

DAC 7 : CLARIFICATION DE LA NOTION DE PERTINENCE
VRAISEMBLABLE : STATU QUO OU CHANGEMENT ?

ROMAIN TIFFON

PARTNER (INTERNATIONAL & CORPORATE TAX)
ATOZ TAX ADVISERS (TAXAND LUXEMBOURG)



MARIE BENTLEY

KNOWLEDGE DIRECTOR
ATOZ TAX ADVISERS (TAXAND LUXEMBOURG)



SAMANTHA SCHMITZ

CHIEF KNOWLEDGE OFFICER
ATOZ TAX ADVISERS (TAXAND LUXEMBOURG)



La coopération administrative entre les États, et les échanges d'informations en matière fiscale en particulier, ne font que croître depuis plusieurs années, notamment sous l'impulsion de la Directive 2011/16/UE du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal (« DAC »)¹ et de la signature de nombreux avenants modifiant les conventions préventives de la double imposition afin d'y inclure une procédure applicable en matière d'échange de renseignements sur demande conforme à celle prévue par le Modèle de Convention Fiscale de l'Organisation de coopération et de développement économiques (« OCDE ») concernant le revenu et la fortune (« Modèle de l'OCDE »)².

Au fil des années, la DAC a été modifiée à plusieurs reprises afin d'étendre son champ d'application dans le but de renforcer la coopération administrative entre les États membres. La DAC vise ainsi désormais l'échange d'information sur demande mais également l'échange automatique d'informations relatives aux comptes financiers (« CRS »)³, aux décisions fiscales anticipées et aux accords préalables en matière de prix de transfert⁴, aux déclarations pays par pays⁵, aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration (« DAC 6 »)⁶ et enfin, a pour but de garantir l'accès des autorités fiscales aux informations relatives aux bénéficiaires effectifs collectées conformément à la législation en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux⁷. Le

22 mars 2021, la DAC a été modifiée une 6^e fois, notamment afin d'établir une obligation pour les opérateurs de plateformes numériques de déclarer aux autorités fiscales les revenus perçus par les vendeurs de biens et de services qui utilisent leurs plateformes et pour les États membres d'échanger automatiquement ces informations. La Directive qui modifie la DAC en ce sens est communément appelée la DAC 7⁸.

Conformément à la DAC, dans le cadre d'un échange d'information sur demande, l'autorité requise doit à la demande de l'autorité requérante communiquer à cette dernière les informations qui sont vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de la législation fiscale interne de l'État requérant⁹. Cette notion de « pertinence vraisemblable » a fait l'objet de nombreux débats.

La DAC 7 édicte désormais une définition qui codifie la norme de pertinence vraisemblable convenue au niveau international. La codification de la norme de pertinence vraisemblable par la DAC7 a pour objectif d'assurer l'efficacité des échanges d'informations tant pour des contribuables individuels que pour des groupes de contribuables qui ne peuvent être identifiés individuellement, et de prévenir ainsi les rejets injustifiés de demandes, tout en garantissant la sécurité juridique à la fois pour les administrations fiscales et pour les contribuables.

1. 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/CEE, JO L 64 du 11 mars 2011, p. 1-12.
2. OECD (2019), *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète)*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0faf9b6c-fr>.
3. Directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, JO L 359 du 16 décembre 2014, p. 1-29.
4. Directive (UE) 2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, JO L 332 du 18 décembre 2015, p. 1-10.
5. Directive (UE) 2016/881 du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, JO L 146 du 3 juin 2016, p. 8-21.
6. Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'infor-

mations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, JO L 139 du 5 juin 2018, p. 1-13.
7. Directive (UE) 2016/2258 du Conseil du 6 décembre 2016 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'accès des autorités fiscales aux informations relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux, JO L 342 du 16 décembre 2016, p. 1-3.
8. Directive (UE) 2021/514 du Conseil du 22 mars 2021 modifiant la Directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, JO L 104 du 25 mars 2021, p. 1-26.
9. Dans un cadre conventionnel, en vertu de l'art. 26 du Modèle de l'OCDE, « Les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des États contractants ».

