

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 41487C
Inscrit le 24 juillet 2018

Audience publique du 14 mars 2019

Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre
un jugement du tribunal administratif du 26 juin 2018 (n° 39888 du rôle)
dans un litige l'opposant à
la société B, ...,
la société C, ...,
la société D, ..., ainsi qu'à
Madame F.C., ... (Espagne),
en présence de la banque A, ...,
en matière d'échange de renseignements

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 41487C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 24 juillet 2018 par Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, sur base d'un mandat afférent lui délivré par le ministre des Finances le 13 juillet 2018, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 26 juin 2018 (n° 39888), par lequel ledit tribunal a statué par rapport au recours introduit par

1. la société à responsabilité limitée B, établie et ayant son siège social à L-..., immatriculée au Registre de Commerce et des Sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., représentée par ses gérants en fonctions,
2. la société d'investissement à capital variable organisée sous la forme anonyme, ayant le statut de fonds d'investissement spécialisé d'après la loi modifiée du 13 février 2007 relative aux fonds d'investissement spécialisés, C, établie et ayant son siège social à L-..., immatriculée au Registre de Commerce et des Sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., représentée par ses directeurs en fonctions,

3. la société à responsabilité limitée D, établie et ayant son siège social à L-..., immatriculée au Registre de Commerce et des Sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., représentée par ses gérants en fonction, et
4. Madame F.C., née le ... à ..., de nationalité ... et demeurant à E-... (Espagne),
....

et tendant à la réformation sinon à l'annulation d'une décision prise par le directeur de l'administration des Contributions directes le 29 mai 2017 en matière d'échange de renseignements, le tribunal s'étant déclaré incompétent pour connaître du recours principal en réformation, ayant reçu le recours subsidiaire en annulation en la forme et l'ayant déclaré partiellement justifié, de manière à avoir annulé la décision directoriale du 29 mai 2017 dans la mesure où elle enjoignait à la banque A de fournir certains renseignements considérés comme dépourvus de toute pertinence vraisemblable ;

Vu la constitution d'avocat et la reprise de mandat déposée au greffe de la Cour administrative le 20 novembre 2018 par la succursale luxembourgeoise de ASHURST LLP, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats de Luxembourg, ayant son siège social à L-..., immatriculée au Registre de Commerce et des Sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., agissant par son représentant permanent actuellement en fonction, représentée par Maître Cécile HENLÉ, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée B, de la société d'investissement à capital variable C, de la société à responsabilité limitée D et de Madame F.C. ;

Vu la communication du greffier en chef de la Cour du 23 novembre 2018 à Maître Cécile HENLÉ et à Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER invitant les parties à prendre position dans un mémoire additionnel sur la compatibilité de l'article 6, paragraphe 1^{er}, de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale avec les dispositions de l'article 47, voire avec celles d'autres articles de la Charte des droits fondamentaux de l'Union Européenne ;

Vu le mémoire supplémentaire de Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER déposé au greffe de la Cour administrative le 13 décembre 2018 pour compte de l'Etat ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé au greffe de la Cour administrative le 7 janvier 2019 par Maître Cécile HENLÉ pour compte des intimés ;

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 Cécile HENLÉ en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du jeudi 10 janvier 2019.

-
1. Par courrier du 29 mai 2017, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur », enjoignit à la banque A de lui fournir, pour le 5 juillet 2017 au plus tard, certains renseignements concernant Madame F.C., ladite injonction étant libellée comme suit :

« (...) En date du 16 mars 2017, l'autorité compétente de l'administration fiscale espagnole nous a transmis une demande de renseignements en vertu de la convention fiscale entre le Luxembourg et l'Espagne du 3 juin 1986, modifiée par la loi du 31 mars 2010 portant approbation du Protocole et de l'échange de lettres y relatif à ladite convention, ainsi que de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011, transposée en droit interne par la loi du 29 mars 2013.

L'autorité compétente luxembourgeoise a vérifié la régularité formelle de ladite demande de renseignements.

La personne physique concernée par la demande est Madame F.C., née le ..., ayant son adresse à ..., Espagne.

Je vous prie de bien vouloir nous fournir, pour la période du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2014, les renseignements et documents suivants pour le 5 juillet 2017 au plus tard :

Veillez fournir le(s) titulaire(s) actuel(s) du compte bancaire

Veillez fournir les noms de la (des) personne(s) étant autorisée(s) à effectuer des opérations sur le compte bancaire

Veillez fournir le nom de la (des) personne(s) ayant ouvert le compte ... même si la date d'ouverture ne se situe pas dans la période visée par la présente décision d'injonction.

Veillez fournir les relevés bancaires du compte ... pour la période visée.

Veillez indiquer les bénéficiaires effectifs du compte

Veillez indiquer si le compte ... a été ouvert après le 31 décembre 2014. Dans l'affirmative, veuillez préciser si les fonds proviennent d'un autre compte ouvert auprès de votre établissement et fournir, le cas échéant, les relevés de cet autre compte pour la période visée.

Veillez identifier et fournir les relevés de tout actif financier maintenu par Madame F.C. pour la société D, la société B ou toute autre société contrôlée par Madame F.C. pour la période visée.

Veillez identifier et fournir les relevés des actifs financiers où Madame F.C. apparaît comme bénéficiaire effectif pour la période visée.

Veillez fournir copie de tous les documents pertinents relatifs aux tirets précédents.

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

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

2. Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 17 juillet 2017, les sociétés B, C, D, ainsi que Madame F.C. introduisirent un recours tendant à la réformation sinon à l'annulation de ladite décision du 29 mai 2017 prise par le directeur.

