



CHAMBRE DES DÉPUTÉS
GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG

Dossier consolidé

Projet de loi 7223

Projet de loi portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale

Date de dépôt : 19-12-2017

Date de l'avis du Conseil d'État : 23-01-2019

Liste des documents

Date	Description	Nom du document	Page
27-03-2019	Résumé du dossier	Résumé	<u>3</u>
19-12-2017	Déposé	7223/00	<u>5</u>
12-02-2018	Avis de la Chambre des Fonctionnaires et Employés publics (6.2.2018)	7223/01	<u>17</u>
06-03-2018	Avis de la Chambre des Métiers (20.2.2018)	7223/02	<u>20</u>
07-03-2018	Avis de la Chambre des Salariés (27.2.2017)	7223/03	<u>23</u>
19-03-2018	Avis de la Chambre de Commerce (8.3.2018)	7223/04	<u>26</u>
27-06-2018	Avis du Conseil d'État (26.6.2018)	7223/05	<u>29</u>
04-12-2018	Amendements gouvernementaux 1) Dépêche du Ministre aux Relations avec le Parlement au Président de la Chambre des Députés (3.11.2018) 2) Textes coordonnés	7223/06	<u>42</u>
23-01-2019	Avis complémentaire du Conseil d'État (22.1.2019)	7223/07	<u>54</u>
30-01-2019	Amendements adoptés par la/les commission(s) : Commission des Finances et du Budget	7223/08	<u>59</u>
06-02-2019	Deuxième avis complémentaire du Conseil d'État (5.2.2019)	7223/09	<u>66</u>
08-02-2019	Rapport de commission(s) : Commission des Finances et du Budget Rapporteur(s) :	7223/10	<u>69</u>
14-02-2019	Premier vote constitutionnel (Vote Positif) En séance publique n°10 Une demande de dispense du second vote a été introduite	7223	<u>93</u>
20-02-2019	Dispense du second vote constitutionnel par le Conseil d'Etat (20-02-2019) Evacué par dispense du second vote (20-02-2019)	7223/11	<u>96</u>
22-02-2019	Avis complémentaire de Chambre de Commerce (12.2.2019)	7223/12	<u>99</u>
08-02-2019	Commission des Finances et du Budget Procès verbal (11) de la reunion du 8 février 2019	11	<u>104</u>
29-01-2019	Commission des Finances et du Budget Procès verbal (08) de la reunion du 29 janvier 2019	08	<u>107</u>
14-01-2019	Commission des Finances et du Budget Procès verbal (05) de la reunion du 14 janvier 2019	05	<u>118</u>
09-01-2018	Commission des Finances et du Budget Procès verbal (21) de la reunion du 9 janvier 2018	21	<u>144</u>
05-03-2019	Publié au Mémorial A n°112 en page 1	7223	<u>155</u>

Résumé

Projet de loi portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale

Le projet de loi sous rubrique a pour objet d'adapter la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande aux enseignements découlant de l'arrêt de la Cour de Justice de l'Union européenne du 16 mai 2017 dans l'affaire *Berlioz Investment Fund* (ci-après « l'arrêt Berlioz »).¹

Suite au dispositif de cet arrêt, les administrations fiscales seront dorénavant tenues de s'assurer que les demandes de renseignements provenant de l'étranger ne sont pas dépourvues de toute pertinence vraisemblable eu égard à l'identité du contribuable concerné et à celle du détenteur des renseignements ainsi qu'aux besoins de la procédure fiscale en cause. De plus, le projet de loi réinstaura la procédure d'un recours en annulation devant le tribunal administratif à l'encontre d'une décision d'injonction du directeur de l'administration fiscale compétente ou de son délégué.

¹ CJUE, 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund*, aff. C-682/15

7223/00

N° 7223

CHAMBRE DES DEPUTES

Session ordinaire 2017-2018

PROJET DE LOI

**portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant
la procédure applicable à l'échange de renseignements sur
demande en matière fiscale**

* * *

*(Dépôt: le 19.12.2017)***SOMMAIRE:**

	<i>page</i>
1) Arrêté Grand-Ducal de dépôt (15.12.2017)	1
2) Texte du projet de loi	2
3) Exposé des motifs	2
4) Commentaire des articles	4
5) Texte coordonné	5
6) Fiche d'évaluation d'impact	8
7) Fiche financière	10

*

ARRETE GRAND-DUCAL DE DEPOT

Nous HENRI, Grand-Duc de Luxembourg, Duc de Nassau,

Sur le rapport de Notre Ministre des Finances et après délibération du Gouvernement en Conseil;

Arrêtons:

Article unique. – Notre Ministre des Finances est autorisé à déposer en Notre nom à la Chambre des Députés le projet de loi portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale.

Palais de Luxembourg, le 15 décembre 2017

Le Ministre des Finances,

Pierre GRAMEGNA

HENRI

*

TEXTE DU PROJET DE LOI

Art. 1^{er}. L'article 3, paragraphe 1^{er} de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale est complété par la phrase suivante:

« L'administration fiscale compétente s'assure que les renseignements demandés ne sont pas dépourvus de toute pertinence vraisemblable eu égard à l'identité du contribuable concerné et à celle du détenteur des renseignements ainsi qu'aux besoins de l'enquête fiscale en cause. ».

Art. 2. L'article 6 de la loi précitée de 2014 est remplacé comme suit :

« (1) Contre la décision visée à l'article 3, un recours en annulation est ouvert devant le tribunal administratif à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Par dérogation à l'article 3, paragraphe 4, le tribunal a accès à la demande d'échange de renseignements afin d'exclure l'absence manifeste de pertinence vraisemblable des renseignements demandés. Les éléments y contenus et relatifs à l'identité du contribuable concerné et à la finalité fiscale des renseignements demandés sont séparément énoncés dans le mémoire en réponse à déposer par la partie étatique. Lorsqu'il estime que ces informations minimales sont insuffisantes, le tribunal peut ordonner la communication des éléments d'information complémentaires, tout en tenant dûment compte de la confidentialité éventuelle de certains de ces éléments.

Contre la décision visée à l'article 5, un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif au détenteur des renseignements.

(2) Le recours contre les décisions visées à l'article 3 et à l'article 5 doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés. Le recours a un effet suspensif. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête introductive d'instance. Le mémoire en réponse doit être fourni dans un délai d'un mois à dater du dépôt de la requête introductive au greffe du tribunal. Toutefois, dans l'intérêt de l'instruction de l'affaire, le président de la chambre appelée à connaître de l'affaire peut ordonner d'office la production de mémoires supplémentaires dans le délai d'un mois. Le tribunal administratif statue dans le mois à dater du dépôt du mémoire en réponse ou du mémoire supplémentaire.

Les décisions du tribunal administratif peuvent être frappées d'appel devant la Cour administrative. L'appel doit être interjeté dans le délai de 15 jours à partir de la notification du jugement par les soins du greffe. Il est sursis à l'exécution des jugements pendant le délai et l'instance d'appel. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête d'appel introductive. Le mémoire en réponse doit être fourni dans un délai d'un mois à dater de la signification de la requête d'appel. Toutefois, dans l'intérêt de l'instruction de l'affaire, le magistrat présidant la juridiction d'appel peut ordonner d'office la production de mémoires supplémentaires dans le délai d'un mois. La Cour administrative statue dans le mois à dater de la signification du mémoire en réponse ou du mémoire supplémentaire. ».

*

EXPOSE DES MOTIFS

La procédure de l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale remonte à la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande.

Suite au besoin de répondre aux critiques formulées par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (ci-après « Forum mondial ») à l'égard du Luxembourg qui se sont matérialisées par l'attribution d'une notation globale négative (non conforme) par ce premier, le cadre législatif a été adapté par la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale. Cette réforme a notamment permis d'accélérer la procédure d'échange de renseignements en limitant la possibilité de recours à la contestation du *quantum* de l'amende administrative décernée suite au refus de communication des renseignements sollicités par décision d'injonction.

Cette modification a été accueillie favorablement par le Forum mondial et a rendu possible la réévaluation positive du Luxembourg en 2015.

En 2015, à l'occasion d'un recours à l'encontre d'une sanction pécuniaire infligée à un détenteur de renseignements suite au non-respect d'une décision d'injonction, la Cour administrative par arrêt du 17 décembre 2015 (n° rôle 36893C) a soumis une demande de décision préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après « CJUE ») relative à l'interprétation de diverses dispositions de la directive 2011/16/UE au regard du cadre législatif en vigueur.¹

La CJUE a pris position par rapport au prédit renvoi préjudiciel par arrêt du 16 mai 2017 (C-682/15)² (ci-après « l'Arrêt ») et notamment par le dispositif suivant :

« L'article 51, paragraphe 1, de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne doit être interprété en ce sens qu'un État membre met en œuvre le droit de l'Union, au sens de cette disposition, et que, dès lors, la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne est applicable, 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 notamment sur les dispositions 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 77/799/CEE.

L'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne 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.

