

MP

C-437/19-1

GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG
COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 42143C
Inscrit le 21 décembre 2018

Inscrit au registre de la	
Cour de justice sous le n° 1117859	
Luxembourg, le 11. 06. 2019	Le Greffier, par ordre
Fax / E-mail:	<i>V. Jacobbo</i>
Déposé le: 31.05.19	Valérie Jacobbo - Peyronnel Administrateur

Audience publique du 23 mai 2019

Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre
un jugement du tribunal administratif du 18 décembre 2018 (n° 41673 du rôle)
dans un litige l'opposant à
la société anonyme L, ...,
en matière d'échange de renseignements

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 42143C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 21 décembre 2018 par Monsieur le délégué du gouvernement Sandro LARUCCIA pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, sur base d'un mandat afférent lui délivré par le ministre des Finances le 20 décembre 2018, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 18 décembre 2018 (n° 41673 du rôle), par lequel ledit tribunal a déclaré justifié le recours en réformation introduit au nom de la société anonyme L, ayant son siège social à L-..., représentée par son conseil d'administration en fonctions, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 6 août 2018 portant fixation à son égard d'une amende administrative fiscale de- € au sens de l'article 5 de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale, de manière à avoir, dans le cadre du recours en réformation introduit, annulé ladite décision du 6 août 2018 et dit qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation, tout en rejetant la demande en allocation d'une indemnité de procédure sollicitée par la partie demanderesse et en condamnant l'Etat aux frais ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 22 janvier 2019 par la société en commandite simple BONN STEICHEN & PARTNERS, établie et ayant son siège social à L-2370 Howald, 2, rue Petermelchen, Immeuble C2, inscrite à la liste V du tableau de l'Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg, représentée par son gérant commandité en fonctions, la société à responsabilité limitée BSP s.à r.l., établie et ayant son

siège social à L-2370 Howald, 2, rue Peternelchen, Immeuble C2, elle-même représentée aux fins de la présente procédure par Maître Fabio TREVISAN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme L ;

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

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER et Maître Pol MELLINA, en remplacement de Maître Fabio TREVISAN, en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 14 mars 2019 ;

Vu l'avis de la Cour du 29 mars 2019 ayant prononcé la rupture du délibéré pour inviter les parties à prendre position sur les questions soulevées dans ledit avis et les propositions de questions préjudicielles y formulées ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe de la Cour administrative le 19 avril 2019 par Monsieur le délégué du gouvernement Sandro LARUCCIA pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe de la Cour administrative le 23 avril 2019 par la société en commandite simple BONN STEICHEN & PARTNERS, représentée par Maître Fabio TREVISAN, au nom de la société anonyme L ;

Le rapporteur entendu en son rapport complémentaire, ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Sandro LARUCCIA et Maître Pol MELLINA, en remplacement de Maître Fabio TREVISAN, en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 25 avril 2019.

1. Par courrier du 28 février 2018, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », enjoignit à la société anonyme L, ci-après désignée par la « *société L* », de lui fournir certains renseignements pour le 5 avril 2018 au plus tard, ladite injonction étant libellée comme suit :

2. « (...) *En date du 27 avril 2017, 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 ainsi que de la convention fiscale entre le Luxembourg et la France du 1^{er} avril 1958, modifiée par la loi du 31 mars 2010 portant approbation de l'Avenant et de l'échange de lettres relatif à ladite convention.*

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 F, établie et ayant son siège social au ... à F-....

Je vous prie de bien vouloir nous fournir, pour la période du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2016, les renseignements et documents suivants pour le 5 avril 2018 au plus tard.

- *Veillez communiquer les noms et adresses des actionnaires de la société L SA ainsi que les noms et adresses des bénéficiaires effectifs, directs et indirects,*

quelles que soient les structures interposées, de la société et la répartition du capital ;

- *Veillez fournir une copie des registres des titres de la société L SA.*

Je tiens à vous rendre attentif que conformément à l'article 2 (2) de la loi du 25 novembre 2014 précitée, le détenteur des renseignements est obligé de fournir les renseignements demandés ainsi que les pièces sur lesquelles ces renseignements sont fondés en totalité, de manière précise et sans altération.

Conformément à l'article 6 de la loi du 25 novembre 2014 précitée, aucun recours ne peut être introduit à l'encontre de la présente décision d'injonction. (...) ».

3. Par courrier recommandé du 5 avril 2018, la société L introduisit un recours hiérarchique formel, ainsi qualifié par elle, au sens du § 237 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », contre ladite décision.

4. Par décision du 4 juin 2018 (n° C 24660 du rôle), le directeur déclara ce recours hiérarchique formel irrecevable. Un recours contentieux formé par la société L contre cette décision directoriale est actuellement pendant devant le tribunal administratif (n° 41672 du rôle).

5. En date du 6 août 2018, le directeur prit à l'encontre de la société L une décision dans laquelle il constata qu'elle n'avait pas donné suite à sa décision d'injonction du 28 février 2018, de sorte qu'il lui infligea une amende administrative fiscale de ... € conformément à l'article 5 de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale, ci-après la « *loi du 25 novembre 2014* », ladite décision étant libellée comme suit :

6. « (...) *Vous n'avez pas donné suite à notre rappel du 13 juin 2018, vous enjoignant de nous fournir les renseignements manquants dans le cadre d'une demande d'assistance émanant des autorités fiscales françaises.*

Par conséquent, je suis au regret de vous informer que conformément à l'article 5 de la loi du 25 novembre 2014 précitée, je me vois dans l'obligation de vous infliger une amende administrative fiscale de ... EUR.

Je vous prie de bien vouloir payer endéans 1 mois, à partir de la réception de la présente, cette somme sur le compte chèque postal du bureau de recette de Luxembourg (...).

Je tiens à vous informer que contre la présente décision un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif au détenteur des renseignements.

Ce recours doit être introduit dans un délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements. (...) ».

7. Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 5 septembre 2018, inscrite sous le numéro 41673 du rôle, la société L fit introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision précitée du directeur du 6 août 2018 lui infligeant une amende administrative fiscale de ... €.

8. Dans son jugement du 18 décembre 2018, le tribunal administratif écarta d'abord des débats à la fois une note de plaidoiries déposée par le mandataire de la société L le 9 octobre 2018 et les développements contenus dans le mémoire supplémentaire déposé pour le compte de la société L. Il reçut ensuite le recours principal en réformation en la forme. Quant au fond, il déclara ce recours justifié et dans le cadre du recours en réformation, annula la décision du directeur du 6 août 2018. Le tribunal dit encore qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation, rejeta la demande en allocation d'une indemnité de procédure sollicitée par la partie demanderesse et condamna l'Etat aux frais.

9. Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 21 décembre 2018, l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 18 décembre 2018.

10. L'Etat estime que le jugement entrepris lui causerait torts et griefs en ce que le tribunal a annulé la décision directoriale du 6 août 2018 au motif que la décision d'injonction du 28 février 2018 ne saurait être valablement invoquée comme décision dont le non-respect par l'intimée justifierait la décision d'infliger une amende administrative fiscale. L'Etat conteste en effet que les informations demandées seraient à considérer comme étant manifestement dépourvues de toute pertinence vraisemblable eu égard au contribuable concerné, aux tiers éventuellement renseignés et à la finalité fiscale poursuivie.

11. L'Etat critique plus particulièrement les premiers juges pour avoir constaté à tort qu'il persisterait un doute quant à l'identité des contribuables visés par la demande. Il fait valoir qu'il se dégagerait des explications contenues dans la demande des autorités françaises que les personnes y visées pourraient être clairement identifiées en ce que cette demande viserait l'imposition des bénéficiaires économiques, personnes physiques, de la société L qui, en application de la législation française, seraient soumises à une obligation de déclaration des biens immobiliers situés en France détenus directement ou indirectement. Il se réfère aux explications des autorités françaises qui auraient indiqué qu'il serait apparu lors de la vérification de la société française F, ci-après désignée par la « *société F* », qui exercerait une activité de location d'un bien immobilier détenu sur la commune de ..., que l'une des sociétés liées, la société luxembourgeoise L, disposerait également d'un immeuble dans cette commune. Comme la société française refuserait de coopérer avec les autorités françaises, celles-ci n'auraient pas été en mesure de déterminer les bénéficiaires effectifs de la société L, liée à la société F, et de vérifier ainsi si les personnes physiques en question ont déclaré tous leurs biens immobiliers en France en application de la législation française.

