



Arrêt de la Cour constitutionnelle - Arrêt n° 00146 du 19 mars 2021.

Dans l'affaire n° 00146 du registre

ayant pour objet une question préjudicielle soumise à la Cour constitutionnelle conformément à l'article 6 de la loi du 27 juillet 1997 portant organisation de la Cour constitutionnelle, par le tribunal administratif, deuxième chambre, suivant jugement du 10 janvier 2019 (n° 37014a du rôle), déposé au greffe le 14 janvier 2019 dans le cadre d'un litige

Entre :

les époux **X** et **Y**, demeurant ensemble à **Z**,

et :

l'État du Grand-Duché de Luxembourg, représenté par le ministre d'État, ayant ses bureaux à L-1341 Luxembourg, 2, Place de Clairefontaine,

La Cour,

composée de :

Jean-Claude WIWINIUS, président,
Francis DELAPORTE, vice-président,
Henri CAMPILL, conseiller,
Eliane EICHER, conseiller,
Roger LINDEN, conseiller,

Viviane PROBST, greffier,

Vu l'arrêt du 28 mai 2019,

Sur le rapport complémentaire du magistrat délégué et les conclusions déposées au greffe de la Cour le 25 novembre 2020 par le délégué du gouvernement Sandro LARUCCIA et celles déposées le 30 novembre 2020 par la société en commandite simple BONN STEICHEN & PARTNERS, représentée par son gérant commandité, la société à responsabilité limitée BSP, elle-même représentée par son gérant, Maître Alain STEICHEN, avocat à la Cour, au nom des époux X-Y,

ayant entendu Maître Pol MELLINA et le délégué du gouvernement Sandro LARUCCIA en leurs plaidoiries à l'audience publique du 22 janvier 2021,

rend le présent arrêt :

Statuant sur un recours en réformation, sinon en annulation formé par les époux X et Y contre une décision du directeur de l'Administration des Contributions Directes du 28 juillet 2015 en matière d'échange de renseignements, le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg, deuxième chambre, avait, par jugement du 10 janvier 2019, soumis à la Cour constitutionnelle la question préjudicielle suivante :

« Le principe de l'État de droit ainsi que le principe de la légalité se dégagent-ils des dispositions constitutionnelles et plus particulièrement l'article 95 de la Constitution consacre-t-il implicitement mais nécessairement les principes de l'État de droit et de la légalité. Dans l'affirmative, l'article 6 (1) de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale, en ce qu'il consacre une interdiction légale d'introduire un recours contentieux contre une demande d'échange de renseignements étrangère, respectivement contre la décision d'injonction corrélative émanant des autorités luxembourgeoises est-il conforme au principe de l'État de droit ainsi qu'au principe de la légalité ? ».

Par arrêt du 28 mai 2019, la Cour avait déclaré recevable la question préjudicielle en tant que posée par rapport au principe de l'État de droit entrevu sous les aspects d'accès à un juge et de recours effectif et avait sursis à statuer jusqu'à ce que la Cour de Justice de l'Union Européenne, (ci-après « la CJUE »), se soit prononcée sur la question préjudicielle dans le même domaine d'accès à un juge en matière d'échange de renseignements sur demande dans le contexte fiscal lui soumise par arrêt de la Cour administrative du 14 mars 2019 (n° 41487C du rôle).

Par arrêt du 6 octobre 2020 (affaires C-245/19 et C-246/19) la CJUE a dit pour droit :

« L'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'Union Européenne, lu conjointement avec les articles 7 et 8 ainsi qu'avec l'article 52, paragraphe 1, de celle-ci, doit être interprété en ce sens :

- *qu'il s'oppose à ce que la législation d'un État membre mettant en œuvre la procédure d'échange d'informations sur demande instituée par la directive 2011/16/UE du Conseil, du 15 février 2011, relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CE, telle que modifiée par la directive 2014/107/UE du Conseil, du 9 décembre 2014, exclue qu'une décision par laquelle l'autorité compétente de cet État membre oblige une personne détentrice d'informations à lui fournir ces informations, en vue de donner suite à une demande d'échange d'informations émanant de l'autorité compétente d'un autre État membre, puisse faire l'objet d'un recours formé par une telle personne, et*
 - *qu'il ne s'oppose pas à ce qu'une telle législation exclue qu'une telle décision puisse faire l'objet de recours formés par le contribuable qui est visé, dans cet autre État membre, par l'enquête à l'origine de ladite demande, ainsi que par des tierces personnes concernées par les informations en cause.*
- (...).* ».

