre 2020, quant à elle, est fondée sur la loi du 25 novembre 2014.

La Convention et la directive 2011/16 présentent 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'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 européenne hiérarchiquement supérieure pouvant 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 Etats membres quant à une coopération administrative plus étendue qui résulterait d'autres instruments juridiques, y compris d'éventuels accords bilatéraux ou multilatéraux.* »¹. Etant donné que la directive 2011/16 prime sur les conventions de non-double imposition convenues entre Etats membres, et que l'article 25 de la Convention ne prévoit pas de manière vérifiée un échange de renseignements plus étendu que la directive 2011/16, il y a lieu de conclure que la directive 2011/16, ensemble avec la loi du 29 mars 2013 ayant transposé son contenu en droit interne, constitue le cadre légal de référence par rapport à la décision d'injonction du 16 septembre 2020.

En ce qui concerne de prime abord le reproche d'un défaut d'indication de la finalité fiscale d'un point de vue formel, ensemble la demande d'ordonner la communication de ces informations et celle de produire un mémoire additionnel dans ce contexte, le tribunal relève que l'article 3 de la loi du 25 novembre 2014 dispose en son paragraphe (4) que : « *La demande d'échange de renseignement ne peut pas être divulguée. La décision d'injonction ne comporte que les indications qui sont indispensables pour permettre au détenteur des renseignements d'identifier les renseignements demandés.* », tandis qu'en vertu du paragraphe (1), de l'article 6 de la loi du 25 novembre 2014 : « [...] *Par dérogation à l'article 3, paragraphe (4), le tribunal a accès à la demande d'échange de renseignement ainsi que, le cas échéant, aux demandes de complément d'information et aux compléments d'information délivrés par l'Etat requérant. Les éléments y contenus et relatifs à l'identité de la personne visée par la demande d'échange de renseignements et la finalité fiscale des renseignements demandés sont séparément énoncés dans le mémoire en réponse à déposer par la partie étatique. Pour préserver les droits de la défense du requérant, le tribunal peut ordonner que la substance des informations contenues dans la demande d'échange de renseignements ainsi que, le cas échéant, dans les compléments d'information délivrés par l'Etat requérant lui soit communiquée, pour autant que ces informations soient pertinentes aux fins de l'examen du recours et en veillant à ce que cette communication se fasse de manière qui tient compte de la confidentialité nécessaire.* [...] ».

Il découle de ces dispositions que la demande d'échange de renseignements n'est pas communiquée au destinataire de la décision d'injonction, mais que seule la substance des informations contenues dans ladite demande est communiquée au demandeur sur ordre du tribunal afin de préserver les droits de la défense.

En l'espèce, il est constant qu'à travers le mémoire en réponse, dont les explications sont concordantes avec la demande d'échange de renseignements versée au seul usage du tribunal, la substance des informations contenues dans la demande d'échange de renseignements a été portée à la connaissance de la société demanderesse, comportant tant l'indication du contribuable visé, à savoir Monsieur ..., que la finalité fiscale des informations demandées, à savoir de permettre aux autorités fiscales françaises, dans le cadre d'un contrôle de la situation fiscale de Monsieur ..., contribuable résident français qui serait actionnaire et

¹ CJUE, 11 octobre 2007, *Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA) c. Directeur général des impôts*, C-451/05 ; Cour adm., 31 août 2015, n° 36893C du rôle, disponible sur www.ja.etat.lu

bénéficiaire économique de la société ..., auquel il est reproché de ne pas avoir déclaré tous les comptes étrangers ou droits dans une entité étrangère bénéficiant d'un régime fiscal privilégié, en l'occurrence dans la société ..., d'imposer les revenus que Monsieur ... est soupçonné d'avoir éludés à travers la société ..., qui serait une structure d'écran, à partir des années d'imposition non prescrites, à savoir à partir de l'année 2010 jusqu'à 2019. L'objectif déclaré est encore de connaître le régime fiscal de la société ... au Luxembourg pour déterminer si les revenus positifs de cette société constituent des revenus de capitaux dans le chef de Monsieur ..., imposables en France.

Il s'ensuit que la demanderesse a, avec le dépôt du mémoire en réponse de la partie étatique, pu prendre connaissance des motivations sous-jacentes à la décision déférée, expliquées à travers les développements du délégué du gouvernement dans le cadre de son mémoire en réponse, de même qu'elle a eu la possibilité de prendre position par son mémoire supplémentaire déposé en date du 4 décembre 2020.