12. Afin d'étayer la pertinence vraisemblable des renseignements ainsi sollicités par les autorités françaises, l'Etat se réfère au commentaire de l'article 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après visé comme le « *Modèle de convention* », qui préciserait en premier lieu qu'une demande de renseignements ne constituerait pas une pêche aux renseignements du simple fait qu'elle ne précise pas le nom ou l'adresse (ou les deux) du contribuable faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, mais que l'Etat requérant devrait alors inclure d'autres informations suffisantes pour permettre l'identification du contribuable. En deuxième lieu, ce commentaire confirmerait qu'une enquête sur un groupe donné de contribuables serait conforme aux exigences de l'article 26, paragraphe 1^{er}, du Modèle de convention pour autant qu'elle respecte la norme de pertinence vraisemblable, mais qu'il serait nécessaire que l'Etat requérant fournisse une description détaillée du groupe ainsi que les faits et circonstances qui ont mené à la demande, une

explication de la loi applicable et pourquoi il existe des raisons de penser que les contribuables faisant l'objet de la demande groupée n'ont pas respecté cette loi.

13. Tout en admettant qu'en l'espèce, ni la demande d'échange de renseignements des autorités françaises, ni la décision d'injonction ne préciseraient les noms des personnes physiques visées par la demande, mais uniquement celui de la société française F, dont la procédure de vérification a déclenché l'enquête en relation avec les bénéficiaires, personnes physiques liées directement ou indirectement à cette société, l'Etat souligne que le but de la demande serait précisément de déterminer les noms de ces personnes physiques qui seraient tenues de déclarer tous les biens immeubles situés en France dont elles disposent directement ou indirectement. Il ajoute qu'eu égard au manque de coopération de la part de la société française, il y aurait de fortes raisons de penser que ces personnes physiques n'auraient pas respecté leurs obligations déclaratives et que les autorités françaises tendraient ainsi à obtenir la communication d'informations en relation avec des contribuables, certes non identifiés par leur nom, mais pourtant délimités de façon précise. En outre, au vu de la détention d'un immeuble en France par la société L et au vu des liens apparents de cette société avec la société F, les autorités françaises auraient, selon l'Etat, clairement établi un lien avec l'enquête fiscale en France.

14. L'Etat en déduit que les autorités françaises pourraient légitimement s'adresser à l'autorité luxembourgeoise compétente afin d'obtenir les informations relatives à l'identité des propriétaires de la société luxembourgeoise, sans que cette demande ne soit à qualifier de manifestation dépourvue de toute pertinence vraisemblable, de manière que ce serait à tort que le tribunal aurait retenu la conclusion contraire.

15. L'intimée rappelle par contre que la décision d'injonction du 28 février 2018 indique que le contribuable visé par la demande des autorités françaises est la société française F et que le but fiscal aurait été précisé seulement dans le cadre du mémoire en réponse du délégué du gouvernement en première instance. Elle affirme que les explications quant au but fiscal seraient en contradiction flagrante avec l'indication du contribuable visé dans la décision d'injonction, au motif qu'en réalité, les autorités fiscales françaises chercheraient non pas à clarifier la situation fiscale de la société F par le biais de leur demande de renseignements, mais au contraire à identifier une ou plusieurs personnes physiques encore inconnues qui auraient dû déclarer la détention, à travers une ou plusieurs sociétés à prépondérance immobilière, d'un immeuble situé en France et auraient manqué à cette obligation légale. D'après l'intimée, cette « *contradiction flagrante* » serait révélatrice de la pêche aux renseignements tentée par les autorités fiscales françaises et cautionnée par le directeur en l'espèce.

16. L'intimée se réfère au même commentaire de l'article 26 du Modèle de convention que l'Etat, mais en déduit qu'il exigerait que le contribuable visé par la demande d'échange de renseignements soit identifié ou du moins identifiable à l'aide d'informations additionnelles fournies par l'Etat requérant. Or, en l'espèce, les autorités françaises n'auraient pas fourni la moindre information permettant d'identifier les personnes réellement visées par la demande de renseignements et les seuls attributs connus de ces personnes consisteraient en leur qualité de bénéficiaires effectifs de l'intimée et en l'incertitude quant au respect de leurs obligations déclaratives en France. En d'autres termes, les renseignements demandés, à savoir l'identification des actionnaires et bénéficiaires effectifs de l'intimée, dont les autorités fiscales françaises n'auraient pas disposé au moment de leur demande, coïncideraient avec l'identité

des personnes visées par la demande d'échange de renseignements que les autorités fiscales françaises seraient supposées identifier ou du moins rendre identifiables dans leur demande.

17. Tout en admettant que le commentaire actuel relatif à l'article 26 du Modèle de convention autorise les demandes portant sur des groupes de contribuables, l'intimée souligne que cette faculté ne serait ouverte qu'à la condition expresse que d'autres informations suffisantes pour identifier les contribuables ainsi qu'une description détaillée des faits et circonstances seraient données. En l'espèce, les autorités françaises n'auraient cependant nullement fourni ces informations et, en particulier, elles ne préciseraient pas la base factuelle claire ayant mené à la demande en laissant penser que les contribuables visés n'auraient pas respecté la législation applicable en France. Les autorités françaises se contenteraient au contraire d'une simple suspicion générale, vague et non autrement étayée de non-déclaration de la détention indirecte d'un immeuble en France.

18. L'intimée se fonde encore sur le point 8.1 du commentaire de l'article 26 du Modèle de convention qui illustrerait un cas typique de pêche aux renseignements qui ressemblerait « *très fortement* » à la situation de l'espèce, au motif que les autorités requérantes françaises chercheraient à identifier les actionnaires et bénéficiaires effectifs de l'intimée qui pourraient être de potentiels contribuables soumis à l'impôt en France et ce sur base du simple constat de la détention indirecte d'un immeuble en France et d'une suspicion générale de non-déclaration, non autrement précisée au regard de circonstances factuelles concrètes. L'intimée soutient que le critère de la pertinence vraisemblable entendrait prohiber précisément ce type de demandes spéculatives et aléatoires.

19. L'intimée en déduit que la décision d'injonction du 28 février 2018 violerait le critère de la pertinence vraisemblable, de manière que la décision d'amende litigieuse devrait être annulée pour avoir été prise sur une base illégale.

20. En premier lieu, la Cour tient à rejoindre le constat des premiers juges que la demande d'échange de renseignements des autorités françaises du 27 avril 2017 est basée sur la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproques en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, signée à Paris le 1er avril 1958, modifiée par un avenant signé à Paris le 8 septembre 1960, ainsi que par un avenant signé à Luxembourg le 24 novembre 2006, par un avenant signé à Paris le 3 juin 2009 et les échanges de lettres y relatifs, et un quatrième avenant du 5 septembre 2014, ci-après désignée par la « *Convention* », ainsi que sur la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/99/CEE, ci-après désignée par la « *directive 2011/16* », transposée en droit interne par la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ci-après désignée par la « *loi du 29 mars 2013* », tandis que la décision d'injonction du 28 février 2018, quant à elle, est fondée sur la loi du 25 novembre 2014.

21. 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'ils sont susceptibles de s'appliquer parallèlement à une situation donnée.