L'article 1^{er}, paragraphe 1, et l'article 5 de la directive 2011/16 doivent être interprétés en ce sens que la « pertinence vraisemblable » des informations demandées par un État membre à un autre État membre constitue 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 décision.

L'article 1^{er}, paragraphe 1, et l'article 5 de la directive 2011/16 doivent être interprétés en ce sens que la vérification de l'autorité requise, saisie d'une demande d'informations de l'autorité requérante au titre de cette directive, ne se limite pas à la régularité formelle de cette demande, mais doit permettre à cette autorité requise 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. Ces mêmes dispositions de la directive 2011/16 et l'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne doivent être interprétés en ce sens que, dans le cadre d'un recours introduit par un administré contre une mesure de sanction qui lui a été infligée par l'autorité requise en raison du non-respect d'une décision d'injonction adoptée par celle-ci à la suite d'une demande d'informations adressée par l'autorité requérante au titre de la directive 2011/16, le juge national dispose, outre d'une compétence pour réformer la sanction infligée, d'une compétence pour contrôler la légalité de cette décision d'injonction. S'agissant de la condition de légalité de ladite décision tenant à la pertinence vraisemblable des informations demandées, le contrôle juridictionnel est limité à la vérification de l'absence manifeste d'une telle pertinence.

L'article 47, deuxième alinéa, de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne doit être interprété en ce sens que, dans le cadre de l'exercice de son contrôle juridictionnel par un juge de l'État membre requis, ce juge doit avoir accès à la demande d'informations adressée par l'État membre requérant à l'État membre requis. L'administré concerné ne dispose pas en revanche d'un droit d'accès à l'ensemble de cette demande d'informations qui demeure un document secret, conformément à l'article 16 de la directive 2011/16. Afin de faire pleinement entendre sa cause au sujet de l'absence de pertinence vraisemblable des informations demandées, il suffit, en principe, qu'il dispose des informations visées à l'article 20, paragraphe 2, de cette directive. »

L'objet du présent avant-projet de loi est d'adapter ponctuellement la procédure d'échange de renseignements sur demande au vu de l'Arrêt de la CJUE afin de mieux garantir ainsi la conformité du

¹ <http://www.ja.etat.lu/35001-40000/36893C.pdf>

² JO C 78 du 29.02.2016

cadre législatif luxembourgeois avec le droit de l'Union européenne, tout en respectant pleinement la norme internationale en la matière.

*

COMMENTAIRE DES ARTICLES

Article 1^{er}

L'objectif du présent article est de transposer l'Arrêt de la CJUE précité en ce qu'il exige que les autorités fiscales luxembourgeoises dans le cadre de leurs obligations de coopération avec les autorités fiscales d'un autre Etat membre ne doivent pas se limiter à une vérification sommaire et formelle de la régularité de la demande d'informations, mais doivent également s'assurer que les informations demandées ne sont pas dépourvues de toute pertinence vraisemblable pour les besoins de l'enquête fiscale. L'Arrêt précise en son considérant 79 qu'« à cet égard, ainsi qu'il ressort du considérant 9 de la directive 2011/16, il y a lieu de se référer à l'article 20, paragraphe 2, de celle-ci, qui mentionne des éléments pertinents aux fins de ce contrôle. Ceux-ci comprennent, d'une part, des renseignements qui doivent être fournis par l'autorité requérante, à savoir l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête et la finalité fiscale des informations demandées et, d'autre part, le cas échéant, les coordonnées de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des informations demandées ainsi que tout renseignement susceptible de faciliter la collecte des informations par l'autorité requise. ». Le contrôle à effectuer ainsi respecte en même temps les critères à observer de la norme en matière de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales - dont la surveillance de la mise en œuvre est garantie par le Forum mondial - et qui est essentiellement reflétée à l'article 26 du Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE et ses commentaires. Il est entendu qu'entre autres les critères y consacrés quant à l'identité d'un contribuable particulier ou d'un groupe de contribuables restent inchangés depuis 2012.

Article 2

Le présent article répond à la critique formulée par la CJUE relative à l'absence de recours juridictionnel effectif tel que garanti par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne en réinstaurant un recours de pleine juridiction, à savoir le recours en annulation à l'encontre de la décision d'injonction afin de permettre aux juridictions administratives de pouvoir examiner la légalité de cette dernière.

Dans le cadre de l'exercice du contrôle juridictionnel, les juridictions administratives ont accès à la demande d'échange de renseignements, alors qu'elles doivent - conformément aux prescriptions du considérant 86 de l'Arrêt - « 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. ». Il en résulte que le contrôle juridictionnel est limité à vérifier que la décision d'injonction se fonde sur une demande d'échange de renseignements suffisamment motivée portant sur des informations qui n'apparaissent pas, de manière manifeste, dépourvues de toute pertinence vraisemblable avec l'enquête fiscale concernée.

D'après l'Arrêt de la CJUE, le secret de la demande d'échange de renseignements est en revanche à opposer à la partie requérante, qui ne dispose dès lors pas d'un droit d'accès à l'ensemble de cette demande. Conformément aux exigences du considérant 100 de l'Arrêt, et « aux fins de faire entendre sa cause de manière équitable au sujet de la condition de la pertinence vraisemblable » la partie requérante a accès par le biais du mémoire en réponse de la partie étatique, « à l'information minimale visée à l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2011/16, à savoir l'identité du contribuable concerné et la finalité fiscale des informations demandées ». L'avant-dernière phrase du premier alinéa du présent article a pour objet de transposer la revendication de l'Arrêt en ce qu'il exige que « Toutefois, si le juge de l'Etat 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. ».

*

TEXTE COORDONNE

LOI DU 25 NOVEMBRE 2014

prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale

Art. 1^{er}. (1) La présente loi est applicable à partir de son entrée en vigueur aux demandes d'échange de renseignements formulées en matière fiscale et émanant de l'autorité compétente d'un Etat requérant en vertu:

1. d'une convention bilatérale tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune ;
 2. d'un accord bilatéral sur l'échange de renseignements en matière fiscale ;
 3. de la loi du 21 juillet 2012 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures dans l'Union européenne ;
 4. de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal ;
 5. de la loi du 26 mai 2014 portant approbation de la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et de son protocole d'amendement, signés à Paris, le 29 mai 2013 et portant modification de la loi générale des impôts ;
- et désignés ci-après par « les Conventions et lois ».

(2) Les renseignements qui sont demandés pour l'application de l'échange de renseignements tel que prévu par les Conventions et lois, relèvent, selon la nature des impôts, droits et taxes, de la compétence respective de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement et des domaines et de l'Administration des douanes et accises. Cette compétence est déterminée sur base des dispositions légales et réglementaires en vigueur.

(3) En l'absence de compétence de l'une des administrations en vertu du paragraphe 2, les renseignements demandés relèvent de la compétence de l'Administration des contributions directes.

Art. 2. (1) Les administrations fiscales sont autorisées à requérir les renseignements de toute nature qui sont demandés pour l'application de l'échange de renseignements tel que prévu par les Conventions et lois auprès du détenteur de ces renseignements.

(2) Le détenteur des renseignements est obligé de fournir les renseignements demandés, en totalité, de manière précise, sans altération, endéans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision portant injonction de fournir les renseignements demandés. Cette obligation comprend la transmission des pièces sans altération sur lesquelles les renseignements sont fondés.

(3) Les renseignements demandés peuvent se rapporter à une ou plusieurs années antérieures à l'entrée en vigueur des Conventions et lois si l'Etat requérant établit que les renseignements demandés sont vraisemblablement pertinents pour déterminer le revenu imposable au titre d'une année d'imposition postérieure à l'entrée en vigueur des Conventions et lois.

Art. 3. (1) L'administration fiscale compétente vérifie la régularité formelle de la demande d'échange de renseignements. La demande d'échange de renseignements est régulière en la forme si elle contient l'indication de la base juridique et de l'autorité compétente dont émane la demande ainsi que les autres indications prévues par les Conventions et lois. **L'administration fiscale compétente s'assure que les renseignements demandés ne sont pas dépourvus de toute pertinence vraisemblable eu égard à l'identité du contribuable concerné et à celle du détenteur des renseignements ainsi qu'aux besoins de l'enquête fiscale en cause.**

(2) Si la demande d'échange de renseignements ne contient pas les indications prévues au paragraphe 1^{er}, un complément d'information est demandé à l'autorité compétente de l'Etat requérant.

L'administration fiscale compétente est tenue d'exécuter la demande d'échange de renseignements lorsque celle-ci est complète ou a été complétée.

(3) Si l'administration fiscale compétente ne détient pas les renseignements demandés, le directeur de l'administration fiscale compétente ou son délégué notifie par lettre recommandée adressée au détenteur des renseignements sa décision portant injonction de fournir les renseignements demandés. La notification de la décision au détenteur des renseignements demandés vaut notification à toute autre personne y visée.

(4) La demande d'échange de renseignements ne peut pas être divulguée. La décision d'injonction ne comporte que les indications qui sont indispensables pour permettre au détenteur des renseignements d'identifier les renseignements demandés.