A. Contenu d'une demande d'information

a. Principes

L'article 20, paragraphe 2 de la DAC, avant sa modification par la DAC 7, mentionne, par référence au formulaire type qui reprend les données de base qu'une demande d'informations doit comprendre, les éléments pertinents aux fins de ce contrôle. Ceux-ci comprennent les 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 notamment.

Cette même DAC énonce par ailleurs « les règles et procédures selon lesquelles les États membres coopèrent 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 »¹⁰ par celle-ci. Dans le cadre des demandes d'échange d'informations, la « pertinence vraisemblable » des informations demandées par un État membre à un autre conditionne donc l'obligation de l'État membre requis de donner suite, ou non, à la demande d'informations. Il s'agit d'un des critères permettant d'évaluer la validité de la demande d'informations.

Comme le Parlement européen l'a souligné dans son rapport sur la proposition de directive DAC 7, les termes « pertinence vraisemblable » visent à permettre l'échange de renseignements en matière fiscale dans la mesure la plus large possible¹¹. Cependant, la Cour de justice de l'Union européenne (« CJUE ») a également clairement précisé qu'une demande d'information adressée par un État membre à un autre État membre dans le cadre de la DAC, ne pouvait valablement déclencher l'obligation de l'État membre d'y donner suite qu'à la condition que cette demande d'information porte sur des informations « vraisemblablement pertinentes »¹². Par conséquent, bien que cette notion doive permettre l'échange d'information de la manière la plus large possible, il n'en reste pas moins qu'elle est aussi une condition *sine qua non* de validité de la demande afin qu'un État ait l'obligation d'y donner suite. Il appartient ainsi à l'État requis de s'assurer que les informations demandées ne sont pas dépourvues de toute pertinence vraisemblable. Cette condition constitue ainsi une protection pour les contribuables contre les « recherches tous azimuts » ou « *fishing expeditions* ».

La DAC 7 modifie l'article 20 de DAC et définit désormais clairement le critère de la pertinence vraisemblable afin d'assurer l'efficacité des échanges d'informations et de prévenir les rejets injustifiés de demandes d'informations, ainsi que d'apporter clarté et sécurité juridique aux administrations fiscales et aux contribuables.

DAC 7 vient ainsi préciser que « les informations demandées sont vraisemblablement pertinentes lorsque, au moment où la demande est formulée, l'autorité requérante estime que, conformément à son droit national, il existe une possibilité raisonnable que les informations demandées soient pertinentes pour les affaires fiscales d'un ou plusieurs contribuables, identifiés par leur nom ou autrement, et justifiées aux fins de l'enquête »¹³. La clarification introduite fait écho d'une part à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (« CJUE ») ainsi qu'aux considérations qui avaient abouti à la mise à jour du Modèle de l'OCDE et du Commentaire sur la même question, qui a remplacé la référence à la « nécessité » des renseignements par une exigence de « pertinence vraisemblable ».

La DAC 7 fixe également des exigences procédurales que l'autorité requérante doit respecter. Ainsi, si la demande concerne un contribuable qui peut être identifié individuellement¹⁴, « dans le but de démontrer la pertinence prévisible des informations demandées, l'autorité compétente requérante fournit au moins les informations suivantes à l'autorité requise : la finalité fiscale des informations demandées ; et la spécification des informations nécessaires à l'administration ou à l'application de son droit national »¹⁵.

Dans les cas où une demande concerne un groupe de contribuables qui ne peuvent pas être identifiés individuellement, l'autorité requérante doit fournir au moins les informations suivantes à l'autorité requise :

- une description détaillée du groupe ;
- une explication du droit applicable et des faits sur la base desquels il existe des raisons de penser que les contribuables du groupe n'ont pas respecté le droit applicable ;
- une explication de la manière dont les informations demandées contribueraient à déterminer le respect, par les contribuables du groupe, de leurs obligations ; et,
- le cas échéant, les faits et circonstances relatifs à l'intervention d'un tiers qui a activement contribué au