22. La Cour partage également l'analyse faite par le tribunal sur base de ce constat que la directive 2011/16, ensemble la loi du 29 mars 2013 ayant transposé son contenu en droit

interne, constituent le cadre légal de référence par rapport à la décision d'injonction du 28 février 2018. La Cour les rejoint à cet égard 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 22 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).

23. Or, la Convention ne prévoit précisément pas un échange de renseignements plus étendu que la directive 2011/16 concernant la question de la détermination des personnes visées par l'enquête dans l'Etat membre requérant, étant donné que l'échange de lettres relatif au troisième avenant à la Convention entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg, ratifié à travers la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande ensemble avec l'avenant lui-même, précise que « dans les cas d'échange de renseignements sur demande effectués sur le fondement de l'article 22 de la convention modifiée, l'autorité compétente de l'Etat requérant soumettra ses demandes de renseignements dans le respect des commentaires relatifs à l'article 26 de la version 2005 du modèle de convention fiscale de l'OCDE » et que « l'autorité compétente requérante fournira les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis: (a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête ».

24. La Cour tient également à relever que l'Etat ne conteste pas, dans le cadre de son appel, l'analyse du tribunal, fondée sur l'arrêt de la Cour de Justice de l'Union Européenne, ci-après la « CJUE », du 16 mai 2017 (CJUE, 16 mai 2017, aff. C-682/15, Berlioz Investment Fund S.A. c. Directeur de l'Administration des Contributions Directes, EU:C:2017:373), ci-après « l'arrêt Berlioz », et l'arrêt subséquent de la Cour du 26 octobre 2017 (n° 36893C du rôle), suivant laquelle la portée du recours dirigé contre la décision de sanction administrative du 6 août 2018 peut s'étendre au contrôle incident de la légalité de la décision d'injonction du 28 février 2018 gisant à la base de la décision de sanction déferée. Même en l'absence d'une contestation formelle étatique, la Cour confirme cette analyse du tribunal découlant directement de l'arrêt Berlioz.

25. Quant au fond, la Cour constate que le tribunal a fondé sa conclusion de l'invalidité de la décision d'injonction en substance sur la contradiction dégagée par lui entre, d'une part, l'identité du contribuable précisée dans la décision d'injonction du 28 février 2018 et, d'autre part, les explications fournies par les autorités françaises quant au but dans lequel les renseignements sont demandés, de manière qu'un doute persisterait quant à l'identité du contribuable visé par la demande de renseignements. Le tribunal a souligné plus particulièrement que la lecture des explications contenues dans la demande de renseignements du 27 avril 2017 amènerait à conclure que l'enquête en cours viserait non pas la société F, pourtant mentionnée dans la demande d'échange comme personne faisant l'objet de l'enquête en France, et son imposition propre, mais plutôt les bénéficiaires économiques, personnes physiques, de la société L qui seraient, en application de la législation française, soumis à une obligation de déclaration de la détention de plusieurs biens immobiliers situés sur le territoire français.

26. La demande d'échange de renseignements du 27 avril 2017 indique la société F comme personne morale ou entité juridique visée dans le pays requérant et la société L à la fois comme la société mère indirecte de la société F et comme personne morale visée dans l'Etat requis, mais non pas sous la section B3-10) comme simple détenteur de renseignements. Concernant le cadre général et le but fiscal de la demande, les autorités françaises ont indiqué que la société F détiendrait un bien immobilier en France et que la société L serait non seulement la société mère indirecte de la société F, mais détiendrait également directement un autre bien immobilier en France. Elles ont expliqué qu'en application de la législation française, les personnes physiques détenant directement ou indirectement des biens immobiliers situés en France doivent les déclarer et qu'elles souhaiteraient connaître les actionnaires et bénéficiaires économiques de la société L.

27. D'un autre côté, il est vrai que les autorités françaises n'ont pas coché dans la section B1 la case relative à l'identification et aux informations concernant la personne physique concernée dans l'Etat requérant qui lui aurait permis de fournir des indications quant à une désignation des personnes physiques éventuellement sujettes à enquête en France.

28. La Cour ne partage pas l'analyse des premiers juges selon laquelle l'indication de l'identité du contribuable dans la décision d'injonction du 28 février 2018 est en contradiction avec les explications fournies quant au but dans lequel les renseignements sont demandés et que dès lors un doute persisterait quant à l'identité du contribuable visé par la demande de renseignements, incertitude qui devrait entraîner que les informations demandées seraient à considérer comme étant manifestement dépourvues de toute pertinence vraisemblable eu égard audit contribuable concerné, au tiers éventuellement renseigné et à la finalité fiscale poursuivie.

29. En effet, il est vrai que la décision d'injonction du 28 février 2018 indique la seule société F comme contribuable concerné par l'enquête des autorités françaises et que la demande du 27 avril 2017 renseigne qu'une vérification de la comptabilité de cette société, ayant permis de constater les liens de cette société avec l'intimée, a été à l'origine de l'enquête afin de contrôler le respect de la législation française suivant laquelle les personnes physiques détenant directement ou indirectement des biens immobiliers situés en France doivent les y déclarer. D'un autre côté, tant la société F que la société L sont indiquées dans la demande des autorités françaises comme personnes morales visées par l'enquête en France en tant que sociétés détenant des biens immobiliers situés en France, voire une participation dans une société détenant de tels biens immobiliers. Il découle ainsi du contenu global de la demande du 27 avril 2017, auquel il faut essentiellement avoir égard, que les sociétés F et L sont les personnes morales concernées par l'enquête en cours des autorités françaises. Cette enquête présente une particularité découlant de la législation française au vu de laquelle la détention directe de biens immobiliers sis en France, voire la détention des parts d'une société détenant des biens immobiliers situés en France déclenchent dans le chef des personnes physiques qui sont les actionnaires et bénéficiaires économiques de ces sociétés, l'obligation de déclarer ces détentions indirectes de biens immobiliers. Ainsi, une telle enquête doit être admise comme pouvant valablement s'étendre à l'établissement de l'identité des personnes physiques qui sont actionnaires et bénéficiaires économiques de sociétés détenant des biens immobiliers situés en France, voire une participation dans une société détenant de tels biens immobiliers, étant précisé que les personnes physiques actionnaires et bénéficiaires économiques de la société L sont également, au vu de la structure sociétaire en cause, les bénéficiaires économiques de la société F.

30. Il s'ensuit que, contrairement à la conclusion en sens opposé du tribunal et à l'argumentation de l'intimée, la demande d'échange de renseignements du 27 avril 2017 ne pêche pas par une contradiction en ce qui concerne les personnes réellement visées par l'enquête en cours des autorités françaises et le but fiscal mis en avant à son appui, de sorte que les informations demandées ne sont sous cet aspect pas manifestement dépourvues de toute pertinence vraisemblable eu égard au contribuable concerné, aux tiers éventuellement renseignés et à la finalité fiscale poursuivie.

31. La Cour ne saurait partant conclure à l'invalidité de la décision d'injonction du 28 février 2018 sur base des motifs retenus par les premiers juges.

32. Cependant, dans la mesure où l'enquête en cours en France et la demande d'échange en cause portent également sur les personnes physiques qui seraient les actionnaires ou bénéficiaires économiques des sociétés F et L, il y a lieu de rappeler que les autorités françaises, en s'étant abstenues de cocher dans la section B1 la case relative à l'identification et aux informations concernant la personne physique concernée, n'ont pas fourni d'autres précisions quant à l'identité des personnes physiques visées par l'enquête en France en dehors de l'indication que « *l'administration fiscale française souhaiterait connaître les actionnaires et bénéficiaires économiques de la société SA L* ».

33. Or, la CJUE a interprété dans son arrêt *Berlioz* l'article 1^{er}, paragraphe 1, et l'article 5 de la directive 2011/16 en ce sens que « *les termes « vraisemblablement pertinentes » désignent la qualité dont les informations demandées doivent être revêtues. L'obligation qui incombe à l'autorité requise aux termes de l'article 5 de la directive 2011/16 de coopérer avec l'autorité requérante ne s'étend pas à la communication d'informations qui seraient dépourvues de cette qualité* », de manière que « *la qualité de « pertinence vraisemblable » des informations demandées constitue une condition de la demande portant sur celles-ci* » (points 63 et 64).