Le contentieux administratif visé par l'article 95bis de la Constitution ne comporte que les recours dirigés contre des décisions administratives individuelles et actes réglementaires émanant d'autorités luxembourgeoises, de sorte que la question est, dans la branche visant l'existence d'un éventuel recours contre une demande d'échange de renseignements étrangère, dépourvue de pertinence.

Dans la présente affaire où l'article 6, paragraphe 1, de la loi du 25 novembre 2014, dans sa version applicable au jour de la prise de décision directoriale du 28 juillet 2015, exclut tout recours contre l'injonction directoriale ayant statué dans le cadre d'une procédure d'échange d'informations, la Cour est amenée à considérer la situation de contribuables non-résidents, demeurant en Suisse, dont le cas d'imposition est concerné par la demande d'échange d'informations. Dès lors, la question de l'ouverture éventuelle d'un recours au tiers détenteur d'informations ou à un tiers intéressé à la date pertinente est étrangère à l'objet de la question préjudicielle.

Les contribuables concernés par la procédure au principal résident dans un État qui n'est, certes, pas situé à l'intérieur de l'Union européenne, mais qui en tant qu'État membre du Conseil de l'Europe et en termes d'État

de droit, est soumis aux garanties de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (ci-après « *la CEDH* »), dont les garanties en matière d'accès au juge et de recours effectif sont à considérer comme équivalentes à celles découlant de la Charte des droits fondamentaux de l'Union Européenne (ci-après « *la Charte* »). La CEDH et la Charte forment avec le principe fondamental de l'État de droit et les principes d'accès au juge et de recours effectif un socle commun.

S'il est constant en cause que le droit de l'Union européenne ne s'applique pas au cas des demandeurs au principal et qu'il n'y a pas mise en œuvre de la directive 2011/16/UE, précitée, à leur rencontre, la demande de renseignements étant formulée sur le fondement de la Convention helvético-luxembourgeoise de non double imposition du 21 janvier 1993, approuvée par une loi du 16 décembre 1993, il n'en reste pas moins que la solution dégagée par la CJUE sur le fondement de l'article 47 de la Charte est appelée à servir à la Cour de référence en ce que les questions d'accès au juge et de recours effectif en cause au principal ont, outre les principes constitutionnels afférents dégagés par l'arrêt précité du 28 mai 2019, des dispositions correspondantes aux articles 6 et 13 de la CEDH applicables à des ressortissants résidant en Suisse, sous les aspects d'accès au juge et de recours effectif dans la mesure où des droits civils ou des éléments du droit pénal au sens de la CEDH sont en jeu.

Plus particulièrement, tel que l'arrêt précité de la CJUE l'a également relevé, des questions de protection de la vie privée au sens de l'article 7 de la Charte et de l'article 8 de la CEDH sont susceptibles de se poser.

La réponse à la question préjudicielle requiert la recherche d'un équilibre entre, d'un côté, les objectifs majeurs de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales et l'évitement autant que possible de toutes les formes de blanchiment d'argent afférentes, sous-tendant notamment, en phase administrative préliminaire, les demandes d'échange de renseignements entre administrations fiscales de pays différents et, d'un autre côté, le respect des droits des contribuables visés, en tant que citoyens, plus particulièrement en ce qui concerne leur droit d'accès à un juge, l'existence d'un recours effectif et la protection de leur vie privée.

L'équilibre à trouver doit résulter d'une juste mise en balance, le principe de proportionnalité étant un principe à valeur constitutionnelle (cf. arrêt du 22 janvier 2021, n° 00152 du registre).