10. Directive 2011/16/UE, précitée, art. 1, al. 1.
11. Rapport sur l'application des exigences de l'Union en matière d'échange de renseignements fiscaux : progrès, enseignements tirés et obstacles à surmonter, (2020/2046(INI)), https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-9-2021-0193_FR.pdf
12. CJUE, arrêt *Berlioz Investment Fund SA*, 16 mai 2017, C-682/15, point 64.
13. Directive (UE) 2021/514, précitée, art. 1^{er}, § 2 (introduisant art. 5bis dans la DAC).
14. Si la demande concerne un groupe, autres exigences
15. Directive (UE) 2021/514, précitée, art. 1^{er}, § 2 (introduisant art. 5bis dans la DAC).

non-respect potentiel du droit applicable par les contribuables du groupe¹⁶.

La norme de pertinence vraisemblable ne s'applique cependant pas¹⁷ lorsque la demande d'informations est envoyée à la suite d'un échange d'informations réalisé en vertu de la DAC et ayant pour objet une décision fiscale anticipée en matière transfrontière ou un accord préalable en matière de prix de transfert¹⁸.

b. L'identité des personnes faisant l'objet d'un contrôle

L'identification du ou des contribuables visés par la demande d'informations est ainsi un élément d'appréciation de la pertinence vraisemblable de cette demande¹⁹. Partant du constat qu'il est parfois nécessaire d'adresser des demandes d'informations qui concernent des groupes de contribuables qui ne peuvent pas être identifiés individuellement de sorte que la pertinence vraisemblable des informations demandées ne peut alors être décrite que sur la base d'un ensemble commun de caractéristiques, la DAC 7 édicte désormais que les demandes peuvent concerner « *un ou plusieurs contribuables, identifiés par leur nom ou autrement* ». Que la demande concerne une personne ou un groupe de personnes, la DAC 7 établit les éléments de la norme et les exigences procédurales que l'autorité requérante doit respecter.

Selon la DAC, avant sa modification par la DAC 7, l'autorité requérante devait indiquer dans sa demande d'information « *l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle* ». Sur cette base, la CJUE a à ce sujet déjà jugé qu'une demande d'informations devait être considérée comme portant sur des informations qui n'apparaissent pas, de manière manifeste, dépourvues de toute pertinence vraisemblable, lorsque les personnes faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête au sens de cette dernière disposition n'étaient pas identifiées nominativement et individuellement par cette demande, mais que l'autorité requérante établissait, sur la base d'explications claires et suffisantes, qu'elle menait une enquête ciblée concernant un groupe limité de personnes, justifiée par des soupçons fondés de non-respect d'une obligation légale précise²⁰.

Selon la CJUE, les termes de DAC doivent être interprétés assez soupagement pour ne pas faire obstacle à un échange d'informations effectif²¹. Il découlait, partant, d'une interprétation littérale, contextuelle et téléologique de la notion d'« identité » de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête », que cette notion visait l'identification non seulement par le nom et les autres données personnelles, mais aussi par un ensemble de qualités ou de caractéristiques distinctives permettant d'identifier la ou les personnes faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête²².

La CJUE avait donc conclu que l'indication de l'« *identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête* », au sens de la DAC, en tant qu'élément que la motivation de la demande d'informations devait nécessairement contenir afin de permettre à l'autorité requise d'établir que les informations demandées n'apparaissent pas dépourvues de toute pertinence vraisemblable, était susceptible de viser non seulement des personnes nominativement et individuellement identifiées par l'autorité requérante, mais aussi un groupe limité de personnes identifiables à partir d'un ensemble commun de qualités ou de caractéristiques qui les distinguent. Dans un souci de sécurité juridique, DAC 7 transpose cette interprétation jurisprudentielle dans un texte légal.