Dès lors, elle a eu accès aux informations minimales prévues à l'article 6 de la loi du 25 novembre 2014, de sorte que sa demande formulée sur le fondement de l'article 6 de la loi du 25 novembre 2014 d'obtenir la communication de la substance des informations contenues dans la demande d'échange de renseignements et celle de produire un mémoire additionnel sont devenues sans objet.

C'est encore à tort que la société demanderesse conclut à l'annulation de la décision d'injonction au motif qu'elle ne mentionnerait pas la finalité fiscale des informations demandées. En effet, l'article 3, paragraphe (4), précité, de la loi du 25 novembre 2014 dispose que « *la décision d'injonction ne comporte que les indications qui sont indispensables pour permettre au détenteur des renseignements d'identifier les renseignements demandés* », de manière à exclure implicitement l'insertion, dans la décision d'injonction même d'une description de la finalité de la demande de renseignements. Il suffit que la partie publique fournisse, dans le cadre du recours contentieux, les informations concernant l'identité du contribuable et la finalité fiscale des renseignements demandés et qu'elle explicite les raisons pour lesquelles, d'après l'analyse effectuée par le directeur, ces informations sont de nature à justifier la pertinence vraisemblable des renseignements demandés².

Au regard des considérations qui précèdent, il y a lieu de rejeter le moyen de la demanderesse tiré d'un défaut d'indication de la finalité fiscale de la demande de renseignements dans la décision d'injonction.

Pour le surplus, les contestations de la demanderesse ont en substance trait à la question de la pertinence vraisemblable des informations sollicitées.

A cet égard, l'article 3 de la loi du 25 novembre 2014 dispose que : « *(1) L'administration fiscale compétente vérifie la régularité formelle de la demande d'échange de renseignements. La demande d'échange de renseignements est régulière en la forme si elle contient l'indication de la base juridique et de l'autorité compétente dont émane la demande ainsi que les autres indications prévues par les Conventions et lois.*

L'administration fiscale compétente s'assure que les renseignements demandés ne sont pas dépourvus de toute pertinence vraisemblable eu égard à l'identité de la personne

² Trib. adm., 23 octobre 2019, n° 43235 du rôle, disponible sous www.ja.etat.lu.

visée par la demande d'échange de renseignements et à celle du détenteur des renseignements ainsi qu'aux besoins de la procédure fiscale en cause. [...] ».

Il résulte de la disposition précitée que l'administration fiscale compétente doit, d'une part, vérifier la régularité formelle de la demande d'échange de renseignements et, d'autre part, s'assurer que les renseignements demandés ne sont pas dépourvus de toute pertinence vraisemblable eu égard à l'identité de la personne visée par la demande d'échange de renseignements et à celle du détenteur des renseignements, ainsi qu'aux besoins de la procédure fiscale en cause.

Concernant la notion de la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités par l'autorité compétente française, il y a lieu de souligner que dans son arrêt *Berlioz*, 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* »³ 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* »⁴.

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* ».

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* »⁵.

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. En somme, il faut qu'il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents pour l'enquête menée par l'autorité requérante. En revanche, la décision d'injonction est à qualifier

³ CJUE, 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund SA c. directeur de l'administration des Contributions directes*, C-682/15, point 85.

⁴ *Idem*, point 86.

⁵ *Idem*, point 67.