(5) Outre la procédure d'injonction prévue au paragraphe 3, l'administration fiscale compétente dispose des mêmes pouvoirs d'investigation que ceux mis en œuvre dans le cadre des procédures d'imposition tendant à la fixation ou au contrôle des impôts, droits et taxes, avec toutes les garanties y prévues.

Art. 4. (1) Si l'autorité compétente de l'Etat requérant exige que le contribuable concerné par la demande d'échange de renseignements n'en soit pas informé, l'administration fiscale compétente interdit au détenteur des renseignements ainsi qu'à ses dirigeants et employés de révéler au contribuable concerné ou à des personnes tierces l'existence et le contenu de la décision d'injonction.

(2) Ceux qui ont contrevenu sciemment à cette interdiction sont punis d'une amende allant de 1.250 à 250.000 euros.

Art. 5. (1) Si les renseignements demandés ne sont pas fournis endéans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision portant injonction de fournir les renseignements demandés, une amende administrative fiscale d'un maximum de 250.000 euros peut être infligée au détenteur des renseignements. Le montant en est fixé par le directeur de l'administration fiscale compétente ou son délégué.

(2) L'amende administrative fiscale se prescrit par cinq ans à partir du 31 décembre de l'année dans laquelle elle est notifiée.

Art. 6. (1) ~~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.~~

~~(2) Contre les décisions visées à l'article 5, un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif au détenteur des renseignements. Ce recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés. Le recours a un effet suspensif. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête introductive d'instance. Le mémoire en réponse doit être fourni dans un délai d'un mois à dater du dépôt de la requête introductive au greffe du tribunal. Toutefois, dans l'intérêt de l'instruction de l'affaire, le président de la chambre appelée à connaître de l'affaire peut ordonner d'office la production de mémoires supplémentaires dans le délai qu'il détermine. Le tribunal administratif statue dans le mois à dater du dépôt du mémoire en réponse ou de l'expiration du délai pour le dépôt de mémoires supplémentaires.~~

~~Les décisions du tribunal administratif peuvent être frappées d'appel devant la Cour administrative. L'appel doit être interjeté dans le délai de 15 jours à partir de la notification du jugement par les soins du greffe. Il est sursis à l'exécution des jugements pendant le délai et l'instance d'appel. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête d'appel introductive. Le mémoire en réponse doit être fourni dans un délai d'un mois à dater de la signification de la requête d'appel. Toutefois, dans l'intérêt de l'instruction de l'affaire, le magistrat président la juridiction d'appel peut ordonner d'office la production de mémoires supplémentaires dans le délai qu'il détermine. La Cour administrative statue dans le mois à dater de la signification du mémoire de réponse, sinon dans le mois de l'expiration du délai pour le dépôt de ce mémoire.~~

(1) Contre la décision visée à l'article 3, un recours en annulation est ouvert devant le tribunal administratif à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Par déro-

gation à l'article 3, paragraphe 4, le tribunal a accès à la demande d'échange de renseignements afin d'exclure l'absence manifeste de pertinence vraisemblable des renseignements demandés. Les éléments y contenus et relatifs à l'identité du contribuable concerné et à la finalité fiscale des renseignements demandés sont séparément énoncés dans le mémoire en réponse à déposer par la partie étatique. Lorsqu'il estime que ces informations minimales sont insuffisantes, le tribunal peut ordonner la communication des éléments d'information complémentaires, tout en tenant dûment compte de la confidentialité éventuelle de certains de ces éléments.

Contre la décision visée à l'article 5, un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif au détenteur des renseignements.

(2) Le recours contre les décisions visées à l'article 3 et à l'article 5 doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés. Le recours a un effet suspensif. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête introductive d'instance. Le mémoire en réponse doit être fourni dans un délai d'un mois à dater du dépôt de la requête introductive au greffe du tribunal. Toutefois, dans l'intérêt de l'instruction de l'affaire, le président de la chambre appelée à connaître de l'affaire peut ordonner d'office la production de mémoires supplémentaires dans le délai d'un mois. Le tribunal administratif statue dans le mois à dater du dépôt du mémoire en réponse ou du mémoire supplémentaire.

Les décisions du tribunal administratif peuvent être frappées d'appel devant la Cour administrative. L'appel doit être interjeté dans le délai de 15 jours à partir de la notification du jugement par les soins du greffe. Il est sursis à l'exécution des jugements pendant le délai et l'instance d'appel. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête d'appel introductive. Le mémoire en réponse doit être fourni dans un délai d'un mois à dater de la signification de la requête d'appel. Toutefois, dans l'intérêt de l'instruction de l'affaire, le magistrat présidant la juridiction d'appel peut ordonner d'office la production de mémoires supplémentaires dans le délai d'un mois. La Cour administrative statue dans le mois à dater de la signification du mémoire en réponse ou du mémoire supplémentaire.

Art. 7. Les articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande sont abrogés.

Art. 8. Les articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande continuent à s'appliquer aux demandes d'échange de renseignements dont les administrations fiscales sont saisies avant l'entrée en vigueur de la présente loi.

Art. 9. La référence à la présente loi se fait sous une forme abrégée en recourant à l'intitulé suivant: « loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale ».

*

FICHE D’EVALUATION D’IMPACT

Coordonnées du projet

Intitulé du projet :	Projet de loi portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l’échange de renseignements sur demande en matière fiscale
Ministère initiateur :	Ministère des Finances
Auteur(s) :	Administration des contributions directes, Madame Monique Adams, Directeur adjoint
Téléphone :	40800-2101
Courriel :	monique.adams@co.etat.lu
Objectif(s) du projet :	Transposition principes de l’arrêt Berlioz rendu le 16 mai 2017 par la CJUE
Autre(s) Ministère(s)/Organisme(s)/Commune(s)impliqué(e)(s) :	
Date :	6.12.2016

Mieux légiférer

1. Partie(s) prenante(s) (organismes divers, citoyens, ...) consultée(s) : Oui Non
 Si oui, laquelle/lesquelles :
 Remarques/Observations :

2. Destinataires du projet :
 - Entreprises/Professions libérales : Oui Non
 - Citoyens : Oui Non
 - Administrations : Oui Non

3. Le principe « Think small first » est-il respecté ? Oui Non N.a.¹
 (c.-à-d. des exemptions ou dérogations sont-elles prévues suivant la taille de l’entreprise et/ou son secteur d’activité ?)
 Remarques/Observations :

4. Le projet est-il lisible et compréhensible pour le destinataire ? Oui Non
 Existe-t-il un texte coordonné ou un guide pratique, mis à jour et publié d’une façon régulière ? Oui Non
 Remarques/Observations :

5. Le projet a-t-il saisi l’opportunité pour supprimer ou simplifier des régimes d’autorisation et de déclaration existants, ou pour améliorer la qualité des procédures ? Oui Non
 Remarques/Observations :

6. Le projet contient-il une charge administrative² pour le(s) destinataire(s) ? (un coût imposé pour satisfaire à une obligation d’information émanant du projet ?) Oui Non

¹ N.a. : non applicable.

² Il s’agit d’obligations et de formalités administratives imposées aux entreprises et aux citoyens, liées à l’exécution, l’application ou la mise en oeuvre d’une loi, d’un règlement grand-ducal, d’une application administrative, d’un règlement ministériel, d’une circulaire, d’une directive, d’un règlement UE ou d’un accord international prévoyant un droit, une interdiction ou une obligation.

Si oui, quel est le coût administratif³ approximatif total ?
(nombre de destinataires x coût administratif par destinataire)

7. a) Le projet prend-il recours à un échange de données interadministratif (national ou international) plutôt que de demander l'information au destinataire ? Oui Non N.a.
- Si oui, de quelle(s) donnée(s) et/ou administration(s) s'agit-il ?
- b) Le projet en question contient-il des dispositions spécifiques concernant la protection des personnes à l'égard du traitement des données à caractère personnel⁴ ? Oui Non N.a.
- Si oui, de quelle(s) donnée(s) et/ou administration(s) s'agit-il ?
8. Le projet prévoit-il :
- une autorisation tacite en cas de non réponse de l'administration ? Oui Non N.a.
 - des délais de réponse à respecter par l'administration ? Oui Non N.a.
 - le principe que l'administration ne pourra demander des informations supplémentaires qu'une seule fois ? Oui Non N.a.
9. Y a-t-il une possibilité de regroupement de formalités et/ou de procédures (p.ex. prévues le cas échéant par un autre texte) ? Oui Non N.a.
- Si oui, laquelle :
10. En cas de transposition de directives communautaires, le principe « la directive, rien que la directive » est-il respecté ? Oui Non N.a.
- Sinon, pourquoi ?
11. Le projet contribue-t-il en général à une :
- a) simplification administrative, et/ou à une Oui Non
 - b) amélioration de la qualité réglementaire ? Oui Non
- Remarques/Observations :
12. Des heures d'ouverture de guichet, favorables et adaptées aux besoins du/des destinataire(s), seront-elles introduites ? Oui Non N.a.
13. Y a-t-il une nécessité d'adapter un système informatique auprès de l'Etat (e-Government ou application back-office) ? Oui Non
- Si oui, quel est le délai pour disposer du nouveau système ?
14. Y a-t-il un besoin en formation du personnel de l'administration concernée ? Oui Non N.a.
- Si oui, lequel ?
- Remarques/Observations :

Egalité des chances

15. Le projet est-il :
- principalement centré sur l'égalité des femmes et des hommes ? Oui Non

³ Coût auquel un destinataire est confronté lorsqu'il répond à une obligation d'information inscrite dans une loi ou un texte d'application de celle-ci (exemple: taxe, coût de salaire, perte de temps ou de congé, coût de déplacement physique, achat de matériel, etc.).