En conséquence, l'identification d'une personne implique désormais, afin que la demande d'information puisse être considérée comme vraisemblablement pertinente, que le contribuable personne physique soit identifié sur la base de données personnelles telles que celles relevant de l'état civil (i.e. noms, numéro de registre national, etc.)²³. S'il s'agit d'une personne morale, l'identification de cette dernière doit être effectuée au moyen « d'un ensemble de caractéristiques distinctives d'ordres factuel et juridique »²⁴ aux fins de la vérification de l'élément tenant à l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête tel que par exemple des données d'un registre officiel des sociétés. Enfin, si la demande concerne un groupe, celle-ci doit contenir une description détaillée du groupe. Sur base de l'enseignement de la CJUE, cette description détaillée du groupe implique la description d'un ensemble de qualités ou de caractéristiques distinctives permettant d'identifier la ou les personnes faisant

16. Ibid.

17. Directive 2011/16/UE, précitée, art. 8bis, § 10.

18. http://www.senat.fr/europe/textes_europeens/e14995.pdf

19. Voir notamment CJUE, arrêt *État Luxembourgeois contre L.*, 25 novembre 2021, C_437/19 ; Cour administrative, 23 mai 2019, n° 42143C du rôle.

20. Le terme « identité » désigne, dans son sens commun, l'ensemble des données permettant d'individualiser une personne sans se résumer à l'identification individuelle de celle-ci par son nom. La DAC définit par ailleurs le terme « personne » de manière large, en ce qu'elle vise non seulement les personnes physiques, mais aussi les personnes morales, les associations de personnes auxquelles est reconnue la capacité d'accomplir des actes juridiques, ou encore toute autre construction juridique quelles que soient sa nature et sa

forme, dotée ou non de la personnalité juridique. Dès lors que la notion de personne inclut également un ensemble de personnes morales dont l'identité ne peut pas être établie sur la base de données personnelles telles que celles relevant de l'état civil d'une personne physique, l'identification de cette dernière doit partant, pouvoir être effectuée au moyen d'un ensemble de caractéristiques distinctives d'ordre factuel et juridique aux fins de la vérification de l'élément tenant à l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête.

22. CJUE, arrêt *État Luxembourgeois contre L.*, précité, point 61.

23. Ibid.

24. CJUE, arrêt *État Luxembourgeois contre L.*, précité, point 53.

l'objet de ce contrôle ou de cette enquête. Il faut que la description concerne un groupe limité de personnes identifiables à partir d'un ensemble commun de qualités ou de caractéristiques qui les distinguent²⁵.

S'agissant d'une demande d'informations qui ne vise pas des personnes identifiées nominativement et individuellement, l'autorité requérante doit fournir à l'autorité requise des données précises, afin de lui permettre d'établir que les informations ne sont pas demandées aux fins d'une « recherche tous azimuts » et, partant, n'apparaissent pas dépourvues de toute pertinence vraisemblable. En effet, ainsi que Mme l'avocate générale J. Kokott²⁶ l'a relevé, le risque d'une « recherche tous azimuts » est particulièrement élevé lorsque la demande d'informations concerne un groupe de contribuables non nominativement et individuellement identifiés. Selon elle, l'autorité requérante est tenue de fournir une description aussi détaillée et complète que possible du groupe de contribuables faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, en précisant l'ensemble commun de qualités ou de caractéristiques distinctives des personnes qui en font partie de manière à permettre à l'autorité requise de procéder à leur identification²⁷.

c. Les données permettant d'évaluer la « pertinence vraisemblable » des informations demandées

Outre l'identification des personnes visées par la demande, qui constitue un des éléments d'évaluation de la pertinence vraisemblable d'une demande d'information, celle-ci doit en outre justifier la raison de la demande d'information.

• Notion sous la DAC, avant sa modification par la DAC 7

Dans son arrêt *Berlioz*, la CJUE s'était interrogée sur la notion de « pertinence vraisemblable » des informations demandées dans le contexte d'une demande d'échange d'informations en vertu de DAC. Selon la CJUE, les termes « vraisemblablement pertinentes » désignent la qualité dont les informations demandées doivent être revêtues²⁸. L'obligation qui incombe à l'autorité requise aux termes de la directive DAC de coopérer avec l'autorité requérante ne s'étend donc pas à la communication d'informations qui seraient dépourvues de cette qualité. Ainsi, la qualité de « pertinence vraisemblable » des informations deman-

dées constitue une condition de la demande portant sur celles-ci²⁹.