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 ce qui concerne ensuite le rôle du tribunal saisi d'un recours en annulation contre une injonction de communiquer des renseignements, celui-ci est circonscrit par une triple limitation, à savoir, premièrement, celle découlant de sa compétence limitée de juge de l'annulation, deuxièmement, celle découlant du fait que la décision directoriale repose à la base sur la décision d'une autorité étrangère, dont la légalité, le bien-fondé et l'opportunité échappent au contrôle du juge luxembourgeois, et, troisièmement, celle du critère s'imposant tant au directeur qu'au juge administratif, à savoir celui de la « *pertinence vraisemblable* ». En ce qui concerne ce dernier critère, il y a lieu de relever que si le juge de l'annulation est communément appelé à examiner l'existence et l'exactitude des faits matériels qui sont à la base de la décision attaquée, ce contrôle doit, en la présente matière, être considéré comme plus limité, puisque le juge n'est pas appelé à vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle lequel justifie la demande de renseignements est positivement établie, mais seulement si les renseignements sollicités paraissent être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivie dans l'Etat requérant⁶. La CJUE a, en effet, rappelé à cet égard que l'autorité requise ne possède en général pas une connaissance approfondie du cadre factuel et juridique existant dans l'Etat requérant, et il ne saurait être exigé qu'elle ait une telle connaissance⁷. Il s'ensuit que la société demanderesse ne saurait être admise à apporter la preuve, au cours de la phase contentieuse, que les explications soumises par l'Etat requérant reposent sur des faits inexacts, puisque cette faculté imposerait, en effet, au tribunal de se livrer à un contrôle de la matérialité des faits à la base de la demande de renseignements de l'autorité étrangère. Or, ce débat doit être porté par la demanderesse devant les autorités compétentes de l'Etat requérant. Il n'appartient pas non plus au directeur, et corrélativement au tribunal, d'examiner, d'après le droit de l'Etat requérant, la situation fiscale du contribuable visé dans l'Etat requérant, cette compétence et les contestations afférentes relevant des seules autorités 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 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, dont celle relative à l'épuisement des sources d'informations internes⁸.

En l'espèce, force est au tribunal de constater que, tel que relevé ci-avant, la demande de renseignements émanant des autorités françaises indique l'identité du contribuable visé, à savoir Monsieur Elle contient, par ailleurs, une description générale de l'affaire et la finalité fiscale pour laquelle les renseignements sont demandés, ces informations ayant été

⁶ Trib. adm., 12 juillet 2012, n°30164 du rôle, Pas. adm. 2020, V° Impôts, n° 1326 et les autres références y citées.

⁷ CJUE, 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund SA c. directeur de l'administration des Contributions directes*, C-682/15, point 77.

⁸ Cour adm., 27 mai 2014, n° 34291C du rôle, Pas. adm. 2020, V° Impôts, n° 1326 et les autres références y citées.

relevées ci-avant. La demande indique, par ailleurs, que l'autorité française a épuisé, dans son pays, toutes les sources habituelles de renseignements à sa disposition pour obtenir les renseignements requis, et précise encore que la période du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2019 est visée par la demande.

D'un point de vue formel, la demande de renseignements contient dès lors les informations légalement requises.

S'agissant ensuite des contestations de la demanderesse quant à l'épuisement des sources d'information possibles en France, le tribunal relève qu'au-delà du constat que la demande de renseignements mentionne expressément que toutes les sources habituelles de renseignement susceptibles d'être utilisées dans les circonstances pour obtenir les renseignements requis, sans courir le risque de compromettre le résultat de l'enquête, ont été épuisées, cette mention est encore concordante avec les explications fournies quant à la finalité fiscale de la demande. Ainsi, il est précisé que préalablement à la demande litigieuse, qui s'inscrit dans un contrôle de la situation fiscale de Monsieur ..., auquel il est reproché d'avoir éludé des revenus et qui est soupçonné de fraude fiscale, des informations ont été demandées non seulement dans le cadre de l'échange automatique d'informations, mais également directement à Monsieur ... qui a toutefois estimé ne pas être soumis à une obligation de déclarations d'avoirs détenus par l'intermédiaire de la société ..., tout en admettant en être le bénéficiaire économique. De même, il ressort des explications des autorités françaises, reprises par le délégué du gouvernement, qu'une procédure de visite et de saisie a eu lieu le 14 avril 2011 dont il serait ressorti que la société ... ne disposerait pas de moyens matériels et humains, ce qui aurait d'ailleurs été validé par la justice française.

Au regard de ces éléments, le tribunal est amené à retenir qu'aucun reproche quant à l'obligation de l'indication de l'épuisement des sources d'information possibles en France ne peut être fait aux autorités fiscales françaises.

Si la demanderesse fait valoir qu'aucune procédure de contrôle n'aurait été dirigée en France contre Monsieur ... en ce sens que les autorités n'auraient pas diligenté une procédure dite ECSFP contre celui-ci, tout en admettant que des informations lui ont été demandées « *hors cadre procédural* », le tribunal relève toutefois que, d'une part, il se dégage des déclarations de la demanderesse, ensemble les pièces produites par elle, que des demandes d'informations et de communication de pièces ont été adressées le 7 février et 16 décembre 2019 à Monsieur ... à propos de la détention d'un compte bancaire à l'étranger, et, d'autre part, qu'il n'est pas contesté que Monsieur ... n'a pas fait suite à ces demandes de communication, mais a persisté à affirmer qu'il n'aurait rien à déclarer.