34. En ce qui concerne le contrôle du respect de cette condition de légalité d'une procédure d'échange de renseignements par l'Etat membre requis, la CJUE a jugé que l'autorité requise doit en principe faire confiance à l'autorité requérante et présumer que la demande d'informations qui lui est soumise est à la fois conforme au droit national de l'autorité requérante et nécessaire aux besoins de son enquête, mais qu'elle est quand même tenue de vérifier si les informations demandées ne sont pas dépourvues de toute pertinence vraisemblable pour l'enquête menée par l'autorité requérante. La CJUE a ensuite précisé, en renvoyant au considérant 9 de la directive 2011/16, que des éléments pertinents aux fins de ce contrôle se trouvent mentionnés par l'article 20, paragraphe 2, de celle-ci, et qui « *comprennent, d'une part, des renseignements qui doivent être fournis par l'autorité requérante, à savoir l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête et la finalité fiscale des informations demandées et, d'autre part, le cas échéant, les coordonnées de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des informations demandées ainsi que tout renseignement susceptible de faciliter la collecte des informations par l'autorité requise* ».

35. Il y a lieu d'ajouter que l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2011/16 définit comme l'une des informations minimales « *que doit fournir l'autorité requérante* » sous son point a) « *l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête* ».

36. Cette exigence se trouve également formulée à l'article 20, paragraphe (2), de la loi du 29 mars 2013.

37. La Cour est dès lors amenée à conclure à partir des dispositions pertinentes de la directive 2011/16 et de l'analyse afférente de l'arrêt Berlioz que l'indication de l'identité du contribuable visé par l'enquête dans l'Etat membre requérant constitue une information que l'autorité compétente de l'Etat requérant doit obligatoirement fournir à l'Etat requis afin de justifier la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités par rapport au cas d'imposition en cause et à la finalité fiscale invoquée. Ce n'est partant qu'en cas de respect de cette condition que la demande d'échange de renseignements provenant d'un Etat membre requérant satisfait aux exigences du critère de la pertinence vraisemblable et à celles de l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2011/16, de sorte à déclencher l'obligation pour l'Etat membre requis de coopérer en usant, le cas échéant, de ses procédures de droit interne afin d'obtenir les renseignements sollicités auprès des détenteurs sur son territoire.

38. En l'espèce, il découle néanmoins des éléments en cause que la demande formulée par les autorités françaises ne procède pas à une identification nominative et individuelle des actionnaires et des bénéficiaires effectifs de la société L, mais qu'elle vise ces personnes en tant que groupe de personnes qui font l'objet d'une désignation globale à partir de critères communs délimités par l'autorité compétente de l'Etat requérant et qu'elle tend à obtenir communication des noms et adresses desdites personnes.

39. Les premiers juges n'ayant pas examiné cette question pour avoir confiné leur analyse à la contradiction ci-avant précisée et les parties n'ayant pas développé des arguments à cet égard, la Cour a, par avis du 29 mars 2019, soulevé d'office la question de la conformité de la demande des autorités françaises aux exigences d'identification du contribuable visé par l'enquête de l'Etat membre requérant devant porter sur un cas d'imposition précis telles que découlant du considérant 9, de l'article 1^{er}, paragraphe 1, de l'article 5 et de l'article 20, paragraphe 2, point a) de la directive 2011/16.

40. Dans le même avis, la Cour avait encore soumis aux parties une deuxième question relative à une présentation parallèle de deux volets issus de la demande d'échange du 27 avril 2017 qui sembleraient révéler l'existence de deux vérifications distinctes, l'une portant sur la société F et l'autre directement sur les actionnaires personnes physiques de la société L.

41. Cependant, conformément aux développements ci-avant, la Cour a adopté à partir du contenu global de la demande du 27 avril 2017 l'analyse que les sociétés F et L sont les personnes morales concernées par l'enquête en cours des autorités de l'Etat requérant et que cette mesure doit, au vu de sa finalité, être admise comme pouvant valablement s'étendre à l'établissement de l'identité des personnes physiques qui sont actionnaires et bénéficiaires économiques de sociétés détenant des biens immobiliers situés en France, voire une participation dans une société détenant de tels biens immobiliers, en l'occurrence ceux de la société L. Eu égard à cette analyse qui aboutit à écarter l'hypothèse de deux vérifications distinctes non entièrement englobées dans la demande d'échange du 27 avril 2017, la Cour est amenée à considérer que la question afférente n'est pas pertinente et ne juge pas utile de soumettre une demande préjudicielle à la CJUE.

42. L'Etat insiste sur la notion de vraisemblance de la pertinence en cause. Il souligne que la société F serait une société civile, dotée de la personnalité juridique et ayant un objet

immobilier, qui serait fiscalement transparente et détenue à 100% par la société anonyme de droit néerlandais N, laquelle serait détenue, à son tour, à hauteur de 100% par l'intimée. Dans la mesure où la législation française imposerait justement que les personnes physiques détenant directement ou indirectement des biens immobiliers en France, devraient y procéder à leur déclaration, l'Etat considère que la pertinence vraisemblable des informations requises serait donnée en l'espèce. Il ajoute qu'il serait inconcevable qu'une SCI puisse échapper par le biais d'une simple structure, en plaçant une société écran dans un deuxième pays et en constituant une troisième société dans un autre pays, aux obligations fiscales de déclaration de la détention d'un immeuble sis dans le premier pays.

43. Quant à l'interprétation de l'article 20, paragraphe 2, point a) de la directive 2011/16, l'Etat renvoie à l'adage *ubi lex non distinguit* et fait valoir que ladite directive ne ferait aucune distinction selon qu'il s'agisse d'une identification nominative et individuelle de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou que cette identité puisse également être déterminable, afin de rencontrer l'acception de cette notion. Dès lors, rien dans la directive n'interdirait la seconde approche, selon laquelle il suffirait que la personne concernée faisant l'objet d'un contrôle dans l'Etat requérant soit déterminable quant à son identité. En outre, d'après l'Etat, la circonstance que la détermination indirecte, voire médiata devrait passer par le biais de l'implémentation de trois structures sociétaires, situées dans trois Etats différents afin de masquer le bénéficiaire effectif de l'immeuble détenu en France, ne serait pas de nature à faire obstacle au lien vraisemblablement pertinent des renseignements demandés.

44. Finalement, l'Etat estime que les questions préjudicielles que la Cour se proposerait de soumettre à la CJUE seraient prématurées à ce stade en renvoyant aux transpositions de la directive 2015/849 du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux, instaurant, entre autres, un mécanisme national dans chaque Etat membre afin d'identifier les bénéficiaires effectifs, et de la directive 2018/822/UE du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, dont la mise en vigueur est prévue pour le 1^{er} juillet 2020, complétant la directive 2011/16 en y intégrant les bénéficiaires effectifs. De la sorte, la communication des bénéficiaires effectifs et, dans un sens plus large, des informations relatives à l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, y compris leur nom, leurs date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), leur résidence fiscale, et, le cas échéant, les personnes qui sont des entreprises associées au contribuable concerné, seraient dorénavant effectués par les canaux entre administrations fiscales, le cas échéant, de façon automatique et régulière. L'Etat en déduit que les questions préjudicielles envisagées par la Cour concerneraient des situations qui, à partir de la date d'applicabilité des nouvelles dispositions susvisées de droit de l'Union, ne donneraient probablement lieu à aucune prise de décision d'injonction à l'encontre des détenteurs de renseignements, mais feraient plutôt l'objet d'une collecte dans l'Etat membre requérant ou seraient directement communiquées entre Etats membres de façon automatique et régulière.