Cette notion de pertinence vraisemblable reflète celle utilisée à l'article 26 du Modèle 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 ayant conduit à l'adoption de la DAC³⁰. Selon les commentaires relatifs à cet article adoptés par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012, il n'est pas permis 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. Il doit, au contraire, y avoir une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révèleront pertinents³¹.

Cette analyse doit être faite a priori. Le fait que les informations ne sont a posteriori pas pertinentes, n'est pas déterminant³². Le fait que certaines des informations qui sont visées par la décision d'injonction de communication d'informations, s'avèrent en définitive, au terme de l'enquête menée par l'autorité requérante, non pertinentes à la lumière des résultats de cette enquête ne saurait impliquer que les informations en cause puissent être considérées comme apparaissant, de manière manifeste, dépourvues de toute pertinence vraisemblable et, dès lors, comme ne répondant pas aux exigences requises³³. Il suffit donc que l'information s'avère probablement utile pour être considérée comme vraisemblablement pertinente.

L'information vraisemblablement pertinente vise donc toute information qui semble justifiée à l'État requérant pour son enquête sans toutefois autoriser celui-ci à dépasser de manière manifeste le cadre de cette enquête. L'information demandée doit pouvoir permettre à l'autorité requérante d'établir correctement le montant des impôts et taxes visés dans le cadre d'une enquête, mais sans aller au-delà. Pour qu'elle soit vraisemblablement pertinente, son obtention ne peut par ailleurs imposer une charge excessive à l'autorité requise³⁴.

Pour apprécier l'opportunité des renseignements demandés, la DAC (avant sa modification par DAC 7) prévoyait notamment que la demande devait porter sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle devait être relative à un contribuable déterminé³⁵, les renseignements demandés

25. *Ibid*, point 59.

26. CJUE, n° C-437/19, Conclusions de l'avocat général de la Cour, État luxembourgeois contre L, 3 juin 2021, point 54.

27. CJUE, n° C-437/19, Conclusions de l'avocat général de la Cour, *op. cit.*, points 58 à 62.

28. CJUE, arrêt *Berlioz Investment Fund SA*, précité, point 63.

29. *Ibid*, point 64.

30. Proposition de directive du Conseil COM (2009) 29 final, du 2 février 2009, relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal.

31. CJUE, arrêt *Berlioz Investment Fund SA*, précité, point 67.

32. CJUE, arrêt *État luxembourgeois contre B.*, 6 octobre 2020, C-245/19, points 122-123.

33. *Ibid*.

34. CJUE, arrêt *Berlioz Investment Fund SA*, précité, point 68.

35. Voir ci-dessus à propos de l'exigence d'identification.

devant être vraisemblablement pertinents pour une enquête spécifique menée par l'autorité requérante. En somme, il faut qu'il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents pour l'enquête menée par l'autorité requérante³⁶. L'autorité requérante doit à cette fin fournir une motivation adéquate³⁷ quant à la finalité des informations demandées dans le cadre de la procédure fiscale menée contre le(s) contribuable(s) identifié(s) dans la demande d'informations³⁸.

Bien que la jurisprudence se soit penchée sur la question et que des principes permettant de comprendre cette notion de pertinence vraisemblable s'en dégagent, ce concept reste source d'incertitudes interprétatives. La DAC 7 vise donc à surmonter, dans un souci de simplification procédurale, ces incertitudes qui ont émergé en pratique.

Ainsi, la DAC 7 prévoit désormais que l'appréciation de la pertinence des informations demandées incombe à l'État requérant mais que ce dernier doit toutefois démontrer, dans sa demande, la pertinence prévisible des informations demandées. À cette fin, il est expressément exigé que l'autorité requérante fournisse à l'autorité requise « au moins » des éléments justificatifs précis sur la finalité fiscale des renseignements recherchés.

• **Apport de DAC 7**

Selon la CJUE, dans son arrêt *Berlioz*, ne remplissent pas le critère de pertinence vraisemblable les renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé. Afin de remplir cette condition, il doit, au contraire, y avoir une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents³⁹. L'incertitude résultait de l'interprétation des notions « peu probable » et « possibilité raisonnable » que les informations demandées soient pertinentes. L'incertitude venait donc de la difficulté d'interpréter ces notions de « peu probable » et « possibilité raisonnable ».

