

L'ARRÊT BERLIOZ DU 16 MAI 2017 : UN SÉVÈRE RAPPEL À L'ORDRE POUR LE LÉGISLATEUR LUXEMBOURGEOIS

Ce remarquable arrêt [Berlioz Investment Fund SA contre Directeur de l'administration des contributions directes](#), rendu par la Cour de Justice de l'Union européenne le 16 mai 2017, est sans conteste un sérieux revers pour le Luxembourg. Un revers pour le législateur luxembourgeois qui avait, par une loi du 24 novembre 2014, décidé d'abroger le recours qui était jusqu'alors ouvert à l'administré en matière d'entraide administrative. Un revers également pour les juges administratifs de première instance, qui n'avaient pas estimé opportun de dénouer le cœur du problème. Mais relevons surtout que cet arrêt est une victoire : une victoire de l'administré tout d'abord, dont la protection des droits fondamentaux en sort renforcée ; une victoire du processus préjudiciel européen ensuite, dont la mise en action par la Cour administrative ne peut qu'être félicitée.

Pour rappel, la CJUE avait été saisie par la Cour administrative luxembourgeoise de plusieurs questions préjudicielles, à l'occasion d'un recours formé par Berlioz Investment Fund SA, contre une sanction de 250 000 euros imposée par l'administration fiscale, pour avoir refusé de se conformer complètement à son injonction de transmettre des documents. Cette injonction du directeur de l'administration des contributions directes intervenait suite à une demande d'informations provenant des autorités fiscales françaises, conformément à la directive 2011/16/UE du 15 février 2011 relative à la coopération administrative en matière fiscale. Cette directive impose notamment aux États membres de coopérer « *entre eux aux fins d'échanger les informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de la législation interne des États membres relative aux taxes et impôts visés à l'article 2* » (art. 1 de la directive).

Résumé à l'extrême, il était demandé à la CJUE de se prononcer sur la conformité de la mise en œuvre, par les autorités luxembourgeoises, de la procédure d'entraide en matière fiscale, à la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, notamment au regard du droit à un recours effectif et à accéder à un tribunal impartial (art. 47).

Plus précisément, le renvoi préjudiciel s'articulait autour des sujets suivants.

1. Le champ d'application de la Charte des droits fondamentaux

En premier lieu, il était demandé si la sanction administrative prononcée par l'administration fiscale, suite au refus de se conformer à l'injonction, relevait de la mise en œuvre du droit de l'Union. En d'autres termes, est-ce que la mesure nationale de sanction, qui n'est pas une mesure de transposition de la directive, doit se conformer à la Charte des droits fondamentaux de l'UE ?

La Cour répond, sans surprise, par la positive, dans la lignée de la jurisprudence Fransson Akerberg. La sanction administrative, bien que reposant sur une disposition nationale, permet d'assurer l'effectivité et la bonne application de la directive sur la coopération administrative en matière fiscale. Elle participe à la mise en œuvre le droit de l'Union et doit donc respecter les droits proclamés par la Charte (§40, 41, 42 de l'arrêt).

Ce rappel est d'importance considérable, tant les juridictions nationales ont tendance à oublier à quel point le droit de l'Union européenne est tentaculaire (par exemple, le juge luxembourgeois a pu retenir, selon nous en contradiction avec la jurisprudence de la CJUE, que les visites effectuées par les agents de l'administration de l'Enregistrement et des Domaines dans les locaux professionnels d'un assujetti ne présentaient aucun lien avec la mise en œuvre du droit de l'Union, écartant ainsi l'obligation de respecter la Charte, Cour d'appel, 15 juil. 2015, *Pas.* 37, p. 585).

2. Le droit à un recours effectif bénéficie à l'administré enjoint de communiquer des informations

Il était, en deuxième lieu, demandé à la Cour de se prononcer sur la portée du droit à un recours effectif, à savoir s'il devait bénéficier à l'administré sanctionné uniquement, ou également à l'administré enjoint de communiquer des informations.

À ce sujet, le constat de la CJUE est sans appel : tant la décision d'injonction que la sanction administrative doivent pouvoir être contestées devant une juridiction indépendante.

La juridiction européenne prend soin de rappeler que la protection contre les interventions de la puissance publique dans la sphère privée d'une personne physique ou morale qui seraient arbitraires ou disproportionnées peut être invoquée par un administré, contre un acte lui faisant grief, « *telles l'injonction et la sanction en cause au principal* ».

Par ailleurs, le respect du droit à un recours effectif suppose « *que la décision d'une autorité administrative ne remplissant pas elle-même les conditions d'indépendance et d'impartialité subisse le contrôle ultérieur d'un organe juridictionnel qui doit, notamment, avoir compétence pour se pencher sur toutes les questions pertinentes* ».

Il en résulte que l'administré, la société Berlioz, doit pouvoir contester la légalité de la décision d'injonction prononcée par le directeur de l'Administration des contributions directes, devant une juridiction impartiale et indépendante.

La position de la CJUE constitue ainsi un sérieux tacle pour le législateur national qui avait, par une loi du 25 novembre 2014, décidé de supprimer le recours ouvert à l'administré, contre l'injonction qui lui était faite de communiquer des informations dans le cadre de l'entraide administrative en matière fiscale (recours qui avait été introduit par une loi du 31 mars 2010).