45. La société L retrace de son côté l'état des informations dont elle aurait disposé au moment de l'introduction de son recours et dont elle disposerait à l'heure actuelle afin d'apprécier la pertinence vraisemblable de la demande provenant des autorités françaises. Elle insiste sur l'évolution des informations lui communiquées au fil des échanges tant écrits qu'oraux avec la partie étatique et sur le fait que, n'ayant pas accès à la demande originale émanant des autorités fiscales françaises, elle ne serait pas en mesure de vérifier le contenu

réel de cette dernière, de manière à devoir s'en tenir aux explications incohérentes et laconiques fournies par la partie étatique.

46. L'intimée rejoint l'analyse de la Cour indiquée dans l'avis du 29 mars 2019 selon laquelle la demande d'échange de renseignements des autorités françaises, telle que résumée par le délégué du gouvernement dans la requête d'appel du 21 décembre 2018, porte en réalité sur un groupe de personnes qui ne ferait pas l'objet d'une identification individuelle, mais d'une désignation globale à partir de leur qualité commune d'actionnaires et/ou de bénéficiaires effectifs de l'intimée. Elle déclare ne pas s'opposer à la première question préjudicielle que la Cour entend poser à la CJUE afin de faire clarifier si une telle désignation des contribuables visés satisfait à l'exigence d'identification prévue par la directive 2011/16.

47. Au-delà des deux questions soulevées par la Cour dans son avis du 29 mars 2019, la société L propose de voir soumettre à la CJUE une question préjudicielle concernant l'interprétation de la notion de pertinence vraisemblable dans le contexte des requêtes de groupe. Elle se réfère au commentaire de l'article 26 du Modèle de convention tel que modifié en 2014 pour arguer que, s'il fallait considérer que ce commentaire adopté en l'année 2014 constituerait une clarification de la notion de pertinence vraisemblable déjà employée par l'OCDE à l'époque de l'adoption de la directive 2011/16, ledit commentaire poserait quand même l'exigence qu'une demande d'échange visant un groupe de contribuables non identifiés individuellement devrait satisfaire à un niveau de justification plus important au niveau d'une description détaillée du groupe, des faits et circonstances ayant mené à la demande, d'une explication de la loi applicable et de l'indication des raisons permettant de conclure à un non-respect de la loi par les contribuables du groupe visé. Elle estime qu'il existerait en l'espèce de sérieux doutes quant au respect, par les autorités fiscales françaises, de ces exigences de justification en ce que la législation fiscale française applicable, ainsi que les circonstances factuelles qui donnent à penser que les contribuables du groupe n'auraient pas respecté ladite législation seraient loin d'avoir été clairement exposées.

48. Concernant la législation fiscale française applicable, l'intimée critique que la demande de renseignements, au-delà d'une prétendue obligation de déclaration de la détention directe ou indirecte d'un bien immobilier situé en France, n'indiquerait pas clairement la nature des impôts auxquels s'étendent les vérifications des autorités françaises. Ainsi, tandis qu'une obligation de déclaration de la détention d'un immeuble ferait conclure à une vérification concernant un impôt assis sur la fortune détenue directement ou indirectement par un contribuable donné, l'argumentation étatique en instance d'appel laisserait au contraire sous-entendre que l'Etat ait compris la demande des autorités françaises comme visant un contrôle en matière d'impôt sur le revenu du groupe de contribuables visé. Par rapport à l'obligation de déclaration mise en avant par les autorités françaises, l'intimée épingle le fait que la demande d'échange ne préciserait pas si elle existe en toutes hypothèses ou uniquement dans le chef d'une société à prépondérance immobilière au sens du droit interne français et/ou au sens de la Convention, tout comme il ne serait pas justifié pourquoi ce ne serait pas la société anonyme de droit néerlandais N, actionnaire à 100% de la société F, qui devrait déclarer les revenus immobiliers indirectement perçus, mais les personnes physiques, bénéficiaires effectifs de l'intimée.

49. Quant au contexte factuel des circonstances ayant prétendument mené aux suspicions des autorités fiscales françaises, l'intimée soutient qu'elles ne seraient pas non plus détaillées dans la demande d'échange qui se limiterait à la seule allégation d'un refus de coopération de la société F.

50. En dernier lieu, l'intimée sollicite la soumission d'une autre question préjudicielle fondée sur l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, ci-après la « Charte ». Elle expose à cet égard qu'elle risquerait de subir le maintien de l'amende administrative lui infligée à un moment de la procédure où, premièrement, un recours à l'encontre de la décision d'injonction du 28 février 2018 restait pendant et où, deuxièmement, toutes les informations relatives aux contribuables réellement visés par la demande de renseignements et au but fiscal poursuivi par les autorités requérantes ne lui étaient pas encore connues. D'après l'intimée, le droit à un recours effectif, tel que prévu à l'article 47 de la Charte, exigerait qu'un administré devrait pouvoir déférer un acte administratif découlant d'une mise en œuvre du droit de l'Union à un juge impartial, sans que l'exercice de ce droit à un recours effectif ne comporte le risque, en cas d'issue défavorable pour l'administré, de se voir infliger ou maintenir une amende administrative alors que celle-ci a été prise sans qu'il ait été en mesure d'accéder préalablement aux informations minimales lui permettant de constater la pertinence vraisemblable des renseignements lui réclamés par la décision d'injonction. La législation applicable au présent litige découlant de la loi du 25 novembre 2014, en ce qu'elle ne prévoit pas de recours suspensif à l'encontre d'une décision d'injonction et ouvre la voie au prononcé d'une sanction administrative avant que la question de la légalité de la décision d'injonction ne soit définitivement tranchée aboutit justement à une telle situation. L'intimée en déduit que la question de la conformité à l'article 47 de la Charte devrait être soulevée à l'égard d'une législation, telle que celle en cause en l'espèce, sur base de laquelle l'administration est en droit de prononcer une amende administrative à l'encontre d'un contribuable qui conteste la pertinence vraisemblable des renseignements demandés et dont les voies de recours à l'encontre de la décision d'injonction n'ont pas été définitivement épuisées, voire auquel l'administration n'a pas encore fourni les informations minimales jugées nécessaires afin d'apprécier la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

51. La Cour se doit de rappeler en premier lieu que l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2011/16 définit comme l'une des informations minimales « *que doit fournir l'autorité requérante* » sous son point a) « *l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête* ». En outre, le considérant 9 de la même directive indique que « *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* ».

52. Il faut *a priori* conclure à partir de ces dispositions de la directive 2011/16 que l'indication de l'identité du contribuable visé dans la demande d'échange de renseignements constitue une information que cette demande doit obligatoirement contenir à la fois afin de se conformer à l'exigence spécifique de l'article 20, paragraphe 2, point a), de la directive 2011/16 et, en guise d'un élément essentiel, pour justifier la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités, laquelle constitue, d'après l'arrêt Berlioz, une condition de légalité d'une demande d'échange de renseignements.

53. La directive 2011/16 se distingue ainsi du contenu de l'article 26 du Modèle de convention qui ne comporte pas dans son libellé de disposition similaire à l'article 20, paragraphe 2, de ladite directive.

54. Si la directive 2011/16 ne précise pas autrement le contenu de cette obligation d'identifier le contribuable visé par l'enquête dans l'Etat requérant, la Cour ne saurait

cependant suivre l'Etat dans sa déduction qu'il suffirait que l'identité puisse également être déterminable afin de rencontrer l'exigence d'identification dans la directive 2011/16.

55. En effet, l'identité est définie dans son sens ordinaire comme « *le fait, pour une personne, d'être un individu donné et de pouvoir être légalement reconnue pour tel sans nulle confusion grâce aux éléments (état civil, signalement) qui l'individualisent* » (Le Grand Robert de la Langue Française, V° Identité).

56. L'identification d'une personne suppose ainsi l'indication d'éléments suffisants afin de permettre une individualisation qui exclut toute confusion avec une autre personne.