La DAC 7 exige désormais explicitement, pour une demande qui concerne un contribuable pouvant être identifié individuellement, que l'autorité requérante précise « la finalité fiscale des informations » et « la spécification des informations nécessaires (nous soulignons) à l'administration ou à l'application de son droit national ». La DAC 7 (ré)introduit donc la notion de nécessité. Pour

permettre de déterminer si la demande n'est pas dépourvue de pertinence vraisemblable il appartient désormais à l'État requérant d'identifier les informations nécessaires à l'application de son droit. Il semble donc clair que la demande d'informations ne peut pas concerner des données qui ne sont pas nécessaires à l'application du droit de l'État requérant, dans le cadre de l'enquête menée. À contrario, toute information qui ne serait pas nécessaire pour l'application du droit ne devrait pas remplir le critère de la pertinence vraisemblable et donc, ne devra pas être fournie par l'État requis. Une information qui n'aurait pas de lien avec l'imposition contrôlée dans le cadre de l'enquête de l'État requérant, par exemple, ne devrait pas être nécessaire pour l'application du droit de cet État et, ne remplissant pas le critère de la pertinence vraisemblable, elle ne devrait donc pas être échangée.

L'exigence de « nécessité » est quelque peu plus contraignante que la simple notion abstraite de pertinence et semble remettre en question le principe selon lequel le fait que les informations ne sont *a posteriori* pas pertinentes, n'est pas déterminant⁴⁰. En effet, désormais, la nécessité de l'information requise doit être établie *a priori*. Il n'est plus requis qu'elle soit *a priori* pertinente, c'est-à-dire probablement utile même si elle ne s'est pas révélée nécessaire, au terme de l'enquête. Au contraire, il semble désormais requis que l'information soit *a priori* nécessaire pour l'enquête et non pas simplement probablement utile. En revanche, le fait que l'information s'avère en définitive non pertinente à la lumière des résultats de l'enquête, par exemple parce qu'elle n'aboutit pas à une rectification de l'imposition du contribuable visé ou n'est pas effectivement utilisé à cette fin, ne saurait impliquer que les informations en cause puissent être considérées, comme apparaissant, de manière manifeste, dépourvues de toute pertinence vraisemblable et, dès lors, comme ne répondant pas aux exigences requises.

Dans les cas où une demande concerne un groupe de contribuables qui ne peuvent pas être identifiés individuellement, la DAC 7 est un peu plus exhaustive dans la description des conditions requises pour que demande puisse être considérée comme vraisemblablement pertinente. L'autorité requérante doit fournir, outre la description détaillée de ce groupe, au moins les informations suivantes à l'autorité requise :

- Une explication du droit applicable et des faits sur la base desquels il existe des raisons de penser que les

36. En revanche, la décision d'injonction est à qualifier de « pêche aux renseignements » si elle est fondée sur une demande de renseignements qui porte sur des informations qui sont manifestement dépourvues de toute pertinence vraisemblable pour l'enquête menée par l'autorité requérante et ce eu égard au contribuable concerné, au tiers éventuellement renseigné et à la finalité fiscale poursuivie. (Voir en ce sens notamment : Tribunal administratif, n° 41673, 18 septembre 2018, <http://www.ja.etat.lu/40001-45000/41673.pdf>).

37. CJUE, arrêt *Berlioz Investment Fund SA*, précité, point 80 ; Tribunal administratif, n° 41673, 5 septembre 2018, <http://www.ja.etat.lu/40001-45000/41673.pdf>.

38. *Ibid.*

39. CJUE, arrêt *Berlioz Investment Fund SA*, précité, point 67.

40. CJUE, arrêt *État luxembourgeois contre B.*, précité.

contribuables du groupe n'ont pas respecté le droit applicable ;

- Une explication de la manière dont les informations demandées contribueraient à déterminer le respect, par les contribuables du groupe, de leurs obligations ; et
- Le cas échéant, les faits et circonstances relatifs à l'intervention d'un tiers qui a activement contribué au non-respect potentiel du droit applicable par les contribuables du groupe.