En procédant suivant un contrôle de proportionnalité et en se référant à l'arrêt précité du 6 octobre 2020 de la CJUE, la Cour rejoint la solution y dégagée suivant laquelle, à l'instar de l'article 47 de la Charte, ni les principes constitutionnels d'accès au juge et de recours effectif découlant du principe fondamental de l'État de droit, ni le principe de légalité, ensemble l'article 95 de la Constitution ne s'opposent à ce qu'une législation, par une disposition telle que l'article 6 de la loi du 25 novembre 2014, exclue qu'une injonction directoriale prise dans le cadre de la procédure d'échange d'informations puisse faire l'objet d'un recours dans l'État requis, en l'occurrence au Grand-Duché de Luxembourg, formé par les contribuables qui résident dans un autre pays européen, membre du Conseil de l'Europe, auquel s'applique la CEDH, et suivant laquelle cette exclusion de recours présuppose que dans l'État de résidence des contribuables concernés, ceux-ci aient la possibilité, à travers un recours effectif, de voir contrôler la légalité de l'injonction directoriale prise dans l'État requis, dans le cadre d'un recours contre une décision ultérieure de rectification ou de redressement fiscal, étant entendu que l'injonction directoriale ne crée aucune obligation juridique à l'encontre desdits contribuables, ni ne les expose à un quelconque risque de sanction en découlant directement.

En conclusion, par rapport à la question posée, l'article 6 de la loi du 25 novembre 2014, dans sa version originaire, concernant des contribuables non-résidents dont le cas d'imposition est concerné par l'injonction directoriale prise dans le cadre de la procédure d'échange d'informations sur demande, en ce qu'il ne prévoit, dans l'État requis, pas de recours dans leur chef, n'est contraire ni aux principes constitutionnels d'accès au juge et de recours effectif découlant directement du principe fondamental de l'État de droit, ni au principe de légalité ensemble l'article 95 de la Constitution, à condition que ces contribuables puissent se réclamer soit des dispositions de la Charte, soit de celles de la CEDH en matière d'accès au juge et de recours effectif ou disposer d'un droit équivalent.

Dans la mesure où les contribuables non-résidents visés au principal, demeurant dans un pays membre du Conseil de l'Europe, peuvent se prévaloir, outre de leur propre Constitution, des dispositions des articles 6 et 13 de la CEDH, toujours dans la limite de la question posée, l'article 6 de la loi du 25 novembre 2014, dans sa version originaire, concernant le cas de pareils contribuables non-résidents n'est pas contraire aux principes constitutionnels ensemble l'article 95 de la Constitution visés à la question préjudicielle.

PAR CES MOTIFS,**la Cour constitutionnelle :**

statuant en continuation de l'arrêt du 28 mai 2019 ;

dit que la question préjudicielle, pour autant qu'elle vise l'existence d'un éventuel recours contre une demande d'échange de renseignements étrangère, est dépourvue de pertinence ;

dit que par rapport à la question préjudicielle posée et au cas au principal visé de contribuables non-résidents demeurant dans un pays membre du Conseil de l'Europe, l'article 6 de la loi du 25 novembre 2014, dans sa version originaire, n'est pas contraire au principe fondamental de l'État de droit ensemble les principes d'accès au juge et de recours effectif, ni au principe de légalité ensemble l'article 95 de la Constitution ;

dit que dans les trente jours de son prononcé l'arrêt sera publié au Journal officiel du Grand-Duché de Luxembourg, Mémorial A ;

dit qu'il sera fait abstraction des noms et prénoms d'X et d'Y lors de la publication de l'arrêt au Journal officiel ;

dit que l'expédition du présent arrêt sera envoyée par le greffe de la Cour constitutionnelle au tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg, deuxième chambre, juridiction dont émane la saisine, et qu'une copie conforme sera envoyée aux parties en cause devant cette juridiction.

La lecture du présent arrêt a été faite en sa susdite audience publique par le président Jean-Claude WIWINIUS, en présence du greffier Viviane PROBST.

Le greffier,

Viviane Probst

Le président,

Jean-Claude Wiwinius