57. Sur base de cette acceptation commune de la notion de l'identité, l'article 20, paragraphe 2, point a), de la directive 2011/16 devrait être interprété en ce sens que la demande d'échange de renseignements doit elle-même déjà comporter des indications suffisantes permettant d'identifier individuellement le ou les contribuables visés par l'enquête dans l'Etat requérant et qu'il ne suffit pas que la demande se borne à fournir des éléments communs permettant de déterminer un groupe plus moins étendu de personnes non identifiées, le tout en vue d'obtenir précisément de la part de l'Etat requis des renseignements complémentaires qui lui permettront, le cas échéant, de réunir tous les éléments pour identifier les contribuables visés.

58. A ce stade, la Cour pourrait partant être amenée, sur base de cette exigence spécifique découlant de l'article 20, paragraphe 2, point a), de la directive 2011/16 et de son interprétation sur base du sens commun des termes de cette disposition, à conclure qu'une identification individuelle, par l'Etat requérant, des contribuables concrètement visés par l'enquête de son administration nationale constitue une condition de légalité de la demande d'échange de renseignements et qu'une telle demande qui se limiterait à présenter des caractéristiques communes qui permettent seulement de délimiter un cercle de personnes partageant ces caractéristiques, sans les identifier individuellement, ne serait pas conforme à cette disposition.

59. Il convient cependant, conformément aux arguments des parties, de tenir encore compte de l'article 26 du Modèle de convention et de son commentaire, étant donné que la CJUE a jugé dans l'arrêt *Berlioz* 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* ».

60. Or, dans sa teneur adoptée en l'année 2005 et encore valable durant la période d'élaboration de la directive 2011/16 entre les années 2009 et 2011, ce commentaire précisait en son point 5 que « *la norme de « pertinence vraisemblable » a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible tout en indiquant clairement qu'il n'est pas loisible aux États contractants « d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* ». Ce point du commentaire se réfère partant également à un « *contribuable déterminé* », notion qui est parallèle à celle du « *contribuable donné* » utilisée au considérant n° 9 de la directive 2011/16. Ce parallélisme permet de conclure que durant la période d'élaboration de la directive 2011/16, le Modèle de convention était également fondé sur l'exigence de principe d'une

identification, par l'Etat requérant, du contribuable concerné par l'échange de renseignements entre deux Etats.

61. Ce n'est qu'à travers la mise à jour de l'article 26 du Modèle de convention et du commentaire s'y rapportant, adoptée par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012 et intégrée au Modèle de convention en juillet 2014, qu'un point 5.1 a été ajouté au commentaire, lequel précise qu'« *une demande de renseignements ne constitue pas une « pêche aux renseignements » du simple fait qu'elle ne précise pas le nom ou l'adresse (ou les deux) du contribuable faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête. (...) Cependant, lorsque l'État requérant ne fournit pas le nom ou l'adresse (ou les deux) du contribuable faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, l'État requérant doit inclure d'autres informations suffisantes pour permettre l'identification du contribuable* ». De même, depuis la même mise à jour, un nouveau point 5.2 du commentaire apporte des précisions suivant lesquelles « *la norme de « pertinence vraisemblable » peut être satisfaite à la fois dans des cas concernant un seul contribuable (qu'il soit identifié par son nom ou par un autre moyen) et des cas concernant plusieurs contribuables (qu'ils soient identifiés par leur nom ou par un autre moyen). Lorsqu'un État contractant lance, en vertu de sa législation interne, une enquête sur un groupe donné de contribuables, toute demande relative à cette enquête a typiquement pour objet d'aider « l'administration ou l'application » de sa législation fiscale interne, et est donc conforme aux exigences du paragraphe 1 pour autant qu'elle respecte la norme de « pertinence vraisemblable ». Cependant, lorsque la demande concerne un groupe de contribuables non identifiés individuellement, il sera souvent plus difficile d'établir que la demande ne constitue pas une pêche aux renseignements, dans la mesure où l'État requérant ne peut se référer à une enquête en cours sur un contribuable déterminé, ce qui suffirait, en soi, dans la plupart des cas à écarter l'idée que la demande est aléatoire ou spéculative. Dans de tels cas, il est donc nécessaire que l'État requérant fournisse une description détaillée du groupe ainsi que les faits et circonstances qui ont mené à la demande, une explication de la loi applicable et pourquoi il y a des raisons de penser que les contribuables du groupe faisant l'objet de la demande n'ont pas respecté cette loi, étayée par une base factuelle claire* ».

62. La lecture de ces points 5.1 et 5.2 ajoutés au commentaire en juillet 2014 fait ressortir une évolution certaine dans l'interprétation de la norme de la pertinence vraisemblable en atténuant l'exigence d'une identification du ou des contribuables visés par l'enquête dans l'Etat membre requérant dans le sens qu'une demande d'échange de renseignements dans le cadre d'une enquête portant sur un groupe de contribuables non identifiés individuellement peut quand même satisfaire à la norme lorsqu'il s'agit d'une enquête ciblée concernant un groupe limité et axée sur le contrôle du respect d'une obligation légale précise et non pas d'une simple enquête de surveillance fiscale générale.

63. Même si ces points ajoutés au commentaire sont présentés comme ayant pour finalité de « *tenir compte des évolutions récentes et pour préciser davantage l'interprétation de certaines dispositions de cet article* », ils constituent indubitablement une modification de l'interprétation de la norme de la pertinence vraisemblable sous l'aspect de la détermination des contribuables concernés par l'enquête de l'autorité compétente de l'Etat requérant.

64. Malgré le parallélisme affiché par la CJUE en ce qui concerne le contenu de la norme de la pertinence vraisemblable tant dans la directive 2011/16 et dans l'article 26 du Modèle de convention et le fait que le considérant n° 9 de la directive 2011/16 prône que « *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 Cour doute

fortement que la mise à jour du commentaire du Modèle de convention de l'année 2012/14 puisse être reprise telle quelle dans l'application de la directive 2011/16 quant à la détermination des contribuables visés par l'enquête dans l'Etat requérant par rapport à son application ultérieure et ce pour deux raisons essentiellement.

65. En premier lieu, une telle interprétation de l'article 1^{er}, paragraphe 1, et de l'article 5 de la directive 2011/16 se heurterait aux dispositions particulières de l'article 20, paragraphe 2, de ladite directive lorsqu'elles sont interprétées, conformément aux développements ci-avant, sur base du sens commun de leurs termes, de manière à requérir l'identification individuelle du contribuable concerné dans une demande d'échange de renseignements.

66. En deuxième lieu, il est certes vrai que la CJUE s'est référée dans l'arrêt *Berlioz* au commentaire relatif à l'article 26 du Modèle de convention adoptés par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012 (point n° 67) afin d'interpréter la notion de la pertinence vraisemblable. Cependant, la CJUE s'est limitée à citer dans le point 5 dudit commentaire les principes généraux concernant la notion de pertinence vraisemblable qui y figuraient déjà pour l'essentiel avant la mise à jour de l'année 2012 et elle n'a pas expressément reconnu l'applicabilité, dans le cadre de l'interprétation des dispositions de la directive 2011/16 relatives à l'échange de renseignements sur demande, des nouveaux points 5.1 et 5.2. ajoutés en 2012 et qui portent sur les questions relatives à la détermination des contribuables visés et aux groupes de contribuables non identifiés.

67. Il est pareillement vrai que la CJUE a déjà admis dans un arrêt 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) que « *les modifications successives apportées audit modèle [de convention fiscale de l'OCDE] et aux commentaires y afférents sont, dès lors, pertinentes* » (point n° 90) pour l'interprétation d'une directive. Elle a pourtant admis cette interprétation dynamique par rapport à la notion du bénéficiaire effectif figurant identiquement dans 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 associées d'États membres différents et dans l'article 11 du Modèle de convention.