Ici, la DAC 7 n'emploie pas explicitement le terme « nécessaire ». En revanche, il ressort clairement que les explications demandées ci-dessus impliquent que l'autorité requérante explique la nécessité de l'information demandée pour son enquête puisqu'elle doit décrire pourquoi il y a des raisons de penser que ces contribuables ne respectent pas une obligation fiscale qui leur incombe et la manière dont les informations demandées contribueraient à déterminer le respect, par les contribuables du groupe, de cette obligation. Ainsi l'information demandée doit être nécessaire dans le cadre de l'enquête menée, pour déterminer si les contribuables ont manqué à une de leurs obligations fiscales déterminées.

B. Appréciation et contrôle de la pertinence vraisemblable des informations demandées

Il convient encore de déterminer par qui et comment la « pertinence vraisemblable » est évaluée et si l'administré vers qui l'autorité requise se tourne pour obtenir les informations demandées par l'autorité requérante peut faire valoir l'absence d'une telle qualité. La jurisprudence s'est interrogée à plusieurs reprises sur l'étendue du contrôle que les autorités fiscales et les autorités judiciaires de l'État requis devaient exercer à cet égard sans porter atteinte à la finalité de la directive DAC.

Il ressort de cette jurisprudence que c'est à l'autorité requérante, maître de l'enquête à l'origine de la demande d'informations, qu'il appartient d'apprécier, selon les circonstances de l'affaire, la pertinence vraisemblable des informations demandées pour cette enquête en fonction de l'évolution de la procédure et, de l'exploitation des sources habituelles d'informations auxquelles elle a pu avoir recours⁴¹. Dans la mesure où l'autorité requérante dispose d'une marge d'appréciation pour évaluer la pertinence vraisemblable des informations demandées à l'au-

torité requise, l'étendue du contrôle de cette dernière en est d'autant limitée. 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. L'autorité requise ne possède en général pas une connaissance approfondie du cadre factuel et juridique existant dans l'État requérant, et il ne saurait être exigé qu'elle en ait une telle connaissance⁴². En toute hypothèse, l'autorité requise ne saurait substituer sa propre appréciation de l'utilité éventuelle des informations demandées à celle de l'autorité requérante⁴³.

Cependant, malgré la marge d'appréciation donnée à l'autorité requérante, l'examen par l'autorité requise de la validité d'une demande d'informations émanant de l'autorité requérante ne peut être limité à la régularité formelle d'une telle demande⁴⁴. Il lui appartient en effet de vérifier le respect de la légalité de la demande sous tous ces aspects⁴⁵, y compris si les informations demandées ne sont pas dépourvues de toute pertinence vraisemblable pour l'enquête menée par l'autorité requérante, puisqu'il s'agit d'une condition à laquelle la demande d'informations doit satisfaire pour déclencher l'obligation de l'État membre requis d'y donner suite, et, par là même, une condition de légalité de la décision d'injonction adressée par cet État membre à un administré et de la mesure de sanction infligée à ce dernier pour non-respect de cette décision⁴⁶.

Le juge doit dans ce contexte uniquement vérifier que la décision d'injonction se fonde sur une demande suffisamment motivée⁴⁷ 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 poursuivie⁴⁸.

L'examen d'une éventuelle absence manifeste de pertinence vraisemblable des informations demandées doit s'effectuer par rapport audit document. À cet égard, ce juge peut, si nécessaire, solliciter de l'autorité requise les éléments d'information complémentaires que celle-ci aurait obtenus de l'autorité requérante et qui seraient nécessaires pour exclure, de son point de vue, l'absence manifeste de pertinence vraisemblable des informations demandées.

41. CJUE, arrêt *État luxembourgeois contre B.*, précité, point 112.
42. Voir, en ce sens, CJUE, arrêt C-420/98, 13 avril 2000, point 18.
43. CJUE, arrêt *Berlioz Investment Fund SA*, précité, point 77.
44. *Ibid*, point 82.
45. Il convient de relever que certaines dispositions qui pourraient être prises en compte pour la détermination de la légalité d'une demande d'informations à l'administré n'entrent toutefois pas en jeu pour le contrôle de la pertinence

vraisemblable de ces informations. C'est le cas notamment de l'art. 17 de la Directive 2011/16, prévoyant des limites à la transmission des informations requises par l'autorité d'un État membre.
46. CJUE, arrêt *Berlioz Investment Fund SA*, précité, point 74.
47. Voir en ce sens Tribunal administratif, n° 41673, précité.
48. *Ibid*.