3. Par requête séparée déposée le même jour, inscrite sous le numéro 39889 du rôle, elles introduisirent encore une demande en institution d'un sursis à exécution, sinon d'une mesure de sauvegarde par rapport à la décision du directeur du 29 mai 2017, en attendant que le tribunal administratif statuât sur le mérite de leur recours au fond, laquelle fut rejetée par ordonnance du président du tribunal administratif du 21 juillet 2017.
4. Dans son jugement du 26 juin 2018, le tribunal administratif se déclara incompétent pour connaître du recours principal en réformation. Par contre, il reçut le recours subsidiaire en annulation en la forme et le déclara partiellement justifié, de manière à annuler la décision directoriale du 29 mai 2017 dans la mesure où elle enjoignait à la banque A de fournir certains renseignements qu'il considérait comme dépourvus de toute pertinence vraisemblable.
5. En vue d'admettre la voie de recours de droit commun prévue par l'article 2, paragraphe 1er, de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après la « *loi du 7 novembre 1996* », directement à l'encontre de la décision d'injonction directoriale du 29 mai 2017, le tribunal écarta l'application de l'article 6, paragraphe 1er, 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* », qui dispose qu'« *aucun recours ne peut être introduit contre la demande d'échange de renseignements et la décision d'injonction visées à l'article 3, paragraphes 1er et 3* » et qui exclut partant l'exercice de toute voie de recours contre une décision directoriale portant injonction à un tiers détenteur de lui fournir certains renseignements détenus par lui et dont la communication est requise par une autorité fiscale compétente étrangère. Le tribunal a fondé cette solution sur sa conclusion que l'article 6 de la loi du 25 novembre 2014 n'est pas conforme à l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, ci-après la « *Charte* », et qu'étant tenu d'assurer la protection juridique découlant pour les justiciables de l'effet direct dudit article 47 en tant que norme d'un rang hiérarchiquement supérieur à la loi interne luxembourgeoise, il devait laisser inappliquée la disposition contraire de la loi nationale que constitue l'article 6, paragraphe 1er, de la loi du 25 novembre 2014.
6. Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 24 juillet 2018, l'Etat a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 26 juin 2018.

Quant à l'existence d'un recours juridictionnel

7. Ayant pu constater qu'à travers sa requête d'appel, l'Etat n'a pas contesté l'analyse susvisée du tribunal ayant retenu l'incompatibilité de l'article 6, paragraphe 1er, de la loi du 25 novembre 2014 avec les exigences posées par l'article 47 de la Charte ni le volet du jugement entrepris ayant consisté à recevoir en la forme le recours pour y statuer au fond, la Cour a soulevé d'office, par avis du 23 novembre 2018, la question de la compétence des juridictions administratives pour connaître du recours introduit par les parties intimées. Elle a appuyé cette démarche sur le caractère d'ordre public attaché aux questions de compétence juridictionnelle. La Cour a partant invité les parties à prendre position sur la question de la compatibilité de l'article 6, paragraphe 1er, de la loi du 25 novembre 2014 avec les dispositions de l'article 47, voire avec d'autres articles de la Charte.
8. Dans son mémoire supplémentaire déposé au greffe de la Cour administrative le 13 décembre 2018, le délégué du gouvernement soutient qu'une décision d'injonction ne pourrait faire l'objet d'un recours devant les juridictions administratives que dans le cadre de la contestation d'une décision portant fixation d'une sanction pécuniaire. La possibilité de saisir les juridictions administratives pour contester l'amende administrative fiscale, prévue à l'article 5, paragraphe

- 2, de la loi du 25 novembre 2014 constituerait, d'après l'Etat, un recours effectif au sens de l'article 47 de la Charte.
9. Dans leur mémoire supplémentaire, déposé le 7 janvier 2019, les intimées s'en sont remis, quant à elles, à prudence de justice en ce qui concerne les questions de compatibilité soulevées par la Cour administrative.
 10. En premier lieu, la Cour tient à rejoindre le constat des premiers juges que la demande d'échange de renseignements des autorités espagnoles est basée sur la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume d'Espagne tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à prévenir la fraude et l'évasion fiscales du 3 juin 1986, 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 29 mai 2017, quant à elle, est fondée sur la loi du 25 novembre 2014.
 11. 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 29 mai 2017. 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.
 12. La Cour les rejoint encore en ce qu'ils ont reconnu que la directive 2011/16 prime dans les relations entre Etats membres de l'Union européenne les conventions préventives des doubles impositions conclues par deux d'entre eux non pas en tant que disposition postérieure, mais en tant que disposition du droit de l'Union hiérarchiquement supérieure et que l'article 27 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).
 13. En deuxième lieu, la Cour fait également sienne l'analyse des premiers juges quant à l'applicabilité de la Charte en l'espèce.
 14. L'article 51 de la Charte dispose en effet que « *les dispositions de la [Charte] s'adressent aux institutions, organes et organismes de l'Union dans le respect du principe de subsidiarité, ainsi qu'aux États membres uniquement lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union (...)* ».
 15. Dans son arrêt du 16 mai 2017 (CJUE, 16 mai 2017, Berlioz Investment Fund S.A. c. Directeur de l'Administration des Contributions Directes, aff. C-682/15, EU:C:2017:373), ci-après « *l'arrêt BERLIOZ* », la Cour de Justice de l'Union Européenne, ci-après la « *CJUE* », a en effet retenu que, tout en renvoyant aux dispositifs de collecte de renseignements existant en droit national, la directive 2011/16 impose ainsi aux États membres de prendre les mesures nécessaires afin d'obtenir les informations demandées de manière à respecter leurs obligations en matière d'échange de renseignements. La CJUE a encore considéré qu'une décision d'injonction de l'autorité fiscale nationale vise à permettre à cette dernière de respecter les

obligations prévues par la directive 2011/16 et qu'une législation nationale prévoyant une mesure de sanction pour défaut de réponse à une telle décision d'injonction doit être considérée comme mettant en œuvre cette directive. La CJUE a partant conclu dans l'arrêt BERLIOZ que l'article 51 de la Charte doit être interprété en ce sens qu'un Etat membre met en œuvre le droit de l'Union européenne, entraînant l'application de la Charte, lorsqu'il prévoit dans sa législation une sanction pécuniaire à l'égard d'un administré qui refuse de fournir des informations dans le cadre d'un échange entre autorités fiscales, fondé sur les dispositions de la directive 2011/16 (point n° 42), tout en rappelant qu'il est sans importance que la disposition nationale servant de fondement à une mesure de sanction figure dans une loi qui n'a pas été adoptée pour transposer la directive 2011/16, dès lors que l'application de cette disposition nationale vise à garantir celle de la directive (point n° 40).