⁴ Loi modifiée du 2 août 2002 relative à la protection des personnes à l'égard du traitement des données à caractère personnel (www.cnpd.lu)

- positif en matière d'égalité des femmes et des hommes ? Oui Non
Si oui, expliquez de quelle manière :
- neutre en matière d'égalité des femmes et des hommes ? Oui Non
Si oui, expliquez pourquoi :
- négatif en matière d'égalité des femmes et des hommes ? Oui Non
Si oui, expliquez de quelle manière :
16. Y a-t-il un impact financier différent sur les femmes et les hommes ? Oui Non N.a.
Si oui, expliquez de quelle manière :

Directive « services »

17. Le projet introduit-il une exigence relative à la liberté d'établissement soumise à évaluation⁵ ? Oui Non N.a.
Si oui, veuillez annexer le formulaire A, disponible au site Internet du Ministère de l'Economie et du Commerce extérieur : www.eco.public.lu/attributions/dg2/d_consommation/d_march_int_rieur/Services/index.html
18. Le projet introduit-il une exigence relative à la libre prestation de services transfrontaliers⁶ ? Oui Non N.a.
Si oui, veuillez annexer le formulaire B, disponible au site Internet du Ministère de l'Economie et du Commerce extérieur : www.eco.public.lu/attributions/dg2/d_consommation/d_march_int_rieur/Services/index.html

*

FICHE FINANCIERE

(art. 79 de la loi du 8 juin 1999 sur le Budget, la Comptabilité et la Trésorerie de l'Etat)

Le projet de loi portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale n'est pas susceptible de se répercuter sur le budget de l'Etat.

⁵ Article 15, paragraphe 2 de la directive « services » (cf. Note explicative, p. 10-11)

⁶ Article 16, paragraphe 1, troisième alinéa et paragraphe 3, première phrase de la directive « services » (cf. Note explicative, p. 10-11)

Impression: CTIE – Division Imprimés et Fournitures de bureau

7223/01

N° 7223¹

CHAMBRE DES DEPUTES

Session ordinaire 2017-2018

PROJET DE LOI**portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant
la procédure applicable à l'échange de renseignements sur
demande en matière fiscale**

* * *

**AVIS DE LA CHAMBRE DES FONCTIONNAIRES
ET EMPLOYES PUBLICS**

(6.2.2018)

Par dépêche du 18 décembre 2017, Monsieur le Ministre des Finances a demandé, „*dans vos meilleurs délais*“, l'avis de la Chambre des fonctionnaires et employés publics sur le projet de loi spécifié à l'intitulé.

*

REMARQUES PRELIMINAIRES

La loi du 25 novembre 2014 relative à l'échange de renseignements sur demande au sens de la directive 2011/16/UE est la preuve irréfutable que le législateur luxembourgeois a bien voulu œuvrer en direction d'une plus grande transparence fiscale. En effet, en ne prévoyant pas de voie de recours contre une décision d'injonction adressée à un détenteur de renseignements fiscaux à la demande d'une administration fiscale étrangère, le Grand-Duché de Luxembourg a agi de manière à assurer un échange rapide et efficace.

Si l'absence intentionnelle d'un moyen de recours contre la demande de renseignements fiscaux et bancaires a été considérée comme un geste évident en faveur de la lutte contre la fraude fiscale internationale, les contribuables visés, les détenteurs de données et surtout leurs conseillers fiscaux et juridiques n'ont cependant pas apprécié cette approche d'ouverture.

La loi du 25 novembre 2014 ne prévoit qu'un recours contre le montant de l'amende infligée au détenteur de renseignements refusant de communiquer des „*informations vraisemblablement pertinentes*“ sollicitées par un État requérant dans le cadre d'une procédure d'échange. C'est précisément cette possibilité de recours à l'encontre de la décision d'une amende qui a abouti à une question préjudicielle posée par la Cour administrative à la Cour de justice de l'Union européenne. Cette dernière a donné raison au plaignant moyennant une interprétation du texte de la directive en question et en invoquant les droits fondamentaux de l'Union européenne.

Le texte du projet de loi sous avis est destiné à combler la lacune, dans la loi précitée de 2014, de la possibilité de recours contre une décision d'injonction de fournir les renseignements demandés et il vise à définir la procédure judiciaire à suivre dorénavant par un contribuable et/ou un détenteur de renseignements visé par une décision d'injonction de la part de l'administration fiscale luxembourgeoise.

*

EXAMEN DU TEXTE

En matière d'échange de renseignements sur demande, il y a lieu de rappeler que, initialement, le souci majeur était d'éviter qu'une administration fiscale étrangère aille à la pêche d'informations fiscales, un risque potentiel qui a généré la notion de „*pertinence vraisemblable*“, reprise par la suite dans tous les textes législatifs ayant trait à l'échange sur demande.

Dans son avis n° A-2486 du 8 octobre 2012 sur le projet de loi portant transposition de la directive 2011/16/UE, la Chambre des fonctionnaires et employés publics avait commenté la notion „*informations vraisemblablement pertinentes*“. Elle l'avait fait aussi dans son avis n° A-2617 du 3 juillet 2014 sur le projet de loi prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en vertu des conventions fiscales bilatérales et des lois sur l'assistance mutuelle en matière de recouvrement d'impôts, la coopération administrative dans le domaine fiscal et l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.

Par le projet de loi sous avis, le texte de l'article 3 de la loi susvisée du 25 novembre 2014 est complété et le texte de l'article 6 de celle-ci est complètement remplacé pour tenir compte de l'arrêt C-682/15 du 16 mai 2017 de la Cour de justice de l'Union européenne, qui a notamment jugé que la possibilité d'un recours contre la décision d'injonction de fournir des informations dans le cadre d'un échange entre autorités fiscales doit être prévue par la législation afférente.

La Chambre des fonctionnaires et employés publics n'entend pas analyser en détail les insertions de texte proposées, destinées à garantir dorénavant une procédure d'échange sur demande conforme aux droits fondamentaux de l'Union européenne.

Pour ce qui est des modifications projetées, la plus importante concerne sans doute les délais à respecter en cas de recours contre les décisions visées aux articles 3 et 5 de la loi du 25 novembre 2014, délais qui sont en effet courts et contraignants pour la partie plaignante et pour la partie étatique. Ainsi, la procédure de l'échange de renseignements sur demande ne devrait pas trop souffrir de retards supplémentaires provoqués par les voies de recours.

Reste à savoir si l'administration fiscale, le Tribunal administratif et la Cour administrative sont suffisamment outillés en personnel pour faire face au travail complémentaire découlant de la nouvelle procédure (instruction des dossiers, élaboration des mémoires, etc.) et honorer tous les délais de cette procédure. Du point de vue de la simplification administrative, ce n'est pas sans raison que la case correspondante sous le point 11 de la fiche d'évaluation d'impact annexée au projet de loi sous avis n'a pas été cochée.

Comme le projet de loi sous avis complète encore un peu plus le tissu législatif luxembourgeois au niveau de l'échange de renseignements sur demande, par l'insertion des exigences jurisprudentielles européennes, et comme il renforce la transparence en matière fiscale, la Chambre des fonctionnaires et employés publics l'approuve, sous la réserve des commentaires qui précèdent.

Ainsi délibéré en séance plénière le 6 février 2018.

Le Directeur,
G. MULLER

Le Président,
R. WOLFF

7223/02

N° 7223²**CHAMBRE DES DEPUTES**

Session ordinaire 2017-2018

PROJET DE LOI**portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant
la procédure applicable à l'échange de renseignements sur
demande en matière fiscale**

* * *

AVIS DE LA CHAMBRE DES METIERS

(20.2.2018)

Par sa lettre du 18 décembre 2017, Monsieur le Ministre des Finances a bien voulu demander l'avis de la Chambre des Métiers au sujet du projet de loi repris sous rubrique.

Le projet de loi a pour objet de renforcer les droits de la défense de l'administré dans le cadre d'un échange de renseignements entre autorités fiscales.

L'article 1^{ier} du projet de loi précise que l'administration fiscale saisie d'une demande de renseignement d'une autorité étrangère doit vérifier la légalité de la demande dans le sens où les renseignements demandés ne soient pas dépourvus de toute pertinence vraisemblable.

L'article 2 du projet de loi introduit quant à lui la possibilité d'un recours au fond de l'administré contre la décision prise par l'administration fiscale compétente concernant la pertinence vraisemblable de la demande de renseignement.

