

Audience publique du 28 avril 2021

Recours formé par la société en commandite spéciale ..., ...
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 45582 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 2 février 2021 par Maître Lydie LORANG, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société en commandite spéciale ..., établie et ayant son siège social à L-..., inscrite au registre de commerce et des sociétés sous le numéro ..., représentée par Monsieur ..., gérant et associé commandité actuellement en fonctions, tendant à l'annulation de la décision d'injonction du directeur de l'administration des Contributions directes du 6 janvier 2021 de fournir des renseignements en vertu 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 25 février 2021 ;

Vu l'ordonnance du président de la troisième chambre du tribunal administratif du 1^{er} mars 2021 autorisant le dépôt d'un mémoire supplémentaire par partie pour le 15 mars 2021, respectivement le 29 mars 2021 ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe du tribunal administratif en date du 11 mars 2021 par Maître Lydie LORANG au nom de la société en commandite spéciale ..., préqualifiée ;

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

Le juge rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Perrine LAURICELLA-MOPHOU, en remplacement de Maître Lydie LORANG, et Monsieur le délégué du gouvernement Eric PRALONG en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 31 mars 2021.

Par courrier du 6 janvier 2021, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », adressa à la société en commandite spéciale ..., 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 2016 au 31 décembre 2018 différents renseignements et documents la concernant pour le 11 février 2021

au plus tard, ladite injonction étant libellée comme suit : « [...] En date du 10 décembre 2020, l'autorité compétente de l'administration fiscale française nous a transmis une demande de renseignements en vertu 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 ..., ayant une adresse à ..., France.

*Je vous prie de bien vouloir nous fournir, pour la période du 1^{er} janvier 2016 au 31 décembre 2018, les renseignements et documents suivants **pour le 11 février 2021 au plus tard**.*

- Veuillez fournir la liste des comptes bancaires de la société en indiquant la banque, adresse et n° de compte.

- Veuillez fournir les relevés bancaires pour la période visée.

- Veuillez indiquer pour la période visée les détails de chaque propriété immobilière (p.ex. terrains, bâtiments, maisons et appartements) en possession de la société

- Veuillez indiquer la valeur marchande de la propriété immobilière de la société ... (veuillez indiquer la date d'évaluation et la devise). Si la valeur marchande n'est pas connue, veuillez fournir toute autre évaluation (p.ex. la valeur estimée). Veuillez indiquer la méthode d'évaluation.

- Veuillez fournir les détails (date d'achat, prix, devise, ...) de chaque bien meuble (p.ex. bateaux, yachts, avions et voitures) enregistré sous le nom de

- Veuillez indiquer la valeur marchande du bien meuble en possession de la société ... (date d'évaluation et devise). S'il s'avère difficile de déterminer la valeur marchande, veuillez fournir toute autre estimation de la valeur (p.ex. valeur estimée).

- Veuillez indiquer pour la période visée si la société ... a acquis des biens meubles ou immeubles au Luxembourg et dans l'affirmative veuillez indiquer la date d'acquisition, le prix et la devise.

- Veuillez indiquer comment a été financée l'acquisition du bien meuble ou immeuble (hypothèque, prêt, autre).

- Veuillez indiquer comment la propriété est utilisée. Veuillez fournir les renseignements suivants:

- *Identité du locataire/client.*
- *Date de début du bail (crédit-bail / leasing).*
- *Conditions du contrat.*
- *Date de fin du bail (crédit-bail / leasing).*
- *Date de signature du contrat de bail (crédit-bail / leasing).*

- *Veillez indiquer si la propriété mentionnée est louée, occupée par le contribuable lui-même, vacante ou autre (veillez spécifier).*

- Veillez indiquer si la société ... a vendu un (des) actif(s) en sa possession. Dans l'affirmative, veuillez fournir les renseignements suivants :

- *Date de la vente.*
- *Prix de vente du (des) actif(s) et la devise.*

- Veillez fournir copie de tous les documents pertinents relatifs aux tirets précédents, ainsi que la copie des actes.

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 2 février 2021, la société ... a fait introduire un recours tendant à l'annulation de la décision d'injonction précitée du 6 janvier 2021 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 6 janvier 2021, 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 ..., après avoir exposé les faits et rétroactes à la base du présent litige et rappelé les dispositions légales pertinentes en la matière, se penche sur la notion de la « pertinence vraisemblable » telle que visée au considérant 9 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 », et définie par l'arrêt de la Cour de Justice de l'Union européenne, ci-après la « CJUE », du 6 octobre 2020, C-245/19, pour faire valoir que la décision d'injonction ne préciserait pas le lien entre le contribuable visé, Monsieur ..., et la personne détentrice des informations sollicitées, à savoir elle-même.