En vertu du principe de primauté du droit de l'UE, les autorités juridictionnelles luxembourgeoise n'auront donc d'autre choix que d'écartier la règle nationale contraire au droit de l'Union, à savoir l'article 6 de la loi du 25 novembre 2014, qui prévoit 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 1^{er} et 3.* », et d'accueillir les recours en appréciation de la légalité des injonctions émises par le directeur de l'Administration des contributions directes.

3. Un contrôle juridictionnel substantiel restreint de la décision d'injonction

Le troisième point sur lequel la Cour s'est prononcée concerne l'étendue du contrôle juridictionnel qui doit être opéré sur la décision du directeur de l'administration des contributions directes, prise en exécution d'une demande émise par une autorité étrangère.

La Cour offre ici une appréciation mesurée et équilibrée, soucieuse de préserver l'efficacité de l'entraide administrative en matière fiscale.

En effet, la pertinence des informations requises (tout comme l'opportunité d'effectuer une demande de transmission d'information d'ailleurs) est appréciée par l'autorité requérante (l'administration fiscale française), qui a, contrairement à l'autorité requise (l'administration fiscale luxembourgeoise), une parfaite maîtrise et connaissance de l'ensemble des éléments du dossier fiscal. L'autorité requise « *ne saurait substituer sa propre appréciation de l'utilité éventuelle des informations demandées à celle de l'autorité requérante* ».

Pour autant, la Cour rappelle que la directive ne permet en aucun cas aux autorités des États membres d'aller à « la pêche aux informations » auprès des administrations étrangères. Elle permet uniquement de demander des informations de pertinence vraisemblable, et non d'effectuer des recherches tous azimuts ou de demander des informations dont il est peu probable qu'elles concernent la situation fiscale du contribuable donné.

La question cruciale était donc de déterminer si la vraisemblable pertinence des informations demandées, dont elle affirme qu'elle constitue un critère de la légalité de la décision d'injonction adressée à l'administré, pouvait être vérifiée par les autorités luxembourgeoises, ou si celles-ci étaient simplement des exécutantes des autorités françaises, sans aucune marge d'appréciation quant à l'étendue de la demande reçue.

La Cour donne ici une réponse mesurée : bien que l'entraide administrative soit basée sur la confiance entre autorités et que l'autorité requise ne connaisse pas l'ensemble des éléments du dossier, « *le contrôle exercé par l'autorité requise ne se limite (donc) pas à une vérification sommaire et formelle de la régularité de la demande d'informations au regard desdits éléments, mais doit également permettre à cette autorité de s'assurer que les informations demandées ne sont pas dépourvues de toute pertinence vraisemblable eu égard à l'identité du contribuable concerné et à celle du tiers éventuellement renseigné ainsi qu'aux besoins de l'enquête fiscale en cause* ».

En d'autres termes, l'administration fiscale sollicitée, de même que le juge exerçant le contrôle juridictionnel de la décision d'injonction, sont tenus d'opérer un contrôle *substantiel* de la demande d'entraide et non pas uniquement un contrôle formel. Ce contrôle est néanmoins restreint et doit se limiter à l'absence manifeste de pertinence.

Cette approche a le mérite de préserver la pierre angulaire de la coopération entre autorités des États membres de l'Union européenne, que ce soit en matière administrative ou judiciaire, à savoir la confiance, tout en laissant au juge national la possibilité de refuser d'exécuter toute demande d'entraide qui constituerait manifestement une pêche aux informations.

4. L'accès à une information minimale dans le cadre du recours en légalité

Enfin, le juge européen s'est penché sur le sujet non moins important de l'accès à la demande d'information émise par les autorités françaises requérantes, dans le cadre d'un recours devant le juge luxembourgeois.

En ce qui concerne le juge saisi d'un recours en légalité, la CJUE estime que la demande d'information transmise par l'État membre requérant doit pouvoir être examinée par le juge dans le cadre du contrôle juridictionnel et doit donc lui être transmise. Si cette position n'est pas surprenante, elle a le mérite d'être claire et indiscutable.

En revanche, en ce qui concerne l'administré, un équilibre entre le respect du droit à une procédure équitable et à l'égalité des armes d'une part, et le secret de l'enquête d'autre part, doit être trouvé. L'administré, estime la Cour, n'a pas besoin de la demande d'information complète pour contester efficacement une violation de ses droits, il doit uniquement avoir accès à une information minimale, « *à savoir l'identité du contribuable concerné et la finalité fiscale des informations demandées* ». Ce point est, avouons-le, un peu décevant. Il se rapproche de la situation tout à fait critiquable en matière d'entraide judiciaire pénale, selon laquelle la chambre du conseil du Tribunal d'arrondissement, vérifiant la régularité de la procédure, a accès à la commission rogatoire internationale, alors que ce n'est pas le cas de la personne visée par la mesure.

La Cour continue cependant en affirmant que « *toutefois, si le juge de l'État membre requis considère que ladite information minimale ne suffit pas à cet égard, et s'il sollicite de l'autorité requise des éléments d'information complémentaires au sens visé au point 92 du présent arrêt, ce juge a l'obligation de fournir ces éléments d'information complémentaires à l'administré concerné, tout en tenant dûment compte de la confidentialité éventuelle de certains de ces éléments* ». En d'autres termes, le juge administratif peut décider que l'administré a besoin de plus d'informations pour se défendre efficacement.

Pour conclure, au vu de cette décision remarquable, il ne nous reste plus qu'à souhaiter bon courage aux juridictions administratives, qui vont vraisemblablement devoir accueillir, dès à présent, une multitude de recours contre les injonctions de transmettre des informations, prises sur la base d'une demande d'entraide administrative en matière fiscale.