Le législateur tient ainsi compte d'un arrêt de la Cour de Justice de Cour de l'Union européenne (C-682/15) rendu sur un renvoi préjudiciel de la Cour administrative concernant l'interprétation de diverses dispositions de la directive 2011/16/UE, relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, au regard du cadre législatif national en vigueur. La législation actuelle ne prévoit en effet qu'une vérification de la régularité formelle de la demande de renseignements sans possibilité de recours.

*

La Chambre des Métiers n'a aucune observation particulière à formuler relativement au projet de loi lui soumis pour avis.

Luxembourg, le 20 février 2018

*Pour la Chambre des Métiers**Le Directeur Général,*
Tom WIRION*Le Président,*
Tom OBERWEIS

Impression: CTIE – Division Imprimés et Fournitures de bureau

7223/03

N° 7223³

CHAMBRE DES DEPUTES

Session ordinaire 2017-2018

PROJET DE LOI

**portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant
la procédure applicable à l'échange de renseignements sur
demande en matière fiscale**

* * *

AVIS DE LA CHAMBRE DES SALARIES

(27.2.2018)

Par lettre du 22 décembre 2017, Monsieur Pierre Gramegna, ministre des Finances, a soumis à l'avis de la Chambre des salariés (CSL) le projet de loi sous rubrique.

1. Le projet de loi prévoit d'adapter la législation nationale relative aux échanges d'informations en matière fiscale suite à l'arrêt de la CJUE du 16 mai 2017 dans l'affaire C-682/15.

2. Par son arrêt du 16 mai 2017 (C-682/15) la CJUE a décidé que

- *l'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne 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 ;*
- *l'article 1^{er}(1) et l'article 5 de la directive 2011/16 doivent être interprétés en ce sens que la " pertinence vraisemblable » des informations demandées par un Etat membre à un autre Etat membre constitue une condition à laquelle la demande d'informations doit satisfaire pour déclencher l'obligation de l'Etat membre requis d'y donner suite et, par la même, une condition de légalité de la décision d'injonction adressée par cet Etat membre à un administré et de la mesure de sanction lui infligée pour non-respect de cette décision ;*
- *dans le cadre d'un recours introduit par un administré contre une mesure de sanction qui lui a été infligée par l'autorité requise en raison du non-respect d'une décision d'injonction adoptée par celle-ci à la suite d'une demande d'informations, le juge national dispose, outre d'une compétence pour réformer la sanction infligée, d'une compétence pour contrôler la légalité de cette décision d'injonction ;*
- *le juge doit avoir accès à la demande d'informations adressée par l'Etat membre requérant à l'Etat membre requis ;*
- *l'administré concerné ne dispose pas en revanche d'un droit d'accès à l'ensemble de cette demande d'informations qui demeure un document secret.*

3. Le présent projet de loi apporte la précision dans notre législation nationale que l'administration fiscale compétente doit s'assurer que dans le cadre d'une demande de renseignement émanant de l'autorité compétente d'un autre Etat membre, les renseignements demandés ne sont pas dépourvus de toute pertinence vraisemblable eu égard à l'identité du contribuable concerné et à celle du détenteur des renseignements ainsi qu'aux besoins de l'enquête fiscale en cause.

4. Le projet de loi introduit en outre les voies de recours nécessaires à l'encontre des décisions d'injonction de l'Administration fiscale de communiquer des renseignements, ainsi qu'à l'encontre des décisions de l'Administration fiscale d'infliger une amende pour non-réponse endéans le délai légal.

5. La Chambre des salariés émet son accord au projet de loi.

Luxembourg, le 27 février 2018

Pour la Chambre des salariés,

Le Directeur,
Norbert TREMUTH

Le Président,
Jean-Claude REDING

7223/04

N° 7223⁴**CHAMBRE DES DEPUTES**

Session ordinaire 2017-2018

PROJET DE LOI**portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant
la procédure applicable à l'échange de renseignements sur
demande en matière fiscale**

* * *

AVIS DE LA CHAMBRE DE COMMERCE

(8.3.2018)

Le projet de loi sous avis a pour objet de modifier la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale afin de tenir compte d'un arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après la « CJUE ») du 16 mai 2017 dans l'affaire C-682/15 (ci-après l'« arrêt Berlioz »)¹.

Pour rappel, la procédure d'échange de renseignements sur demande en matière fiscale a été introduite dans le cadre législatif luxembourgeois par la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande.

Suite aux critiques formulées par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, le législateur luxembourgeois a procédé, en 2014, à l'adaptation du cadre juridique introduit en 2010 en adoptant la loi du 25 novembre 2014 précitée qui établit la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale. Cette nouvelle loi a notamment limité la possibilité de recours à la seule contestation de l'amende administrative infligée suite au refus de communication des renseignements sollicités par une décision d'injonction, en écartant toute possibilité de recours contre la décision d'injonction même.

La CJUE a par ailleurs été saisie, en 2015, par la Cour administrative luxembourgeoise de plusieurs questions préjudicielles concernant notamment le droit d'introduire un recours effectif afin de faire contrôler la légalité d'une décision d'injonction. Cette saisine est intervenue à l'occasion d'un recours formé par Berlioz Investment Fund S.A. devant les juridictions administratives luxembourgeoises à l'encontre d'une sanction pécuniaire lui infligée par le directeur de l'administration des contributions directes suite au non-respect d'une décision d'injonction de transmettre les documents. La décision d'injonction de l'administration fiscale faisait suite à une demande d'informations provenant des autorités fiscales françaises, conformément à la directive 2011/16/UE².

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

La CJUE précise ainsi tout d'abord que l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (droit à un recours effectif et à accéder à un tribunal impartial) peut être invoqué par un administré, tel que Berlioz, contre un acte lui faisant grief, telles l'injonction et la mesure de sanction, de sorte qu'il peut se prévaloir d'un droit garanti par le droit de l'Union européenne, lui ouvrant droit à un recours effectif.

1 Arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 16 mai 2017. affaire C-682/15, Berlioz Investment Fund S.A. contre Directeur de l'administration des contributions directes

2 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

Ensuite, le juge européen se prononce sur l'étendue du contrôle opéré par l'administration fiscale requise sur la demande d'échange de renseignements émise par l'autorité d'un autre Etat membre. Il précise à cet égard que l'autorité requise doit s'assurer que les informations demandées ne sont pas dépourvues de toute pertinence vraisemblable. Ce contrôle de la vraisemblable pertinence des informations demandées, qui constitue le critère de la légalité de la décision d'injonction, est néanmoins restreint et doit se limiter à la vérification de l'absence manifeste d'une telle pertinence.

Par ailleurs, la CJUE s'exprime au sujet de l'accès à la demande d'information émise par l'autorité requérante dans le cadre d'un recours en l'espèce devant le juge luxembourgeois. Si cette demande doit être transmise au juge saisi, l'administré quant à lui n'aura accès qu'à une information minimale, à savoir l'identité du contribuable concerné et la finalité fiscale des informations demandées. Le juge administratif peut néanmoins, le cas échéant, accorder à l'administré l'accès aux autres informations afin de lui permettre de se défendre.

Le projet de loi sous avis quant à lui modifie la loi du 25 novembre 2014 précitée afin (i) de préciser que l'administration fiscale doit désormais s'assurer que les renseignements demandés ne sont pas dépourvus de toute pertinence vraisemblable et (ii) d'introduire un recours en annulation contre une décision portant injonction de fournir les renseignements.

La Chambre de Commerce salue le projet de loi sous avis dans son ensemble et se réjouit plus particulièrement de la modification proposée par le biais de l'article 1^{er} du projet de loi sous avis précisant que les autorités fiscales luxembourgeoises devront désormais s'assurer que les demandes de renseignements des autorités d'un autre Etat membre ne sont pas dépourvues de toute pertinence vraisemblable eu égard tant à l'identité du contribuable concerné et du détenteur d'informations qu'aux besoins de l'enquête fiscale, et ce d'autant plus que cette dernière suit les pistes qu'elle a émis dans son avis du 16 juin 2014 relatif au projet de loi n°6680³.

La Chambre de Commerce n'a pas d'autres observations à émettre.

*

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce est en mesure d'approuver le projet de loi sous rubrique.

3 Projet de loi n°6680 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale et modifiant la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande

7223/05

N° 7223⁵

CHAMBRE DES DEPUTES

Session ordinaire 2017-2018

PROJET DE LOI

**portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant
la procédure applicable à l'échange de renseignements sur
demande en matière fiscale**

* * *

AVIS DU CONSEIL D'ETAT

(26.6.2018)

Par dépêche du 20 décembre 2017, le Premier ministre, ministre d'État, a soumis à l'avis du Conseil d'État le projet de loi sous rubrique, élaboré par le ministre des Finances.

Au texte du projet de loi étaient joints un exposé des motifs, un commentaire des articles, une fiche d'évaluation d'impact, une fiche financière ainsi que le texte coordonné de la loi modifiée du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale.