16. Par voie de conséquence, dès lors que la CJUE a déjà reconnu que l'application par l'autorité compétente de l'Etat membre requis, à un deuxième stade, d'une sanction à l'encontre d'un détenteur de renseignements ayant refusé d'obtempérer à une décision lui ordonnant de fournir certains renseignements en vue de l'exécution d'un échange de renseignements avec l'autorité compétente d'un autre Etat membre en exécution de la directive 2011/16 constitue une mise en œuvre du droit de l'Union, il faut nécessairement conclure que l'application par la même autorité, au premier stade, d'une procédure tendant à ordonner à un détenteur de fournir les renseignements demandés par une autorité d'un autre Etat membre afin de satisfaire à ses obligations découlant de la directive 2011/16 doit, *a fortiori*, être considérée comme mettant en œuvre la directive en question.
17. A l'instar des premiers juges, il convient dès lors de retenir sur base des réponses fournies par la CJUE dans l'arrêt BERLIOZ que, dans ces conditions, l'autorité compétente de l'Etat membre requis met en œuvre le droit de l'Union lorsqu'elle émet des décisions portant injonction à l'encontre de détenteurs de renseignements identifiés de fournir les informations demandées par une autorité d'un autre Etat membre, de sorte que les dispositions de la Charte s'appliquent également à la décision d'injonction déferée.
18. Si la question de l'applicabilité de principe de la Charte en l'espèce du fait de la mise en œuvre de la directive 2011/16, à travers la décision directoriale déferée du 29 mai 2017 fondée sur la loi du 25 novembre 2014, a partant pu être dégagée tant par le tribunal que par la Cour sur base de l'interprétation donnée par la CJUE à l'article 51 de la Charte, la Cour doit toutefois souligner deux différences essentielles qui singularisent la situation à la base du litige sous examen par rapport à celle sous-jacente à l'arrêt BERLIOZ en ce qui concerne ensuite l'application concrète des dispositions de la Charte.
19. En effet, en premier lieu, la CJUE a statué dans l'arrêt BERLIOZ par rapport à une situation factuelle et légale où un recours contentieux avait été introduit par le détenteur de renseignements seulement à un second stade de la procédure d'échange de renseignements dans l'Etat requis à l'encontre d'une décision lui infligeant une sanction administrative pour ne pas s'être conformé à la décision d'injonction lui adressée antérieurement et non pas, à un premier stade, contre la décision d'injonction elle-même en raison de l'exclusion formelle d'un recours direct contre la décision d'injonction par la loi du 25 novembre 2014. C'est par rapport à cette situation que la Cour a jugé dans l'arrêt BERLIOZ « *que l'article 47 de la Charte doit être interprété en ce sens qu'un administré qui s'est vu infliger une sanction 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 est en droit de contester la légalité de cette décision* » (par. 59).

20. Or, dans l'espèce sous examen, les parties intimées ont formé un recours contentieux directement contre l'acte formel pris au premier stade de la procédure d'échange de renseignements dans l'Etat requis, à savoir contre la décision d'injonction du 29 mai 2017, sans attendre jusqu'à ce que le tiers détenteur ne donne pas entièrement suite à cette injonction et qu'il se voie infliger, au second stade de la procédure, une sanction administrative pour non-respect de l'injonction. Dans son arrêt BERLIOZ, la CJUE ne s'est cependant pas prononcée sur l'interprétation de l'article 47 de la Charte quant à l'éventuelle exigence d'un droit de recours effectif déjà au premier niveau de la procédure d'échange de renseignements représenté par la prise de la décision d'injonction.
21. Il s'ensuit que la question de la nécessité, découlant des dispositions de la Charte, de la prévision d'un droit à un recours effectif directement contre la décision d'injonction n'a pas encore été abordée par la CJUE et qu'elle reste partant entière.
22. En deuxième lieu, la Cour se doit de souligner que dans l'affaire BERLIOZ, la partie recourante avait essentiellement la qualité de tiers détenteur des renseignements sollicités par l'autorité d'un autre Etat membre et qu'elle s'était vu personnellement infliger une sanction administrative suite au non-respect de la décision d'injonction. En tant que destinataire direct de la décision lui infligeant la sanction et en raison du grief découlant pour elle de cette décision, elle était admise à former contre la décision de sanction un recours contentieux dans le cadre duquel s'est alors posée la question de la nécessité découlant de l'article 47 de la Charte de voir contrôler la validité de la décision d'injonction.
23. Par contre, en l'espèce, les parties intimées agissent en d'autres qualités. Madame F.C. revêt en effet la qualité de contribuable directement visé par l'enquête en cours des autorités espagnoles. Les sociétés B, C et D ont à l'égard de la décision directoriale déférée du 29 mai 2017, adressée à la banque A en tant que tiers détenteur, la qualité de personnes tierces dont des données à caractère personnel, voire des éléments de la vie privée sont susceptibles d'être divulgués en cas d'exécution de la décision d'injonction par la banque A et de la continuation de ces renseignements aux autorités espagnoles. Il s'y ajoute que les parties intimées ne seraient a priori pas admissibles à former un recours contre une décision prononçant une sanction administrative, étant donné qu'elles n'en seraient pas les destinataires et que la sanction n'affecterait pas directement leur situation personnelle.
24. Il s'ensuit qu'également la différence de qualités des parties recourantes dans le cadre de l'arrêt BERLIOZ par rapport au litige sous examen entraîne que les enseignements de l'arrêt BERLIOZ concernant l'interprétation de l'article 47 de la Charte ne peuvent pas être transposés tels quels à la situation de l'espèce.
25. Dans ce cadre, il y a également lieu de se pencher sur la question de savoir si le contribuable concerné, le tiers détenteur et le tiers concerné peuvent se prévaloir de manière parallèle ou différenciée, suivant leur cas précis, d'une atteinte à un droit fondamental et partant d'un droit à un recours effectif en conséquence.
26. Afin d'admettre tout de même le recours formé par les parties intimées contre la décision directoriale du 29 mai 2017 malgré l'exclusion de tout recours contre une telle décision d'injonction imposée par l'article 6 de la loi du 25 novembre 2014, les premiers juges se sont fondés sur l'article 47 de la Charte disposant que « *toute personne dont les droits et libertés garantis par le droit de l'Union ont été violés a droit à un recours effectif devant un tribunal dans le respect des conditions prévues au présent article. Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable par un tribunal indépendant et impartial, établi préalablement par la loi. Toute personne a la possibilité de se*

faire conseiller, défendre et représenter. Une aide juridictionnelle est accordée à ceux qui ne disposent pas de ressources suffisantes, dans la mesure où cette aide serait nécessaire pour assurer l'effectivité de l'accès à la justice ».