Elle conteste ainsi avoir un quelconque lien avec la personne visée par les autorités françaises, et explique qu'elle aurait uniquement rencontré Monsieur ... en 2016 en vue de discuter de futurs investissements, discussions qui n'auraient cependant jamais abouti. Elle explique encore que Monsieur ... aurait agi en qualité d'intermédiaire alors que les discussions auraient été menées entre elle-même et une société de droit anglais « ... ». Les informations demandées seraient dès lors dénuées de pertinence vraisemblable et constitueraient une véritable « pêche aux renseignements ».

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

Ainsi, il cite le libellé de la demande d'échange de renseignements des autorités françaises, pour en conclure qu'il ressortirait de l'objet et de la motivation de ladite demande

que les renseignements sollicités porteraient sur un cas d'imposition précis et spécifique et auraient trait à un contribuable déterminé, à savoir Monsieur Au vu du descriptif précis ainsi fourni par l'autorité compétente française, il existerait une possibilité raisonnable que les renseignements recherchés se révèleront pertinents pour la vérification fiscale menée par lesdites autorités fiscales.

A cet égard, il estime que la demande d'échange de renseignements préciserait expressément que les autorités françaises ont constaté, lors des opérations de contrôle, l'existence de liens capitalistiques (constituant, associé, bénéficiaire ...) entre Monsieur ... et la société S'il ressortirait certes des documents officiels publiés au registre de commerce que Monsieur ... ne serait pas constituant ou associé direct de la société ..., le délégué du gouvernement souligne que ces documents ne permettraient cependant pas non plus d'exclure que Monsieur ... aurait été autrement lié à ladite société pendant la période visée, de sorte que lesdits documents ne seraient pas de nature à ébranler le contenu de la demande d'échange de renseignements de manière essentielle et d'affecter manifestement la pertinence vraisemblable des informations sollicitées.

La décision d'injonction litigieuse se fonderait ainsi sur une demande suffisamment motivée de l'autorité compétente française portant sur des informations qui n'apparaissent pas, de manière manifeste, dépourvues de toute pertinence vraisemblable eu égard, d'une part à l'identité de la personne visée par la demande et, d'autre part, à la finalité fiscale poursuivie, de sorte qu'elle répondrait à la condition de légalité tenant à la pertinence vraisemblable des informations demandées.

Dans son mémoire supplémentaire, la demanderesse insiste sur le défaut de lien entre sa personne et le contribuable visé par la demande française, tout en contestant que Monsieur ... aurait un lien « *capitalistique* » avec elle-même, tel qu'avancé par la partie étatique. A cet égard, elle se prévaut des extraits du registre des bénéficiaires et des actionnaires pour établir que Monsieur ... n'exercerait aucune fonction dans la société ... et ne serait ni son actionnaire ni son bénéficiaire économique. Tout en mettant en exergue la difficulté de rapporter une preuve négative, qui, selon elle, ne saurait pas être rapportée de manière absolue, mais plutôt de manière approximative, résultant de probabilités plus ou moins grandes, la demanderesse souligne avoir, à cet égard, versé l'ensemble des documents en sa possession.

La demande d'échange de renseignements serait dès lors dépourvue de pertinence vraisemblable.

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 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 du 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund S.A. c/ Directeur de l'Administration des Contributions Directes*, ci-après « l'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*¹ » 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*² ».

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* »³.

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 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.

¹ CJUE, 16 mai 2017, *BERLIOZ INVESTMENT FUND SA c. directeur de l'administration des Contributions directes*, C-682/15, point 85.

² *Idem*, point 86.

³ *Idem*, point 67.

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 requérant⁴. 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 connaissance⁵.

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, 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 renseignements⁶.

En l'espèce, la demanderesse estime que la décision d'injonction serait dépourvue de toute pertinence vraisemblable pour l'enquête menée par l'autorité française eu égard au contribuable concerné, en avançant l'absence de tout lien entre elle-même et Monsieur

A cet égard, il échet d'abord de relever que la demande d'échange des renseignements des autorités fiscales françaises renseigne l'identité du contribuable visé, à savoir Monsieur ..., tout comme ses liens avec la demanderesse, à savoir que lors des opérations de contrôles, il a

⁴ Trib. adm., 12 juillet 2012, n° 30164 du rôle, Pas. adm. 2020, V° Impôts, n° 1326 et les autres références y citées.