Selon la lettre de saisine, les avis des chambres professionnelles ont été demandés. L'avis de la Chambre des fonctionnaires et employés publics et l'avis de la Chambre de commerce ont été communiqués au Conseil d'État par dépêches, respectivement, du 12 février 2018 et du 15 mars 2018.

*

CONSIDERATIONS GENERALES

Le projet de loi sous examen a pour objet d'adapter la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale aux enseignements découlant de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 16 mai 2017 dans l'affaire *Berlioz Investment Fund S.A.* (ci-après « l'arrêt *Berlioz* »)¹.

La législation de base en la matière est la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, dont l'objet était de régler les procédures internes des administrations fiscales concernées par l'échange de renseignements et d'organiser des voies de recours contre les décisions prises au courant de ces procédures (doc. parl. n° 6072).

Dans le système mis en place par la loi précitée du 31 mars 2010, les décisions d'injonction et de sanction pouvaient, en fonction du type de décision, faire l'objet de recours en réformation ou en annulation. Le recours en annulation contre la décision d'injonction pouvait être formé par « toute personne visée par ladite décision ainsi que par tout tiers intéressé » tandis que le recours en réformation contre la décision de sanction était ouvert au seul « détenteur des renseignements ». S'agissant de l'étendue du contrôle à opérer par le juge, le tribunal administratif avait estimé que celui-ci était nécessairement limité « puisque le juge n'est pas appelé à vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle lequel justifie la demande de renseignements est positivement établie, mais seulement si les

¹ CJUE, 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund*, aff. C-682/15, JOUE C 78 du 29 février 2016. Voir : F. CHAOUCHE et J. SINNIG, « Assistance administrative internationale, procédures luxembourgeoises et droits fondamentaux. Quelques réflexions au lendemain de l'arrêt *Berlioz* », *Journal des tribunaux Luxembourg*, 2017, n° 52, pp. 101-109.

renseignements sollicités paraissent être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivie dans l'État requérant »².

La loi précitée du 31 mars 2010 a cependant donné lieu à critique, en particulier dans le rapport 2013 du Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes de l'OCDE³, ce qui amena le législateur à abroger les dispositions procédurales de cette loi⁴ et à leur substituer les dispositions figurant aux articles 2 à 6 de la loi précitée du 25 novembre 2014.

Afin d'accélérer la procédure d'échange de renseignements, cette loi restreignait considérablement les possibilités de recours.

C'est dans ce contexte que sont intervenus l'arrêt Berlioz et l'arrêt de la Cour administrative du 26 octobre 2017⁵.

De façon générale, l'arrêt Berlioz soulève deux séries de problèmes, qui imposent que le droit national soit adapté. Le premier problème relève de ce que l'administration fiscale est tenue de prendre en compte la « pertinence vraisemblable » des informations sollicitées par l'État membre requérant, au vu de l'enquête en cours. Le second problème est lié à la nécessité d'assurer une double conciliation entre, d'une part, le système des recours administratifs de droit commun, d'un côté, et la voie de recours spécifique à ouvrir d'un autre côté, et, d'autre part, le respect des droits fondamentaux garantis par l'ordre juridique européen et le droit interne, d'un côté et les exigences liées au secret et à l'efficacité de l'enquête, d'un autre côté.

Le projet de loi sous examen entend apporter au cadre législatif en vigueur les adaptations ponctuelles requises pour répondre à ces deux problèmes.

Pour ce faire, les auteurs du texte proposent d'insérer dans la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale une série de dispositions qui, pour la plupart, s'inspirent étroitement des formulations de l'arrêt Berlioz. Or, si cette approche peut, dans un premier temps, paraître judicieuse, se pose cependant la question si les solutions dégagées par la Cour de justice de l'Union européenne dans le cas spécifique qui lui était soumis dans l'affaire Berlioz sont adaptées à la généralité des cas où la loi précitée du 25 novembre 2014 trouve application en vertu de son article 1^{er}.

Il convient de rappeler que les dispositions du projet de loi sous examen avaient été incluses, avant d'en être omises, dans le projet de loi concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2018 et modifiant diverses dispositions légales (doc. parl. n° 7200). À l'occasion de l'examen de l'article 11 du projet de loi précité concernant le budget et les recettes de l'État pour l'exercice 2018, le Conseil d'État avait, dans son avis du 28 novembre 2017, formulé les observations suivantes :

« L'article 11 modifie l'article 3, paragraphe 1^{er}, et l'article 6 de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale. Ces modifications visent à tenir compte de l'arrêt rendu par la Cour de justice de l'Union européenne le 16 mai 2017 dans l'affaire Berlioz Investment Fund S.A. (C-682/15).

Les autorités fiscales luxembourgeoises devront s'assurer que les demandes de renseignements des autorités d'un autre État membre, en application de la procédure d'échange d'informations prévue 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/CEE (JO 2011, L 64, p. 1), ne sont pas dépourvues de toute pertinence vraisemblable pour les besoins de l'enquête fiscale. Selon la Cour de justice de l'Union européenne, « la „pertinence vraisemblable“ des informations demandées par un État membre à un autre État membre constitue une condition à laquelle la

2 « En ce qui concerne ce dernier critère, il y a lieu de relever que si le juge de l'annulation est communément appelé à examiner l'existence et l'exactitude des faits matériels qui sont à la base de la décision attaquée, ce contrôle doit, en la présente espèce, être considéré comme plus limité, puisque le juge n'est pas appelé à vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle lequel justifie la demande de renseignements est positivement établie, mais seulement si les renseignements sollicités paraissent être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivie dans l'État requérant. Aussi, le juge administratif, pour ce faire, vérifiera, d'une part, si les obligations imposées à l'autorité requérante ont été respectées quant à la transmission des informations nécessaires pour la mise en œuvre de l'échange d'information et, d'autre part, si l'autorité requise a respecté les obligations mises à sa charge » (Trib. adm., 12 juillet 2012, n° 30164).

3 http://eoi-tax.org/jurisdictions/LU#previous_df3f630a7b697c63bad9c5492621d825.

4 La du 31 mars 2010 reste, pour le surplus, en vigueur en tant que loi d'approbation d'une série de conventions en matière fiscale.

5 Cour adm., 26 octobre 2017, n° 36893C du rôle, *Journal des tribunaux Luxembourg*, 2018, n° 56, p. 53, note H. RASSAFI-GUIBAL, « La Cour administrative face à l'arrêt CJUE Berlioz ».

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 décision ».

La modification prévue à l'article 3 de la loi précitée du 25 novembre 2014 n'appelle pas d'observation.

En revanche, la modification de l'article 6 de la loi précitée du 25 novembre 2014 va, de l'avis du Conseil d'État, au-delà des exigences posées par la Cour de justice de l'Union européenne dans son arrêt du 16 mai 2017 précité. Par le point 2° de l'article sous examen, le Gouvernement entend introduire un recours en annulation contre la décision de l'administration fiscale prévue à l'article 3 de cette loi, alors que l'arrêt du 16 mai 2017⁶ vise, quant à lui, la compétence du juge national pour contrôler la décision visée à l'article 5 de la loi précitée du 25 novembre 2014 dans le cadre d'un recours introduit par un administré contre une mesure de sanction qui lui a été infligée par l'autorité requise en raison du non-respect d'une décision d'injonction. Un recours contre la décision d'injonction existait déjà sous la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande. Ce recours a été abrogé par la loi précitée du 25 novembre 2014.

Se pose aussi un problème de cohérence du dispositif en ce qui concerne les personnes susceptibles de former le recours en annulation qu'il est proposé d'introduire. D'après le texte sous examen, ce recours est non seulement ouvert à toute personne visée par la décision d'injonction, mais encore à « tout tiers concerné ». Or, le Conseil d'État donne à considérer que l'article 4, paragraphe 1^{er}, de la loi du 25 novembre 2014 prévoit que si l'autorité compétente de l'État requérant exige que le contribuable concerné par la demande d'échange de renseignements n'en soit pas informé, l'administration fiscale compétente interdit au détenteur des renseignements ainsi qu'à ses dirigeants et employés de révéler au contribuable concerné ou à des personnes tierces l'existence et le contenu de la décision d'injonction.

Les modifications proposées à l'endroit de l'article 6 de la loi précitée du 25 novembre 2014 nécessitent un débat de fond que la loi budgétaire ne permet pas. Il ne s'agit pas d'une simple adaptation d'ordre technique. La discussion doit porter sur l'étendue de l'interprétation donnée par la Cour de justice de l'Union européenne dans l'arrêt du 16 mai 2017 et sur les répercussions de cet arrêt sur les dispositions non seulement de la loi du 25 novembre 2014, mais aussi de la directive 2011/16/UE et du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Elle permettra également d'obtenir les avis des juridictions administratives sur la modification de la procédure qu'il est prévu d'apporter et qu'elles devront appliquer. »⁷

Le Conseil d'État doit constater que l'avis des juridictions administratives qu'il avait demandé ne lui a pas été transmis à la date du présent avis. Il n'a pas non plus reçu de nouvelles explications au sujet de la compatibilité du recours en annulation qu'il est proposé d'introduire avec la directive 2011/16/UE et les conventions fiscales établies selon le modèle OECD.