27. Le tribunal a pertinemment considéré que cette disposition consacre le principe de la protection juridictionnelle effective sous condition que les droits et libertés garantis par le droit de l'Union soient violés. Ils ont admis que les parties intimées pourraient légitimement se prévaloir d'une violation du droit au respect de la vie privée consacré par l'article 7 de la Charte, ainsi que du droit à la protection des données à caractère personnel prévu par l'article 8 de la Charte, au motif que les informations demandées ne rempliraient pas les critères fixés respectivement par la directive 2011/16, par la Convention, par la loi du 29 mars 2013 ou encore par la loi du 31 mars 2010, tel que le critère de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, de sorte qu'elles seraient a priori en droit d'invoquer à leur profit les garanties prévues par l'article 47 de la Charte leur ouvrant droit à un recours effectif.
28. Le tribunal a encore légitimement estimé que ce droit à un recours effectif implique que le juge national doit pouvoir examiner la légalité de la décision d'injonction du 29 mai 2017 afin de satisfaire aux exigences de l'article 47 de la Charte et que dans l'arrêt BERLIOZ, la CJUE n'a pas de plano dénié le droit à l'administré de contester la légalité d'une décision d'injonction par voie directe en l'absence de toute décision portant fixation d'une amende administrative, dans la mesure où elle a nécessairement limité son analyse aux seules questions et à la seule situation lui soumises.
29. Après avoir ensuite conclu du libellé de l'article 5, paragraphe 1^{er}, de la loi du 25 novembre 2014 que l'amende administrative ne constitue pas la sanction automatique du non-respect de la décision d'injonction, mais seulement une possibilité pour le directeur, le tribunal a légitimement pu considérer que le fait d'obliger les actuelles parties intimées d'attendre l'émission éventuelle d'une décision portant fixation d'une amende administrative pour voir seulement contrôler par la suite, dans le cadre du recours ouvert à l'encontre de cette décision, la légalité de la décision d'injonction, conditionnerait l'existence d'une voie de recours par la volonté de l'administration émettrice de la décision d'injonction. Ils ont encore valablement insisté sur le fait que, conformément aux développements ci-avant opérés par la Cour, les parties intimées ne sauraient exercer, en leurs qualités respectives de contribuable concerné et de tiers intéressés, un recours contre une décision de sanction administrative et faire, dans le cadre de ce recours, contrôler la légalité de la décision d'injonction, étant donné qu'elles ne sont précisément pas susceptibles de se voir infliger une quelconque amende administrative pour non-respect de ladite décision d'injonction.
30. Le tribunal s'est ainsi fondé sur ces motifs pertinents pour laisser partant inappliquées les limitations procédurales prévues par l'article 6 de la loi du 25 novembre 2014 en raison de leur non-conformité à l'article 47 de la Charte et pour admettre l'exercice direct contre la décision d'injonction du 29 mai 2017 de la voie de recours de droit commun prévue par l'article 2, paragraphe 1^{er}, de la loi du 7 novembre 1996.
31. La Cour tient à ajouter une seconde piste de réflexion par rapport à ce qui précède.
32. L'article 7 de la Charte dispose que « toute personne a droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de ses communications ».
33. L'article 52, paragraphe 1^{er}, de la Charte dispose que « toute limitation de l'exercice des droits et libertés reconnus par la présente Charte doit être prévue par la loi et respecter le contenu essentiel desdits droits et libertés. Dans le respect du principe de proportionnalité, des

limitations ne peuvent être apportées que si elles sont nécessaires et répondent effectivement à des objectifs d'intérêt général reconnus par l'Union ou au besoin de protection des droits et libertés d'autrui ».

34. D'après les explications officielles relatives à la Charte, « *les droits garantis à l'article 7 correspondent à ceux qui sont garantis par l'article 8 de la CEDH. Pour tenir compte de l'évolution technique le mot « communications » a été substitué à celui de correspondance. Conformément à l'article 52, paragraphe 3, de la Charte, ce droit a le même sens et la même portée que ceux de l'article correspondant de la CEDH. Il en résulte que les limitations susceptibles de leur être légitimement apportées sont les mêmes que celles tolérées dans le cadre de l'article 8 en question* » (Explications relatives à la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, doc. 2007/C 303/02, JO 2007 n° C 303, p. 17, ad art. 7).
35. Il s'ensuit que l'article 7 de la Charte a été conçu par ses auteurs comme disposition strictement parallèle à l'article 8 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, ci-après désignée par la « CEDH ».
36. La CJUE a également décidé « *que l'article 7 de la Charte, relatif au droit au respect de la vie privée et familiale, contient des droits correspondant à ceux garantis par l'article 8, paragraphe 1, de la CEDH et qu'il convient donc, conformément à l'article 52, paragraphe 3, de la Charte, de donner audit article 7 le même sens et la même portée que ceux conférés à l'article 8, paragraphe 1, de la CEDH, tel qu'interprété par la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme* », de manière à avoir ainsi confirmé le parallélisme avec l'article 8 de la CEDH (CJUE, 16 septembre 2015, WebMindLicenses, aff. C-419/14, § 70, EU:C:2015:832).
37. Dans son arrêt du 8 avril 2014 (aff. jointes C-293/12 et C-594/12, Digital Rights Ireland, EU:C:2014:238), la CJUE a retenu que pour établir l'existence d'une ingérence dans le droit fondamental au respect de la vie privée, il importe peu que les informations relatives à la vie privée concernées présentent ou non un caractère sensible ou que les intéressés aient ou non subi d'éventuels inconvénients en raison de cette ingérence.
38. Cette analyse rejoint ainsi la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, ci-après la « Cour EDH », qui a déjà jugé que les informations bancaires portant sur la situation financière d'une personne sont reconnues comme rentrant dans la notion des données personnelles sans égard au degré de sensibilité qu'il faille ou non leur reconnaître. En outre, elle a reconnu que de telles informations bancaires peuvent aussi concerner des activités professionnelles ou commerciales et quand même rentrer dans la notion de vie privée. De la sorte, le stockage et la divulgation de données bancaires relèvent de la notion de vie privée de personnes et rentrent dans le champ d'application de l'article 8 de la CEDH indépendamment de la question de la propriété du moyen de stockage des informations (Cour EDH, 7 juillet 2015, M.N. et autres c/ San Marino, aff. 28005/12).
39. Il se dégage encore de la jurisprudence de la Cour EDH que la transmission de données bancaires de clients par l'Etat de l'établissement bancaire dépositaire du compte aux autorités d'un autre Etat, en l'occurrence l'Etat de résidence, dans le cadre d'un échange de renseignements est à qualifier, au plus tard au moment de la transmission effective à l'Etat de résidence, comme ingérence dans le droit au respect de la vie privée qui n'est justifiée que si elle répond aux exigences de l'article 8, paragraphe 2, de la CEDH (Cour EDH, 22 décembre 2015, G.S.B. c. Suisse, aff. 28601/11). De même, la transmission de données économiques et financières, en l'occurrence de comptes annuels, de relevés bancaires et de renseignements et pièces concernant certaines opérations économiques, concernant une société devant être