68. Or, l'exigence de la fourniture de l'identité du contribuable visé par l'enquête dans l'Etat requérant contenue dans l'article 20, paragraphe 2, point a), de la directive 2011/16 constitue une condition spécifique qui ne figure pas dans le texte de l'article 26 du Modèle de convention. Il peut partant être valablement douté si une évolution dans l'interprétation de la norme générale de la pertinence vraisemblable dans le cadre de l'article 26 du Modèle de convention peut, même si elle devait être reprise en son principe également en vue de l'interprétation et de l'application de la directive 2011/16, avoir pour effet de faire abstraction de l'exigence spécifique de l'article 20, paragraphe 2, point a), de la directive 2011/16 ou d'en altérer l'application.

69. Pour le surplus, une application sans réserve de la pétition de principe d'une interprétation dynamique des dispositions pertinentes de la directive 2011/16 en tenant compte des évolutions du Modèle de convention également par rapport à la question en discussion en l'espèce, à savoir celle de la détermination du contribuable visé par l'enquête dans l'Etat requérant en tant qu'un aspect du critère de la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités par l'Etat requérant, aurait pour conséquence une extension des obligations respectives des Etats membres telles que convenues au Conseil à travers l'adoption de la directive 2011/16 en ce que l'obligation de donner suite à une demande d'échange serait déjà

déclenchée par une demande visant un groupe de contribuables non individuellement identifiés et non pas seulement par une demande comportant l'indication de l'identité du contribuable visé. De manière parallèle, les droits de toutes les personnes impliquées dans une procédure d'échange de renseignements seraient affectés dans la mesure où la même norme de la pertinence vraisemblable contenue dans le texte initial de la directive 2011/16 - qui s'analyse en une condition de légalité d'une demande d'échange et des décisions y donnant suite pouvant être invoquée en tout cas par le détenteur des renseignements sollicités - serait dorénavant considérée comme remplie dans des hypothèses qui n'auraient antérieurement pas pu être considérées comme conformes à cette norme, le libellé de l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2011/16 étant resté le même.

70. Eu égard à cette qualification légitime des amendements susvisés apportés au commentaire de l'article 26 du Modèle de convention le 17 juillet 2012 comme évolutions dans l'interprétation de cette disposition ayant des incidences sur les droits et obligations des Etats et des personnes concernées par l'échange de renseignements ou y impliquées, il y a dès lors lieu de soulever à la fois, en premier lieu, la question spécifique si une directive proposée en l'année 2009 et adoptée en l'année 2011 peut être interprétée par la suite par renvoi à une version ultérieure du Modèle de convention ayant consacré de telles évolutions nouvelles en matière d'échange de renseignements sur demande et, en deuxième lieu, la question plus générale de savoir si le législateur de l'Union peut être considéré dans ce contexte comme ayant valablement délégué à une organisation internationale tierce l'interprétation concrète de dispositions contraignantes de droit de l'Union imposant des obligations aux Etats membres et affectant les droits fondamentaux de personnes concernées. Une telle approche sera également susceptible de soulever des questions quant au respect de la sécurité juridique qui constitue un principe fondamental du droit de l'Union.

71. Sur base de ces développements, la Cour ne saurait se rallier à la position étatique suivant laquelle la directive 2011/16 ne ferait aucune distinction selon qu'il doive effectivement s'agir d'une identification nominative et individuelle de l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou que cette identité puisse également être déterminable. Elle est plutôt amenée à conclure qu'il existe des doutes valables quant à l'interprétation de l'article 1^{er}, paragraphe 1, de l'article 5 et de l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2011/16 en ce qui concerne l'exigence d'identification du contribuable visé par l'enquête dans l'Etat requérant, telle que prévue par l'article 20, paragraphe 2, point a), de la directive 2011/16, dans le cadre de l'application du critère de la pertinence vraisemblable des informations demandées par un Etat membre à un autre Etat membre.

72. L'Etat ne peut pas non plus être suivi dans son argumentation tenant au caractère prématuré des questions préjudicielles que la Cour envisage d'adresser à la CJUE. En effet, la Cour se trouve saisie d'un recours contestant la validité de la décision de fixation d'une amende du 6 août 2018 et, par voie incidente, de la décision d'injonction du 28 février 2018 et doit dès lors examiner la légalité de la décision d'injonction au regard de la situation légale à la date du 28 février 2018. Or, l'Etat admet lui-même que la directive 2015/849 prévisée a été transposée par la loi du 13 janvier 2019 instituant un registre des bénéficiaires effectifs et que la mise en vigueur de la directive 2018/822 prévisée est prévue pour le 1^{er} juillet 2020. Les dispositions de ces deux directives ne sauraient partant être valablement invoquées par l'Etat, étant donné qu'elles ne déploient encore aucun effet à l'égard de l'intimée aux dates respectives des deux décisions en cause dans le cadre du recours sous examen.

73. La Cour estime dans ces conditions qu'une réponse à la question ci-avant circonscrite est nécessaire à la solution du litige sous examen, étant donné que la question relative au contenu de l'obligation d'identifier le contribuable visé conditionne la validité de la décision d'injonction du 28 février 2018 et partant également le bien-fondé de l'amende infligée à l'intimée par la décision directoriale du 6 août 2018 et basée sur le non-respect de cette décision d'injonction.

74. Il y a partant lieu de soumettre à la CJUE une première question concernant le contenu de l'exigence d'identification du contribuable visé par l'enquête dans l'Etat requérant découlant de la directive 2011/16 telle que formulée au dispositif ci-après.

75. La première question préjudicielle additionnelle proposée par l'intimée se situe en réalité dans la suite logique de la première question initialement formulée par la Cour. En effet, si la CJUE reconnaissait la validité d'une demande d'échange de renseignements portant sur un groupe de contribuables non individuellement identifiés, la question se poserait, par référence au point 5.2 du commentaire de l'article 26 du Modèle de convention, si le respect de la norme de la pertinence vraisemblable implique que l'Etat membre requérant, afin d'établir l'absence d'une pêche aux renseignements malgré le défaut d'une identification individuelle des contribuables visés, puisse étayer qu'il mène une enquête ciblée concernant un groupe limité de personnes et non pas une simple enquête de surveillance fiscale générale et que cette enquête porte sur le contrôle du respect d'une obligation légale précise. En d'autres termes et afin de reprendre la formulation contenue au point 5.2 du commentaire de l'article 26 du Modèle de convention, la question serait celle de savoir si dans l'hypothèse d'une demande visant un groupe de personnes, le critère de la pertinence vraisemblable exige « *que l'Etat requérant fournisse une description détaillée du groupe ainsi que les faits et circonstances qui ont mené à la demande, une explication de la loi applicable et pourquoi il y a des raisons de penser que les contribuables du groupe faisant l'objet de la demande n'ont pas respecté cette loi, étayée par une base factuelle claire* ».

76. L'argumentation de l'intimée tend précisément à contester que les indications contenues dans la demande de renseignements du 27 avril 2017 concernant la définition du groupe de contribuables visé, la législation française en cause et les raisons permettant de vérifier le respect de cette législation ne satisferaient pas à une telle exigence renforcée d'une description claire et détaillée sur ces points.

77. Au vu du caractère pertinent de cette question, la Cour fait droit à la proposition de l'intimée et soumet à la CJUE la question préjudicielle suggérée par elle en lui conférant un contenu légèrement différent adapté à la première question dont elle découle du moins en partie.

78. L'intimée met en avant une autre question préjudicielle relative au respect de l'article 47 de la Charte en arguant en substance que le droit à un recours effectif consacré par cette disposition exigerait qu'un administré devrait pouvoir déférer un acte administratif découlant d'une mise en œuvre du droit de l'Union à un juge impartial, sans que l'exercice de ce droit à un recours effectif ne comporte le risque, en cas d'issue défavorable pour l'administré, de se voir infliger ou de voir maintenir une amende administrative en raison essentiellement de l'absence de tout effet suspensif reconnu à la voie de recours par lui exercée.