Les contestations de la demanderesse portant en réalité sur la méthode d'investigation des autorités fiscales françaises, la demanderesse estimant, en effet, qu'il aurait fallu procéder par voie de la procédure dite ECSFP, et reposant sur la considération qu'il appartiendrait à la partie étatique de justifier la matérialité de l'épuisement des sources d'information, sont à rejeter étant donné qu'elles ont trait à la réalité de la situation factuelle dans l'Etat requérant et méconnaissent de la sorte le rôle du tribunal saisi d'un recours en annulation en la présente matière. En effet, tel que cela a été retenu ci-avant, le rôle du tribunal est circonscrit notamment par la limitation que la décision directoriale repose à la base sur la décision d'une autorité étrangère, dont la légalité, le bien-fondé et l'opportunité échappent au contrôle du juge luxembourgeois, y compris la vérification de la matérialité des faits à la base,

respectivement de la conformité de l'enquête à la base de la demande au droit interne de l'Etat requérant.

Les contestations de la demanderesse quant à l'épuisement des sources d'information internes sont dès lors rejetées.

S'agissant de la pertinence vraisemblable des informations demandées, le tribunal relève que la demande s'inscrit dans le cadre d'un contrôle de la situation fiscale de Monsieur ..., contribuable résident français visé, en sa qualité non contestée d'actionnaire et de bénéficiaire économique de la société ..., auquel il est reproché d'avoir omis de déclarer tous les comptes étrangers et droits dans une entité étrangère bénéficiant d'un régime fiscal privilégié, en l'occurrence dans la société ..., qui serait une entité interposée. L'objectif indiqué est de collecter des informations afin d'imposer les revenus que Monsieur ... est soupçonné d'avoir éludés à travers la société ..., qui serait une structure d'écran, et cela à partir des années d'imposition non prescrites, en l'occurrence les années 2010 à 2019. L'objectif déclaré est encore de connaître le régime fiscal de la société ... au Luxembourg pour déterminer si les revenus positifs de cette société constituent des revenus de capitaux dans le chef de Monsieur ..., imposables en France. Dans cette optique, le tribunal est amené à retenir que les informations que la demande litigieuse tend à obtenir, à savoir des informations sur les principales caractéristiques de l'établissement stable de la société ... au Luxembourg, la question de savoir si Monsieur ... était bénéficiaire économique de la société ... sur toute la période de 2010 à 2019 et en quelle proportion, des informations permettant d'apprécier la substance de la société ... en termes de moyens matériels et humains, ainsi que les informations visant à clarifier quelle est la quote-part des droits de Monsieur ... dans la société ..., sont *a priori* pertinentes au regard du but poursuivi, consistant en l'imposition de revenus ou d'actifs non déclarés par Monsieur ... - celui-ci insistant qu'il n'aurait rien à déclarer - en lien avec la société ..., imposition qui, suivant les explications concordantes du délégué du gouvernement, est fonction du taux de participation de l'intéressé dans l'entité juridique, de la qualification de régime fiscal privilégié, respectivement de l'existence et de l'activité réelle de la société ... à laquelle les autorités fiscales françaises reprochent d'être une structure écran, l'ensemble des informations demandées se trouvant encore dans un lien concordant avec le contribuable visé et l'entité à laquelle les informations sont demandées.

Au regard de ces éléments, le tribunal est amené à retenir que les explications fournies à l'appui de la demande de renseignements sont en principe suffisantes *prima facie* pour justifier le principe de ladite demande.

Force est de constater que les contestations soulevées par la demanderesse ayant pour objet de remettre en question la pertinence vraisemblable des informations demandées, consistent à affirmer qu'aucune procédure de contrôle de la situation fiscale de Monsieur ... au sens du droit français n'aurait été engagée et à discuter, au regard du droit français, les obligations déclaratives dans le chef de Monsieur ... en relation avec sa qualité non contestée de bénéficiaire économique de la demanderesse, que ce soit de comptes bancaires détenus via la société ... au Luxembourg, d'actifs détenus ou encore d'une entité établie ou constituée hors de la France, respectivement la qualification de régime fiscal privilégié ou encore les incidences fiscales de la question de l'existence de moyens humains et matériels dans le chef de la société demanderesse, et, enfin, à affirmer qu'il appartiendrait à la partie étatique de justifier la matérialité et la pertinence des renseignements demandés.