considérée comme détenteur de renseignements dans l'Etat requis en faveur d'un autre Etat a été acceptée en son principe comme ingérence au sens de l'article 8 de la CEDH (Cour EDH, 16 juin 2015, *Othymia Investments BV c. Pays-Bas*, aff. 75292/10, se référant à Cour EDH, 16 avril 2002, *Société Colas Est et autres c. France*, aff. 37971/97, § 42, et Cour EDH, 14 mars 2013, *Bernh Larsen Holding AS et autres c. Norvège*, aff. 24117/08, § 106).

40. Concernant la justification de ces ingérences et plus particulièrement la condition de la poursuite d'un but légitime visé à l'article 8, paragraphe 2, de la CEDH, la Cour EDH a déjà clairement admis que la finalité d'assurer le paiement effectif d'impôts rentre dans le but de la poursuite du bien-être économique du pays, la circonstance que dans le cadre d'un échange de renseignements les impôts à recouvrer soient ceux de l'Etat requérant restant sans incidence à cet égard dans les relations entre Etats membres de l'Union européenne lorsqu'ils exécutent la directive correspondante (Cour EDH, 16 juin 2015, *Othymia Investments BV c. Pays-Bas*, aff. 75292/10, se référant à Cour EDH, 14 mars 2013, *Bernh Larsen Holding AS et autres c. Norvège*, aff. 24117/08, § 106 et Cour EDH, 25 juillet 2013, *Rousk c. Suède*, aff. 27183/04, § 135).
41. D'un autre côté, la Cour EDH applique également à la matière de l'échange de renseignements sa jurisprudence relative aux obligations positives des Etats et aux garanties procédurales qu'ils doivent prévoir afin d'assurer une protection effective des droits découlant de l'article 8 de la CEDH et ce sur la base de cette seule disposition indépendamment de celle de l'article 6 de la CEDH. Les obligations positives sont tant substantielles, en ce qu'elles doivent assurer l'exercice effectif des droits protégés, que d'ordre procédural en ce que la jouissance effective du droit protégé par l'article 8 de la CEDH implique que le processus décisionnel doit être équitable et permettre de respecter comme il se doit les intérêts qui y sont protégés (Cour EDH, 20 mars 2007, *Tysiac c. Pologne*, aff. 5410/03 et Cour EDH, 14 février 2006, *Turek c. Slovaquie*, aff. 57986/00).
42. Ainsi, elle a déjà reconnu dans le chef du contribuable concerné, faisant l'objet d'une enquête fiscale par l'Etat requérant, le droit à des garanties effectives et réelles d'ordre procédural dans l'Etat requis afin de lui permettre de contester la remise de ses données bancaires et, dès lors, de le voir protéger contre une mise en œuvre arbitraire des accords conclus entre deux Etats et prévoyant un échange de renseignements (Cour EDH, 22 décembre 2015, *G.S.B. c. Suisse*, aff. 28601/11).
43. Il y a également lieu de déduire de la jurisprudence de la Cour EDH qu'une personne tierce, dont des documents et informations concernant certaines de ses opérations économiques ont été obtenus auprès d'un détenteur de renseignements et continués aux autorités d'un autre Etat, peut en principe se prévaloir d'une ingérence dans sa vie privée au sens de l'article 8 de la CEDH et doit pouvoir bénéficier à cet effet de voies de recours assurant un contrôle effectif des mesures prises (Cour EDH, 7 juillet 2015, *M.N. et autres. c. San Marino*, aff. 28005/12).
44. La Cour EDH a pareillement admis le principe selon lequel l'exécution d'une mesure d'investigation auprès d'une société, dans le cadre de laquelle des documents et informations concernant certaines de ses opérations économiques et plus globalement sa situation patrimoniale sont saisis ou copiés, de même que la continuation de ces renseignements à une autorité fiscale étrangère dans le cadre d'un échange de renseignements constituent une ingérence étatique dans la vie privée (Cour EDH, 16 juin 2015, *Othymia Investments BV c. Pays-Bas*, aff. 75292/10).
45. La Cour est partant amenée à conclure tant à partir du raisonnement pertinent du tribunal qu'à partir de ses réflexions complémentaires qu'il existe des motifs sérieux tendant à voir interpréter

les articles 7 et 52, paragraphe 1er, de la Charte, soit à eux seuls, soit en combinaison avec l'article 47 de la Charte, en ce sens que la décision directoriale du 29 mai 2017 portant injonction à la banque A de lui fournir, en vue d'un échange de renseignements avec les autorités espagnoles, les renseignements précités concernant des opérations financières et la situation patrimoniale à la fois de Madame F.C. en tant que contribuable concerné et les sociétés B, C, D, en tant que personnes tierces, doit être qualifiée comme ingérence étatique dans leur vie privée respective qui déclenche l'obligation pour l'Etat membre requis de prévoir dans sa législation des garanties procédurales afin d'assurer une protection effective des droits découlant de l'article 7 de la Charte, voire de mettre en place des voies de recours effectives conformément à l'article 47 de la Charte. L'article 6, paragraphe 1^{er}, de la loi du 25 novembre 2014 devrait alors être considéré comme incompatible avec ces dispositions en ce qu'il exclut tout recours direct contre une décision d'injonction et prive le contribuable visé par l'enquête de l'Etat requérant et une personne tierce visée de tout moyen de faire vérifier la validité d'une décision d'injonction et de prévenir un échange de renseignements irrégulier.