⁵ CJUE, 16 mai 2017, *BERLIOZ INVESTMENT FUND SA c. directeur de l'administration des Contributions directes*, C-682/15, point 77.

⁶ Cour adm., 27 mai 2014, n° 34291C du rôle, Pas. adm. 2020, V° Impôts, n° 1326 et les autres références y citées.

pu être constaté que Monsieur ... avait des liens capitalistiques (constituant, bénéficiaire, ou associé ...) avec des nombreuses sociétés étrangères, dont la société demanderesse.

Ensuite, force est au tribunal de constater que la demanderesse a versé :

(i) un extrait de ses statuts constitutifs du 20 juin 2016 désignant Monsieur ..., associé commandité, associé commanditaire et gérant de la société demanderesse et Madame ... associée commanditaire,

(ii) un extrait du registre de commerce et des sociétés renseignant Monsieur ... en tant que gérant de la demanderesse depuis le 20 juin 2016,

(iii) un extrait de registre des bénéficiaires effectifs au 6 septembre 2019 renseignant Monsieur ... comme disposant 92% des parts de la demanderesse et,

(iv) un extrait du registre des actionnaires au 9 mars 2021 renseignant comme actionnaires Monsieur ... avec 99.98% des parts, Madame ... avec 0.01% des parts et la société à responsabilité limitée ... avec 0.01% des parts de la société demanderesse.

Au regard de son argumentation à l'appui de sa requête et de son mémoire supplémentaire et des pièces soumises ainsi à l'analyse du tribunal et non autrement contestées par la partie étatique, force est de retenir que la société demanderesse a pu établir à suffisance que le contribuable visé par l'enquête française, Monsieur ..., n'avait pas des liens capitalistiques (constituant, bénéficiaire, ou associé ...) avec elle-même, de sorte à exclure que les renseignements demandés se révéleront pertinents pour l'enquête menée par l'autorité requérante à l'égard du contribuable concerné.

Il y a encore lieu de souligner, dans ce contexte, que la partie étatique n'a pas utilement rencontré les développements de la société ..., ne serait-ce par l'affirmation succincte et non autrement développée dans son mémoire en réponse que les documents versés par la demanderesse, à savoir, l'extrait de ses statuts constitutifs et l'extrait du registre de commerce et des sociétés, ne permettraient pas d'exclure que Monsieur ... aurait été autrement lié à ladite société.

A cela s'ajoute qu'elle est encore restée en défaut de prendre position par rapport à l'argumentation factuelle et aux documents probants produits par la société ... à travers son mémoire supplémentaire, à savoir les extraits du registre des bénéficiaires et des actionnaires, malgré l'autorisation lui accordée par l'ordonnance du 1^{er} mars 2021 de déposer également un mémoire supplémentaire.

Le tribunal doit partant retenir que la société ... lui a soumis des éléments circonstanciés de nature à affecter manifestement la vraisemblance de la pertinence des informations sollicitées par la décision déferée au contribuable concerné, qui doit partant encourir l'annulation de ce chef.

La demanderesse sollicite encore l'allocation d'une indemnité de procédure de 5.000.-€ sur base de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives en faisant état du caractère illégal de la décision déferée, demande qui est cependant à rejeter comme non justifiée nonobstant l'issue du litige, étant donné que la partie étatique conteste tant le principe que le montant de cette demande et qu'il n'appert point de l'ensemble des éléments en cause, en quoi il serait inéquitable de laisser à charge de la demanderesse les frais irrépétibles.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

au fond, le déclare justifié, partant annule la décision d'injonction du directeur de l'administration des Contributions directes du 6 janvier 2021 demandant à la société en commandite spéciale ... de fournir des renseignements dans le cadre d'une demande d'échange de renseignements en matière fiscale suivant 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 ;

rejette la demande tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure de 5.000.-€, telle que formulée par la demanderesse ;

condamne l'Etat aux frais et dépens.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 28 avril 2021 par :

Thessy Kuborn, vice-président,
Géraldine Anelli, juge,
Marc Frantz, juge,

en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Thessy Kuborn

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 28 avril 2021
Le greffier du tribunal administratif