6 Les deuxième et quatrième points du dispositif de l'arrêt sont rédigés comme suit (soulignement ajouté) :

« 2) L'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne 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.

(...)

4) L'article 1^{er}, paragraphe 1, et l'article 5 de la directive 2011/16 doivent être interprétés en ce sens que la vérification de l'autorité requise, saisie d'une demande d'informations de l'autorité requérante au titre de cette directive, ne se limite pas à la régularité formelle de cette demande, mais doit permettre à cette autorité requise 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. Ces mêmes dispositions de la directive 2011/16 et l'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne doivent être interprétés en ce sens que, dans le cadre d'un recours introduit par un administré contre une mesure de sanction qui lui a été infligée par l'autorité requise en raison du non-respect d'une décision d'injonction adoptée par celle-ci à la suite d'une demande d'informations adressée par l'autorité requérante au titre de la directive 2011/16, le juge national dispose, outre d'une compétence pour réformer la sanction infligée, d'une compétence pour contrôler la légalité de cette décision d'injonction. S'agissant de la condition de légalité de ladite décision tenant à la pertinence vraisemblable des informations demandées, le contrôle juridictionnel est limité à la vérification de l'absence manifeste d'une telle pertinence. »

7 Avis du Conseil d'État du 28 novembre 2017 sur le projet de loi concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2018, N° C.E. 52.448, doc. parl. n° 72004.

EXAMEN DES ARTICLES

Article 1^{er}

Le Conseil d'État avait indiqué, dans son avis précité du 28 novembre 2017, que la modification de l'article 3 de la loi du 25 novembre 2014 n'appellait *a priori* pas d'observation particulière de sa part tout en signalant qu'un examen plus approfondi du dispositif était de mise. Cet examen, auquel le Conseil d'État a maintenant pu procéder, a révélé une série de problèmes en rapport avec la manière dont l'amendement proposé est intégré dans le texte existant.

La disposition en projet met à charge de l'administration fiscale luxembourgeoise le fardeau, *a priori* inhérent au système de la directive 2011/16/UE⁸, d'apprécier le caractère « vraisemblablement pertinent » des informations sollicitées par l'administration fiscale requérante. C'est cette appréciation, portée par l'administration luxembourgeoise, qui est ensuite sujette à un contrôle par le juge luxembourgeois en vertu de la disposition nouvelle proposée à l'article 2 du projet de loi, et non la demande émanant de l'administration fiscale étrangère, laquelle se situe en-dehors du périmètre de compétence du juge luxembourgeois⁹.

Cependant, la formulation étroitement inspirée de l'arrêt Berlioz que proposent les auteurs du texte semble excessivement restrictive. Le texte en projet instruit en effet l'administration d'évaluer la « pertinence vraisemblable » des renseignements demandés systématiquement « eu égard à l'identité du contribuable concerné et à celle du détenteur des renseignements ainsi qu'aux besoins de l'enquête fiscale en cause ». Or si, dans l'affaire Berlioz, la demande de renseignements litigieuse s'inscrivait effectivement dans le contexte d'une enquête fiscale, ce qui explique que la Cour de justice de l'Union européenne se soit référée à cette circonstance, les demandes d'échanges de renseignements dont les administrations fiscales luxembourgeoises peuvent être saisies ne concernent pas toutes nécessairement une enquête fiscale menée par l'autorité requérante. Les demandes de renseignements encadrées par la 21 juillet 2012 sont, par exemple, en rapport avec le recouvrement de l'impôt¹⁰ et la directive 2011/16/UE elle-même ne restreint pas son champ d'application aux demandes d'échanges d'informations liées à une enquête fiscale¹¹. En exigeant que l'administration fiscale luxembourgeoise apprécie systématiquement la « pertinence vraisemblable » par rapport à une enquête fiscale, alors qu'il n'y a peut-être pas d'enquête fiscale en cours, le texte en projet risque de mettre cette administration hors d'état de répondre à des demandes de renseignements qui sont tout à fait pertinentes au regard d'une autre finalité admise par les conventions et les lois visées à l'article 1^{er} et de mettre ainsi le Grand-Duché en porte-à-faux par rapport aux engagements internationaux et européens qu'il a pris. Aussi le Conseil d'État doit-il s'opposer formellement au texte en projet et demander aux auteurs du texte de modifier le dispositif d'une manière qui clarifie que la pertinence vraisemblable des renseignements demandés est à apprécier, pour chaque demande, au regard de son objet et de sa finalité.

L'approche des auteurs de ne modifier que le paragraphe 1^{er} de l'article 3 de la loi précitée du 25 novembre 2014 soulève en outre un problème de cohérence. En effet, le paragraphe 1^{er} imposera à l'avenir une double vérification (de la régularité formelle et de la pertinence vraisemblable) tandis que le paragraphe 2, inchangé, imposera à l'administration d'exécuter les demandes d'échanges de renseignements après une vérification seulement formelle (« lorsque celle-ci est complète ou a été complétée »). Le Conseil d'État doit également s'opposer formellement à la modification proposée en raison de cette incohérence, source d'insécurité juridique. Dès lors que l'intention des auteurs du texte semble être de subordonner l'exécution des demandes d'échanges de renseignements à la double condition qu'elles soient formellement régulières et satisfassent à la condition d'être vraisemblablement perti-

8 « La vérification à effectuer par l'autorité de l'État requis par rapport à la non-absence manifeste de toute pertinence vraisemblable pour l'enquête menée par l'autorité requérante s'analyse pour la première en une obligation découlant du mécanisme de coopération entre autorités fiscales instauré par la directive 2011/16 » (Cour adm., 26 octobre 2017, n° 36893C du rôle, *Journal des tribunaux Luxembourg*, 2018, n° 56, p. 53).

9 Voir à ce sujet les observations de H. RASSAFI-GUIBAL, « La Cour administrative face à l'arrêt CJUE Berlioz », note sous Cour adm., 26 octobre 2017, n° 36893C du rôle, *Journal des tribunaux Luxembourg*, 2018, n° 56, p. 53.

10 L'article 5 de la loi précitée du 21 juillet 2012 prévoit qu'« à la demande de l'autorité requérante, l'autorité requise luxembourgeoise fournit toute information vraisemblablement pertinente pour le recouvrement, par l'autorité requérante, de ses créances au sens de l'article 1^{er} ».

11 « La présente directive établit 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 à l'article 2 » (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, Article 1^{er}, paragraphe 1^{er}).

nelles, il s'impose de modifier également le paragraphe 2 de l'article 3 de la loi précitée du 25 novembre 2014.

Le Conseil d'État demande aussi aux auteurs de clarifier, à l'occasion de la réécriture du paragraphe 2, si la procédure de demande d'un complément d'information ne concerne que les « indications » qui doivent être reprises dans une demande d'échange de renseignements pour assurer sa régularité formelle (« l'indication de la base juridique et de l'autorité compétente dont émane la demande ainsi que les autres indications prévues par les Conventions et lois ») – comme c'était le cas jusqu'ici – ou bien si l'administration luxembourgeoise peut, voire doit, également demander des compléments d'informations pour mieux asseoir son appréciation sur le caractère vraisemblablement pertinent de la demande (p.ex. plus d'informations sur le contribuable visé).

Enfin, le Conseil d'État continue à s'interroger sur l'opportunité d'étendre les règles issues de l'application du droit de l'Union européenne à des demandes de renseignements fondées sur des conventions bilatérales conclues avec des pays tiers et invite à nouveau les auteurs du texte à prendre position sur ce point.

Article 2

L'article 2 du projet de loi sous examen opère une réécriture de l'article 6 de la loi précitée du 25 novembre 2014, opérant un nouveau revirement à la lumière de l'arrêt *Berlioz*.

Les auteurs du projet de loi expliquent que « le présent article répond à la critique formulée par la CJUE relative à l'absence de recours juridictionnel effectif tel que garanti par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne en réinstaurant un recours de pleine juridiction, à savoir le recours en annulation à l'encontre de la décision d'injonction afin de permettre aux juridictions administratives de pouvoir examiner la légalité de cette dernière »¹².

Il faut cependant noter que l'arrêt *Berlioz* n'impose pas directement que soit ouverte une voie de recours autonome contre la décision d'injonction. La Cour de justice de l'Union européenne statuait en effet dans le contexte d'une affaire où un détenteur d'informations, privé par la loi précitée du 25 novembre 2014 de toute autre voie de recours, mettait en cause la légalité d'une décision d'injonction de manière incidente à l'occasion de la contestation de l'amende qui lui avait été infligée. En décidant que « (les) dispositions de la directive 2011/16 et l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne doivent être interprétés en ce sens que, dans le cadre d'un recours introduit par un administré contre une mesure de sanction qui lui a été infligée par l'autorité requise en raison du non-respect d'une décision d'injonction adoptée par celle-ci à la suite d'une demande d'informations adressée par l'autorité requérante au titre de la directive 2011/16, le juge national dispose, outre d'une compétence pour réformer la sanction infligée, d'une compétence pour contrôler la légalité de cette décision d'injonction. S'agissant de la condition de légalité de ladite décision tenant à la pertinence vraisemblable des informations demandées, le contrôle juridictionnel est limité à la vérification de l'absence manifeste d'une telle pertinence »¹³ la Cour ne s'est pas prononcée au-delà de ce qui était nécessaire pour répondre aux questions dont elle se trouvait saisie.