À la suite de cet examen, le juge peut le cas échéant circonscrire le contenu des informations qui doivent être communiquées par l'autorité requérante à l'autorité requise, certaines étant jugées comme vraisemblablement pertinentes et d'autres non.

Dans le cadre de ce contrôle de la pertinence vraisemblable des informations demandées, il n'appartient pas à l'État requis, d'examiner, d'après le droit de l'État requérant, la situation fiscale du contribuable visé dans l'État requérant, cette compétence et les contestations afférentes relevant des seules autorités de l'État requérant⁴⁹. Pour rappel, la CJUE a, en effet, jugé à cet égard que l'autorité requise ne possède en général pas une connaissance approfondie du cadre factuel et juridique existant dans l'État requérant, et il ne saurait être exigé qu'elle ait une telle connaissance. Les contribuables ne pourraient donc être admis à apporter la preuve, au cours de la phase contentieuse, que les explications soumises par l'État requérant afin de justifier une demande d'informations reposent sur des faits inexacts. Cette faculté imposerait en effet au tribunal de se livrer à un contrôle de la matérialité des faits à la base de la demande de renseignements de l'autorité étrangère. Or, ce débat doit être porté par les contribuables devant les autorités compétentes de l'État requérant. Il n'est fait exception à cette limitation du rôle du juge de l'État de l'autorité requise que dans les hypothèses où la personne ayant fait un recours contre une décision directoriale d'injonction de fournir des renseignements soumet en cause des éléments circonstanciés qui sont de nature à ébranler le contenu de la demande de renseignements étrangère en des volets essentiels de la situation à la base de la

demande d'échange de renseignements et qui reviennent ainsi à affecter sérieusement la vraisemblance de la pertinence des informations sollicitées ou d'autres conditions posées à un échange de renseignements.

La DAC 7 ne devrait pas avoir d'impact sur cette jurisprudence. Tout au plus la précision de la notion de pertinence vraisemblable par la DAC 7 devrait faciliter ce contrôle et éviter une interprétation subjective des termes utilisés par la jurisprudence européenne tels que « peu probable » ou « possibilité raisonnable ».

C. Conclusion : quel est l'impact de la DAC 7 pour le Luxembourg ?

La loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale est actuellement conforme à la DAC dans sa version antérieure à la DAC 7 et devra être modifiée afin d'y intégrer les précisions apportées par la DAC 7. Dès lors que la DAC 7 fait écho à la jurisprudence européenne et est en ligne avec celle-ci, une telle modification devrait toutefois avoir peu d'impact en pratique. Les Cours et Tribunaux luxembourgeois⁵⁰ appliquent en effet déjà les enseignements de cette jurisprudence.

On peut toutefois espérer que, conformément à son objectif, la transposition de la DAC 7 en droit luxembourgeois, apportera la clarté et la sécurité juridique nécessaire grâce à sa définition assez précise du critère de pertinence vraisemblable dans la mesure où les autorités ont désormais des critères précis à leur disposition afin d'évaluer les demandes qu'elles adressent ou reçoivent. ■

49. <https://ja.public.lu/35001-40000/39888.pdf>
50. Cour adm. 14 novembre 2019, n° 43406C ; LU : Cour adm. 14 novembre 2019, n° 43407C ; LU : Cour adm. 14 novembre 2019, n° 43408C ; LU : Cour adm. 14 novembre 2019, n° 43409C ; LU : Cour adm. 14 novembre 2019, n° 43410C ;

LU : Cour adm. 14 novembre 2019, n° 43411C ; LU : Cour adm. 14 novembre 2019, n° 43412C ; LU : Cour adm. 14 novembre 2019, n° 43413C ; LU : Cour adm. 14 novembre 2019, n° 43414C ; and LU : Cour adm. 14 novembre 2019, n° 43415C.