Le tribunal retient de prime abord que, contrairement à ce qui est affirmé par la demanderesse, il n'appartient pas à la partie étatique, en tant qu'Etat requis ayant fait droit à la demande d'échange de renseignements, de prouver matériellement les faits sur lesquels est basée la demande de renseignements, mais il suffit que l'autorité requise ait contrôlé que la demande est suffisamment motivée par 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.

Le tribunal relève ensuite que l'ensemble des contestations soulevées par la demanderesse tendent en substance à remettre en question le bien-fondé, au regard du droit fiscal français, de l'imposition que les autorités fiscales françaises ont déclaré vouloir opérer selon le droit français, voire de la procédure à laquelle celles-ci ont recouru, contrôle qui échappe toutefois au tribunal dans le cadre du présent recours en annulation. En effet, tel que retenu ci-avant, 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 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 de renseignements au droit interne de l'Etat requérant. Dès lors, les personnes concernées par la demande de renseignements ne sauraient pas non plus 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, débat devant, le cas échéant, être porté par le contribuable concerné devant les autorités compétentes de l'Etat requérant⁹.

S'il est vrai qu'il est fait exception à cette limitation du rôle du juge luxembourgeois 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 renseignements¹⁰, le tribunal est toutefois amené à retenir qu'en l'espèce, les contestations soulevées par la demanderesse sont insuffisantes pour ébranler de manière essentielle et ainsi à affecter manifestement la vraisemblance de la pertinence des informations sollicitées par le biais de la décision déférée, l'argumentation reposant essentiellement sur des contestations de l'appréciation juridique de la situation fiscale de Monsieur ... et reposent sur la prémisse erronée qu'il appartiendrait à la partie étatique de justifier et de discuter le bien-fondé des motifs à la base de la demande au regard du droit français.

En tout état de cause la seule circonstance que Monsieur ... a d'ores et déjà admis être le bénéficiaire économique de la demanderesse, loin de mettre en doute la pertinence vraisemblable des informations demandées, conforte leur pertinence devant la toile de fond

⁹ Rappelé récemment par un arrêt de la Cour adm. 1^{er} octobre 2020, n° 44825C du rôle, disponible sous jurad.etat.lu.

¹⁰ Idem.

d'un soupçon des autorités fiscales françaises que Monsieur ... aurait éludé des impôts en relation avec des revenus ou avoirs détenus dans une société luxembourgeoise supposée être une société écran.

Enfin, l'affirmation de la demanderesse qu'elle se serait toujours acquittée de ses obligations légales, sociales et fiscales au Luxembourg, qu'elle n'exercerait aucune activité sur le territoire français et qu'elle ne ferait l'objet d'aucune vérification de comptabilité par l'administration fiscale française n'est pas non plus de nature à ébranler la pertinence vraisemblable des informations demandées, dans la mesure où les autorités fiscales françaises soupçonnent, face au constat retenu dans le cadre de divers procès en France que la demanderesse ne disposerait pas de moyens humains et matériels, ce que la demanderesse admet d'ailleurs dans le cadre de la présente procédure, que la demanderesse serait une structure écran mise en place pour permettre à Monsieur ... d'éluder des impôts en France.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent et au vu de la description détaillée quant au but fiscal poursuivi, que les questions formulées dans la demande d'injonction trouvent leur justification, de sorte qu'il y a lieu d'en conclure que la décision d'injonction se fonde sur une demande suffisamment motivée des autorités fiscales françaises portant sur 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, la décision d'injonction du 16 septembre 2020 suffisant ainsi dans son intégralité au critère de la pertinence vraisemblable pour le cas d'imposition en cause. La décision d'injonction doit partant être considérée comme ayant été valablement émise à l'égard de la demanderesse.

Le recours est dès lors à rejeter comme étant non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant le rejette ;

condamne la demanderesse aux frais et dépens.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 22 février 2021 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 22 février 2021
Le greffier du tribunal administratif