79. Il est constant en cause que la situation de l'espèce correspond en substance à celle à la base de l'arrêt *Berlioz*, conformément auquel le juge administratif est tenu d'examiner par la voie incidente la validité de la décision d'injonction dans le cadre du recours dirigé formellement contre la décision de fixation d'une amende prise à sa suite lorsque le droit interne ne prévoit aucun recours direct contre une décision d'injonction. En effet, l'intimée a introduit son recours sous examen contre la décision d'amende du 6 août 2018 et conteste dans ce cadre par la voie incidente la validité de la décision d'injonction du 28 février 2018.

80. Dans la mesure où l'article 6, paragraphe (2), de la loi du 25 novembre 2014 accorde à ce recours un effet suspensif de l'exécution de la décision d'amende, ladite loi sauvegarde à cet égard durant la procédure contentieuse les droits de l'intimée en ce que son obligation de payer l'amende lui infligée se trouve en toute occurrence suspendue jusqu'après la décision judiciaire ayant statué définitivement sur son recours.

81. Quant à la situation de l'intimée à l'issue de la procédure contentieuse engagée par elle, dans une première hypothèse de la reconnaissance définitive de l'invalidité de la décision d'injonction, la décision d'amende fixée en raison du non-respect de cette décision d'injonction illégale devrait logiquement encourir l'annulation de l'amende et l'intimée en serait partant définitivement déchargée.

82. Par contre, dans l'hypothèse où le juge administratif reconnaissait définitivement la validité de l'injonction et partant également de l'amende du moins en son principe, sauf éventuellement à en réviser le montant, l'amende recouvrerait directement son caractère exécutoire et l'intimée serait tenue à la fois de fournir les renseignements sollicités par le directeur et de payer le montant de l'amende. L'intimée critique légitimement à cet égard qu'en tant que détenteur des renseignements, elle doit prendre sa décision de soit se conformer à l'injonction en soumettant au directeur les renseignements sollicités, soit refuser d'y donner suite en contestant la validité de l'injonction lui adressée sans avoir connaissance des informations minimales concernant la finalité fiscale prévues par l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2011/16. En outre, conformément aux principes dégagés par la CJUE dans l'arrêt *Berlioz*, elle n'a obtenu connaissance des informations minimales sur la demande d'échange des autorités françaises que dans le cadre de son recours contentieux sous examen et a dès lors été mise en mesure seulement à ce stade tardif d'examiner en connaissance de cause la validité de la décision d'injonction. Or, dès lors que la décision judiciaire de rejet de son recours serait devenue définitive, l'intimée se verrait soumise à l'amende fixée à travers la décision du 6 août 2018. Elle critique ainsi légitimement le fait qu'elle n'aurait à aucun moment disposé d'un délai utile afin de décider en pleine connaissance de toutes les informations minimales de se conformer à la décision d'injonction du 28 février 2018 en fournissant au directeur les renseignements sollicités. Elle soulève la question pertinente si le droit à un recours effectif consacré par l'article 47 de la Charte ne doit pas impliquer que, dans une situation telle celle de l'espèce et suite à une éventuelle reconnaissance définitive de la validité de la décision d'injonction et de fixation d'une amende émises à son égard, le détenteur des renseignements devrait se voir accorder un certain délai en vue de pouvoir donner suite à la décision d'injonction et que l'amende ne puisse devenir exigible que si le détenteur ne s'est pas exécuté dans ce délai.

83. Dans la mesure où cette question relative à l'interprétation de l'article 47 de la Charte n'a pas été examinée par la CJUE dans l'arrêt *Berlioz* et où une réponse afférente est nécessaire à la Cour afin de pouvoir prendre position par rapport à l'argumentation susvisée de l'intimée au cas où, sur base des réponses aux autres questions préjudicielles fournies par la CJUE, la

Cour était amenée à confirmer la validité de la décision d'injonction du 28 février 2018, il y a lieu de demander à la CJUE de statuer également par voie préjudicielle sur la question afférente formulée dans le dispositif ci-après.

84. En conclusion de l'ensemble de ces développements, la Cour retient que la première question qu'elle a soulevé d'office et les moyens soulevés par l'intimée entraînent les questions successives ci-avant dégagées relatives à l'interprétation de l'article 1^{er}, paragraphe 1, de l'article 5 et de l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2011/16, ainsi que de l'article 47 de la Charte, que les réponses à ces questions sont nécessaires à la solution du litige sous examen et que lesdites réponses ne se dégagent pas d'ores et déjà de la jurisprudence existante de la CJUE. Conformément à l'article 267 du Traité sur le Fonctionnement de l'Union Européenne, la Cour demande partant à la CJUE de statuer à titre préjudiciel sur les questions formulées au dispositif du présent arrêt.

85. Eu égard à la procédure préjudicielle à engager, il y a lieu de réserver tous autres droits et moyens des parties et de fixer l'affaire au rôle général jusqu'à ce que la CJUE rende son arrêt sur les questions préjudicielles lui soumises.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 21 décembre 2018 en la forme,

au fond, avant tout autre progrès en cause, tous autres droits et moyens des parties restant réservés, demande à la Cour de Justice de l'Union Européenne de statuer à titre préjudiciel sur les questions suivantes :

« 1. Est-ce que l'article 20, paragraphe 2, point a), de la directive 2011/16 doit être interprété en ce sens qu'une demande d'échange de renseignements formulée par une autorité d'un Etat membre requérant qui définit les contribuables visés par la demande d'échange à partir de leur simple qualité d'actionnaire et de bénéficiaire économique d'une personne morale, sans que ces contribuables n'aient préalablement fait l'objet d'une identification nominative et individuelle de la part de l'autorité requérante, est conforme aux exigences d'identification posées par cette disposition ?

2. En cas de réponse affirmative à la première question, est-ce que l'article 1^{er}, paragraphe 1, et l'article 5 de la même directive doivent être interprétés en ce sens que le respect de la norme de la pertinence vraisemblable implique que l'autorité de l'Etat membre requérant, afin d'établir l'absence d'une pêche aux renseignements malgré le défaut d'une identification individuelle des contribuables visés, puisse étayer sur base d'explications claires

et suffisantes qu'elle mène une enquête ciblée concernant un groupe limité de personnes et non pas une simple enquête de surveillance fiscale générale et que cette enquête est justifiée par des soupçons fondés d'un non-respect d'une obligation légale précise ?

3. Est-ce que l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne doit être interprété en ce sens que, lorsque

- un administré qui s'est vu infliger par l'autorité compétente de l'Etat membre requis une sanction administrative pécuniaire pour non-respect d'une décision administrative lui enjoignant de fournir des informations dans le cadre d'un échange entre administrations fiscales nationales au titre de la directive 2011/16, elle-même non susceptible d'un recours contentieux d'après le droit interne de l'Etat membre requis, a contesté la légalité de cette décision par la voie incidente dans le cadre d'un recours contentieux dirigé contre la sanction pécuniaire et

- qu'il a obtenu connaissance des informations minimales énoncées par l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2011/16 seulement au cours de la procédure judiciaire engagée suite à son recours contentieux contre ladite sanction,

il doit se voir accorder, suite à la reconnaissance définitive, par la voie incidente, de la validité de la décision d'injonction et de celle de fixation d'une amende émises à son égard, un délai suspensif pour le paiement de l'amende en vue de pouvoir donner suite, après avoir ainsi obtenu connaissance des éléments relatifs à la pertinence vraisemblable définitivement confirmée par le juge compétent, à la décision d'injonction ? »,

surseoit à statuer et met l'affaire au rôle général en attendant l'arrêt de la Cour de Justice de l'Union européenne concernant les questions préjudicielles ci-avant formulées, réserve les dépens.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, président,
Serge SCHROEDER, premier conseiller,
Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 23 mai 2019 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 7 juin 2019

Le greffier de la Cour administrative