46. La Cour tient à préciser qu'à son avis, il y a lieu d'inclure également dans le raisonnement l'article 8 de la Charte assurant, en tant que disposition autonome à côté de l'article 7 de la Charte, la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel, étant donné que la collecte de renseignements auprès d'un tiers détenteur peut, sous certaines conditions, s'analyser en pareil traitement et que cette protection est considérée comme constituant un volet du champ de protection prévu par l'article 8 de la CEDH.
47. Cependant, la CJUE n'a pas encore eu l'occasion de se prononcer ni sur l'existence d'une ingérence dans la vie privée du contribuable visé par l'enquête, voire de personnes tierces au sens de l'article 7 de la Charte découlant de l'accomplissement d'un échange de renseignements entre Etats membres en exécution de la directive 2011/16, ni sur une exigence de garanties procédurales à charge des Etats membres déclenchée par une ingérence étatique.
48. Il convient de relever à cet égard que la CJUE a certes déjà examiné le rôle du contribuable concerné dans le cadre d'un échange de renseignements dans son arrêt du 22 octobre 2013 (aff. C-276/12, Sabou, EU:C:2013:678). Cependant, en premier lieu, la situation factuelle à la base de cet arrêt se situait dans le temps à une période antérieure à l'entrée en vigueur de la Charte. En deuxième lieu, comme la CJUE l'a précisé elle-même dans son arrêt BERLIOZ, l'arrêt du 22 octobre 2013 a examiné exclusivement des questions concernant des droits du contribuable à l'égard de l'Etat requérant en vue de sa participation dans ledit Etat à la procédure relative à une demande d'échange. Or, ces questions visent un stade préliminaire d'une procédure d'échange de renseignements limité à l'Etat requérant qui ne peut pas encore, d'après la jurisprudence ci-avant citée de la Cour EDH, être admis comme constituant déjà une ingérence étatique dans la vie privée du contribuable concerné, laquelle ne se trouve précisément consommée que dans la mesure où l'Etat requis donne suite à la demande et prend les mesures nécessaires pour transmettre les renseignements à l'Etat requérant.
49. En outre, conformément à l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), la Cour administrative est, en sa qualité de juridiction nationale dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel en droit interne, tenue de saisir la CJUE d'une demande de statuer à titre préjudiciel sur des questions d'interprétation des traités, lorsqu'elle estime qu'une décision sur ce point est nécessaire pour rendre son arrêt et ce contrairement au tribunal qui a la possibilité et non pas l'obligation de soumettre une telle demande à la CJUE.
50. La Cour considère dès lors qu'au vu de l'arrêt BERLIOZ, de la possible interprétation de l'article 47 de la Charte, du parallélisme mis en avant de l'interprétation des articles 7, 8 et 52, paragraphe 1er, de la Charte avec celle de l'article 8 de la CEDH et de la jurisprudence de la

Cour EDH, il existe des doutes sérieux quant à la conformité de l'article 6, paragraphe 1er, de la loi du 25 novembre 2014 à ces dispositions de la Charte et que la Cour est tenue de demander à la CJUE de statuer à titre préjudiciel sur la question de cette conformité.

51. Finalement, la Cour estime qu'une réponse à cette question est en l'espèce nécessaire à la solution du litige sous examen, étant donné que l'application de l'article 6, paragraphe 1er, de la loi du 25 novembre 2014 devrait amener la Cour à se déclarer incompétente pour statuer sur le recours sous examen, tandis que l'inapplicabilité de cette disposition, en raison de sa non-conformité à la Charte, amènerait la Cour, à l'instar du tribunal, à examiner le fond du litige tenant à la légalité de la décision d'injonction du 29 mai 2017 et les arguments afférents des parties.
52. Eu égard à ces développements, la Cour demande à la CJUE de statuer, à titre préjudiciel, sur une première question d'interprétation des traités telle que formulée au dispositif ci-après.

Quant au critère de la pertinence vraisemblable

53. Sur base de considérations d'effet utile et d'une administration efficace de la justice, la Cour considère qu'en vue de rencontrer l'hypothèse où la CJUE répondrait par l'affirmative à la première question préjudicielle, il y a encore lieu d'examiner les moyens des parties quant au fond du litige dans la mesure où ils sont également susceptibles de soulever des questions d'interprétation du droit de l'Union, et plus particulièrement de la directive 2011/16, par rapport auxquelles des réponses de la part de la CJUE seraient nécessaires afin de permettre à la Cour de solutionner le fond du litige lui soumis.
54. Il y a lieu de préciser, en premier lieu, qu'à défaut d'avoir pris position à travers un mémoire en réponse par rapport à l'appel étatique et à défaut d'avoir formé un appel incident à l'encontre des volets du jugement dont appel ayant conclu au caractère non fondé des moyens développés par elles en première instance et au caractère valable de la décision directoriale du 29 mai 2017, les intimées n'ont pas utilement saisi la Cour desdits volets du jugement dont appel et que seul le volet de l'annulation partielle de ladite décision directoriale a été valablement déféré à la Cour par l'effet de l'appel étatique.
55. L'Etat critique le jugement entrepris pour avoir annulé la décision directoriale dans la mesure où elle a enjoint à l'intimée de fournir
 - dans l'hypothèse où le compte bancaire visé dans la demande a été ouvert après le 31 décembre 2014, de préciser si les fonds proviennent d'un autre compte ouvert auprès de l'établissement bancaire et de fournir, le cas échéant, les relevés de cet autre compte pour la période visée,
 - d'identifier et de fournir les relevés de tout actif financier maintenu par le contribuable concerné pour toute autre société qu'il contrôle pour la période visée,
 - d'identifier et fournir les relevés des actifs financiers où le contribuable concerné apparaît comme bénéficiaire effectif pour la période visée.
56. L'Etat rappelle que dans l'arrêt BERLIOZ, la CJUE aurait tracé les limites au contrôle juridictionnel dans l'Etat requis en ce sens que le juge national devrait 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, comme étant 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.

57. Il considère que le tribunal aurait estimé par une interprétation erronée des dispositions applicables que la demande des autorités espagnoles tendrait, de manière générale et abstraite, à voir communiquer des informations générales concernant d'autres comptes bancaires et d'autres actifs financiers dont l'existence même ne serait pas établie, mais uniquement soupçonnée par les autorités fiscales espagnoles. En ayant exigé de la sorte de la part des autorités espagnoles de fournir des précisions de nature à faire admettre la pertinence vraisemblable de ces autres renseignements demandés par rapport au cas d'imposition en cause, le tribunal serait allé au-delà des exigences posées par la norme internationale en matière d'échange de renseignements, telle que décrite dans le commentaire relatif à l'article 26 du Modèle de convention fiscale de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) concernant le revenu et la fortune, ci-après visé comme « *Modèle de convention* », et consacrée en droit luxembourgeois notamment par la loi du 25 novembre 2014.
58. L'Etat fait valoir que les renseignements relatifs à d'autres comptes bancaires auprès de la banque A et à d'autres actifs financiers maintenus par Madame F.C., pour toute société qu'elle contrôle ou pour lesquels elle apparaît comme bénéficiaire effectif, seraient vraisemblablement pertinents pour l'enquête des autorités espagnoles eu égard à l'identité du contribuable concerné et à la finalité fiscale poursuivie. Il considère que la demande se trouverait valablement limitée à cet égard à des informations qui, premièrement, seraient détenues par la banque A, deuxièmement, porteraient sur les années d'imposition concernées par l'enquête des autorités espagnoles et, troisièmement, seraient en relation avec le contribuable concerné.
59. Cette argumentation étatique soulève la question du contenu du critère de la pertinence vraisemblable des renseignements sollicités et du champ de contrôle du juge compétent dans l'Etat requis relatif à ce critère.
60. Il est vrai que le tribunal a considéré que les points prévus de la décision d'injonction directoriale du 29 mai 2017 tendraient, à la suite de la demande afférente des autorités espagnoles, non seulement à voir obtenir des informations sur le compte bancaire, à partir duquel des virements personnels ont été effectués vers le compte bancaire espagnol du contribuable concerné, et sur l'actif financier détenu par des sociétés dont il déclare être le bénéficiaire économique ultime, mais encore, de manière générale et abstraite, à voir communiquer des informations générales concernant d'autres comptes bancaires auprès de la banque A, ainsi qu'à l'identification et à l'obtention, de manière générale, de tout actif financier maintenu par le contribuable concerné pour toute autre société par lui contrôlée pour la période visée. Or, d'après le tribunal, l'existence même desdits comptes bancaires, voire actifs financiers, ne serait pas établie mais uniquement soupçonnée par les autorités fiscales espagnoles. Le tribunal a jugé qu'à défaut de plus amples précisions fournies par les autorités espagnoles de nature à faire admettre la pertinence vraisemblable de ces autres renseignements demandés par rapport au cas d'imposition du contribuable concerné, de manière à pouvoir exclure une pêche aux renseignements, de telles informations devraient être considérées comme étant étrangères au cas d'imposition visé et ne pourraient dès lors pas être considérées comme vraisemblablement pertinentes dans le cadre de ce cas d'imposition. Le tribunal a abouti à la même conclusion par rapport à l'injonction d'identifier et de fournir les relevés des actifs financiers où le contribuable concerné apparaît comme bénéficiaire effectif pour la période visée.
61. Dans son arrêt BERLIOZ, la CJUE a délimité le champ du contrôle à exercer par le juge compétent saisi dans l'Etat requis par rapport à la demande d'injonction en ce sens que « *les limites applicables au contrôle de l'autorité requise s'imposent de la même manière au contrôle du juge* » (point n° 85) et que « *le juge doit uniquement vérifier que la décision d'injonction se fonde sur une demande suffisamment motivée de l'autorité requérante portant sur des*

informations qui n'apparaissent pas, de manière manifeste, dépourvues de toute pertinence vraisemblable eu égard, d'une part, au contribuable concerné ainsi qu'au tiers éventuellement renseigné et, d'autre part, à la finalité fiscale poursuivie » (point n° 86).

62. La CJUE a encore précisé que *« cette notion de pertinence vraisemblable reflète celle utilisée à l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE tant en raison de la similitude des concepts utilisés que de la référence aux conventions de l'OCDE dans l'exposé des motifs de la proposition de directive du Conseil COM(2009) 29 final, du 2 février 2009, relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ayant conduit à l'adoption de la directive 2011/16 »* (point n° 67).
63. Dans sa teneur ayant eu cours durant la période de négociation et d'adoption de la directive 2011/16, le commentaire de l'article 26 du Modèle de convention précisait déjà 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. Dans le contexte de l'échange de renseignements sur demande, la norme exige qu'au moment où la demande est formulée, il doit y avoir une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents ; que les renseignements, une fois fournis, se révèlent être pertinents ou non est sans importance »*.
64. Afin d'illustrer des cas d'application de l'article 26 dans des hypothèses tendant à une application correcte de la législation interne, le point 8 du commentaire décrit quatre cas typiques pouvant donner lieu à un échange de renseignements. Ces cas portent à chaque fois sur des renseignements qui sont définis avec une certaine précision (prix payé pour des marchandises dans l'exemple a), prix payé par une société pour des marchandises dans l'exemple b), renseignements sur des prix demandés par une société ou un groupe de sociétés de l'Etat requis afin de pouvoir vérifier directement par comparaison les prix demandés par la société de l'Etat requérant dans l'exemple c) et confirmation de l'enregistrement correct de coûts de services par le prestataire de services établi dans l'Etat requis dans l'exemple d)).
65. Ce n'est que par une modification du commentaire du 15 juillet 2014 que le point 8 du commentaire a été complété par un exemple e) qui indique comme suffisant au critère de la pertinence vraisemblable une demande tendant à obtenir des renseignements sur des comptes bancaires non précisés mais représentant tous les comptes auprès d'un établissement bancaire déterminé dont le contribuable concerné est le bénéficiaire effectif et sur ceux également non précisés qui sont détenus au nom d'autres personnes individuellement désignées liées au contribuable concerné.
66. C'est cet exemple e) qui se rapproche substantiellement de l'hypothèse de l'espèce où les renseignements sollicités par les autorités espagnoles concernent des comptes bancaires et des actifs financiers non précisés, mais qui sont délimités par les critères tenant, premièrement, au fait qu'ils seraient détenus par la banque A, deuxièmement, aux années d'imposition concernées par l'enquête des autorités espagnoles et, troisièmement, à leur lien avec le contribuable concerné.
67. Or, cette extension de l'échange de renseignements sur demande à des renseignements non précisés, mais délimités par certains critères, a été intégrée dans le commentaire du Modèle de convention ensemble avec d'autres points à travers un certain nombre d'amendements au commentaire de l'article 26 à la date du 15 juillet 2014, tels ceux relatifs à des demandes portant sur des groupes de contribuables, aux modalités concernant l'identification du contribuable

concerné, à des précisions sur le rôle des autorités de l'Etat requis et à la confidentialité de la demande des autorités de l'Etat requérant.

68. Le commentaire du Modèle de convention indique dans son n° 4.3 que les modifications apportées au 15 juillet 2014 au Modèle de Convention ont été effectuées « *pour tenir compte des évolutions récentes et pour préciser davantage l'interprétation de certaines dispositions de cet article* ». Il est ajouté au point n° 4.4 que les commentaires relatifs à l'article 26 « *ont été développés afin de préciser l'interprétation de la norme de « pertinence vraisemblable » et du terme « pêche aux renseignements » par l'ajout de : clarifications générales (voir le paragraphe 5), précisions concernant l'identification du contribuable faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête (voir le paragraphe 5.1), précisions concernant les demandes relatives à un groupe de contribuables (voir le paragraphe 5.2) et nouveaux exemples (voir les alinéas e) à h) du paragraphe 8 et le paragraphe 8.1) ».*
69. Au-delà de leur présentation comme simples précisions de l'interprétation de l'article 26 du Modèle de convention, il est légitime de s'interroger si tous ces points, dont celui concernant des renseignements non précisés, mais délimités par certains critères, peuvent effectivement être considérés comme simples concrétisations formulées par écrit par rapport à un texte de traité non modifié dont la portée n'est pas altérée ou s'ils ne doivent pas plutôt être qualifiés d'évolutions dans l'interprétation de l'article 26 du Modèle de convention de nature à affecter la portée de cette disposition en raison de leurs incidences sur les droits et obligations des Etats et des personnes concernées par l'échange de renseignements ou y impliquées (étendue des renseignements considérés comme vraisemblablement pertinents ; impossibilité pour toute personne de prendre connaissance du contenu de la demande d'échange de l'Etat requérant ; réduction de l'étendue du contrôle à effectuer dans l'Etat requis). Dans cette dernière analyse, les amendements portés au commentaire de l'article 26 du Modèle de convention constitueraient plutôt une nouvelle étape dans l'évolution d'une norme internationale ainsi désignée en matière d'échange de renseignements sur demande que l'OCDE entendrait voir appliquer dorénavant dans la mesure la plus large possible.
70. Eu égard à cette possible qualification légitime des amendements apportés au commentaire de l'article 26 du Modèle de convention le 15 juillet 2014 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 encore 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 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.
71. S'il est 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* » pour l'interprétation d'une directive, la Cour s'interroge néanmoins si cette approche peut être adoptée également à l'égard de questions d'interprétation ayant des incidences sur les droits fondamentaux des personnes et si elle est conciliable avec les exigences découlant du respect de la sécurité juridique qui constitue un principe fondamental du droit de l'Union.

72. Au vu de l'ensemble de ces développements, la Cour est amenée à conclure qu'il existe des doutes valables quant à l'interprétation des articles 1^{er}, paragraphe 1, et 5 de la directive 2011/16 et du critère en découlant de la pertinence vraisemblable des informations demandées par un État membre à un autre État membre par rapport à la question de la conformité à ce critère d'une demande d'échange de renseignements, ensemble une décision d'injonction de l'autorité compétente de l'Etat requis y donnant suite, qui sollicitent des renseignements concernant des comptes bancaires et des actifs financiers non précisés mais qui sont délimités par les critères tenant, premièrement, au fait qu'ils seraient détenus par un détenteur de renseignements identifié, deuxièmement, aux années d'imposition concernées par l'enquête des autorités de l'Etat requérant et, troisièmement, à leurs relations avec le contribuable concerné identifié. Eu égard à ces doutes, la Cour est appelée à soumettre, conformément à l'article 267 TFUE, à la CJUE une deuxième question préjudicielle afférente libellée au dispositif du présent arrêt.
73. En conclusion de l'ensemble de ces développements, la Cour retient que la question qu'elle a soulevé d'office et les moyens soulevés par l'Etat à l'appui de son appel entraînent les questions successives ci-avant dégagées relatives à l'interprétation des articles 7, 8, 47 et 52, paragraphe 1^{er}, de la Charte ainsi que de l'article 1^{er}, paragraphe 1, et de l'article 5 de la directive 2011/16, 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 TFUE, la Cour demande partant à la CJUE de statuer à titre préjudiciel sur les questions formulées au dispositif du présent arrêt.
74. 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 24 juillet 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 les articles 7, 8 et 52, paragraphe 1^{er}, de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, lus éventuellement ensemble avec l'article 47 de ladite Charte, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation nationale d'un Etat membre qui, dans le cadre du régime de procédure en matière d'échange de renseignements sur demande mis en place notamment en vue de la mise en œuvre de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/99/CEE, exclut tout recours, notamment judiciaire, de la part du contribuable visé par l'enquête dans l'Etat membre requérant et d'une tierce personne concernée, contre une décision à travers laquelle l'autorité compétente de cet Etat membre oblige un détenteur de renseignements à lui fournir des informations en vue de donner suite à une demande d'échange de renseignements émanant d'un autre Etat membre ?

2. *En cas de réponse affirmative à la première question, est-ce que l'article 1^{er}, paragraphe 1, et l'article 5 de la directive 2011/16 doivent être interprétés, le cas échéant en tenant compte du caractère évolutif de l'interprétation de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, en ce sens qu'une demande d'échange, ensemble une décision d'injonction de l'autorité compétente de l'Etat membre requis y donnant suite, satisfont au critère de l'absence d'un défaut manifeste de pertinence vraisemblable dès lors que l'Etat membre requérant indique l'identité du contribuable concerné, la période concernée par l'enquête dans l'Etat membre requérant et l'identité du détenteur des renseignements visés, tout en sollicitant des renseignements concernant des comptes bancaires et des actifs financiers non précisés mais qui sont délimités par les critères tenant, premièrement, au fait qu'ils seraient détenues par un détenteur de renseignements identifié, deuxièmement, aux années d'imposition concernées par l'enquête des autorités de l'Etat requérant et, troisièmement, à leur lien avec le contribuable concerné identifié ? »*,

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 14 mars 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 20 mars 2019

Le greffier de la Cour administrative