Le choix de permettre à nouveau un recours dirigé directement contre la décision d'injonction paraît apte à prévenir, à l'avenir, une situation semblable à celle qui s'était présentée dans l'affaire *Berlioz*.

(1) Sur les décisions susceptibles de faire l'objet d'un recours

L'alinéa 1^{er} du paragraphe 1^{er} du nouvel article 6 qu'il est proposé d'insérer dans la loi précitée du 25 novembre 2014 prévoit que le recours en annulation est ouvert contre « la décision visée à l'article 3 ».

L'article 3 ainsi visé est composé de cinq paragraphes, au fil desquels il est fait mention de quatre actes de l'administration susceptibles d'être qualifiés de décision, à savoir :

- la décision par laquelle l'administration fiscale luxembourgeoise vérifie la régularité formelle de la demande d'échange de renseignements reçue de la part de l'autorité requérante (ainsi que, à l'avenir, le caractère vraisemblablement pertinent des informations demandées) (paragraphe 1^{er}) ;

¹² Commentaire des articles, *doc. parl.* n° 7223, p. 4.

¹³ CJUE, 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund*, aff. C-682/15, point 89, soulignement ajouté.

- la décision par laquelle l’administration fiscale luxembourgeoise demande un complément d’information (paragraphe 2) ;
- la décision portant injonction de fournir des renseignements qui peut être notifiée à un détenteur de renseignements (paragraphe 3 et 4)
- la décision éventuelle de mettre en œuvre les pouvoirs d’investigation que l’administration fiscale luxembourgeoise tient d’autres législations (paragraphe 5).

Même s’il est vrai que seuls les paragraphes 3 et 4 parlent d’une « décision », la formulation proposée est susceptible de causer une hésitation sur le point de savoir laquelle des décisions administratives dont il est question à l’article 3 est celle qui peut faire l’objet du recours en annulation qu’il institue.

Dès lors qu’il résulte du commentaire des articles que l’intention des auteurs du texte est de satisfaire aux critiques de la Cour de justice de l’Union européenne « en réinstaurant un recours de pleine juridiction, à savoir le recours en annulation à l’encontre de la décision d’injonction afin de permettre aux juridictions administratives de pouvoir examiner la légalité de cette dernière »¹⁴, il y a lieu de viser spécifiquement :

« ... la décision d’injonction visée à l’article 3, paragraphe 3 ... ».

La même observation vaut au sujet de la première phrase du paragraphe 2.

(2) Sur les personnes admises à exercer le recours

Le paragraphe 1^{er} du nouvel article 6 qu’il est proposé d’insérer dans la loi précitée du 25 novembre 2014 prévoit que le recours y institué est ouvert non seulement à « toute personne visée par ladite décision », mais encore à « tout tiers concerné ».

Le Conseil d’État s’est déjà interrogé dans son avis précité du 28 novembre 2017 sur la cohérence de cette disposition en relation avec l’article 4 de la loi précitée du 25 novembre 2014, selon lequel l’autorité fiscale luxembourgeoise doit, sur demande de l’autorité fiscale requérante, interdire au détenteur des renseignements visé par l’injonction ainsi qu’à ses dirigeants et employés de révéler au contribuable concerné ou à des personnes tierces l’existence et le contenu de cette décision. Dès lors que de telles demandes de l’autorité requérante n’ont pas besoin d’être motivées, il est probable qu’elles deviendront la règle et le Conseil d’État ne voit dès lors pas comment des personnes autres que le détenteur de l’information pourraient avoir l’opportunité d’exercer un recours contre une décision dont l’existence leur est cachée.

Le Conseil d’État constate par ailleurs une imprécision terminologique dès lors qu’il n’est pas clair qui est la « personne visée » par la décision d’injonction. L’incertitude vient du fait que le législateur de 2014 avait pris soin de distinguer le « détenteur des renseignements » (Article 3, paragraphes 3 et 4), le « contribuable concerné » (Article 4, paragraphe 1^{er}) et les « personnes tierces » (*ibid.*), distinction qui n’est pas maintenue au paragraphe 1^{er} de l’article 6 en projet, qui ouvre le recours à « toute personne visée par ladite décision ».

Il n’est par ailleurs pas clair quels sont les critères à mettre en œuvre pour déterminer si un tiers est « concerné » par la décision (autres que ceux qui conditionnent la recevabilité de tout recours devant le juge administratif, qu’il serait superflûatoire d’évoquer à nouveau dans ce texte de loi en projet).

Au vu de l’insécurité juridique qui résulte de l’imprécision des termes utilisés, le Conseil d’État doit s’opposer formellement au texte en projet.

¹⁴ Commentaire des articles, doc. parl. n° 7223, p. 4.

(3) Quant à l'accès du juge à la demande de renseignements

Concernant l'accès aux informations contenues dans la demande de renseignements, le projet de loi suit la voie tracée par l'arrêt *Berlioz*¹⁵ en prévoyant que seul le juge aura accès à la demande de renseignements tout en réservant la possibilité d'une communication de certains éléments au détenteur d'informations sur décision du juge. Le dispositif est cependant problématique en ce qu'il n'est pas clair si l'accès du juge « à la demande d'échange de renseignements » inclut un accès à une éventuelle demande de « complément d'information » de l'administration luxembourgeoise sur le fondement du paragraphe 2 de l'article 3 de la loi précitée du 25 novembre 2014 et aux compléments d'information éventuellement reçus à la suite. L'accès à ces informations s'impose pour pleinement respecter le droit à un recours effectif posé par l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. La deuxième phrase du paragraphe 1^{er} doit donc être complétée afin de permettre au juge d'avoir accès, sous les mêmes conditions de confidentialité, à l'éventuel complément d'information prévu à l'article 3, paragraphe 2, de la loi précitée du 25 novembre 2014 s'il a été sollicité par l'administration fiscale luxembourgeoise. En effet, afin de contrôler l'appréciation portée par cette administration, le juge doit disposer de tous les éléments de fait et de droit pris en compte par l'administration lorsqu'elle a pris sa décision. Cela vaut *a fortiori* si un tel complément d'information a été sollicité, puisque ces informations complémentaires peuvent avoir influencé l'administration lors de son appréciation du caractère vraisemblablement pertinent des informations demandées. L'exigence que le juge doit avoir accès aux informations complémentaires figure expressément au point 92 de l'arrêt *Berlioz*¹⁶. Aussi, le Conseil d'État demande-t-il, sous peine d'opposition formelle pour non-respect de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, de compléter la phrase sous examen en insérant les mots « ainsi que, le cas échéant, aux demandes de complément d'information et aux compléments d'information délivrés par l'État requérant » entre les mots « renseignements » et « afin ».

Le projet de loi restreint par ailleurs l'accès du juge à la demande de renseignements à la seule finalité « d'exclure l'absence manifeste de pertinence vraisemblable des renseignements demandés ». Cependant, aux termes de l'arrêt *Berlioz*, « l'effectivité du contrôle juridictionnel garanti par l'article 47 de la Charte exige que la motivation fournie par l'autorité requérante mette le juge national en mesure d'exercer le contrôle de la légalité de la demande d'informations »¹⁷. Or le contrôle de la légalité de la décision de l'administration fiscale luxembourgeoise ne se limite pas à la question de pertinence vraisemblable des renseignements demandés. Le juge luxembourgeois doit également pouvoir accéder à la demande de renseignements au moment où il se prononce sur l'appréciation portée par l'administration luxembourgeoise sur la validité formelle de cette demande. Le Conseil d'État demande donc, sous peine d'opposition formelle pour non-respect de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, l'omission de la précision que le juge administratif a accès à la demande de renseignements uniquement « afin d'exclure l'absence manifeste de pertinence vraisemblable des renseignements demandés ».

Les deux oppositions formelles qui précèdent pourraient être levées si les dispositions sous examen étaient modifiées comme suit :

« Par dérogation à l'article 3, paragraphe 4, le tribunal a accès à la demande d'échange de renseignements ainsi que, le cas échéant, aux demandes de complément d'information et aux compléments d'information délivrés par l'État requérant. »

¹⁵ « Il y a lieu, par conséquent, de répondre à la sixième question que l'article 47, deuxième alinéa, de la Charte doit être interprété en ce sens que, dans le cadre de l'exercice de son contrôle juridictionnel par un juge de l'État membre requis, ce juge doit avoir accès à la demande d'informations adressée par l'État membre requérant à l'État membre requis. L'administré concerné ne dispose pas en revanche d'un droit d'accès à l'ensemble de cette demande d'informations qui demeure un document secret, conformément à l'article 16 de la directive 2011/16. Afin de faire pleinement entendre sa cause au sujet de l'absence de pertinence vraisemblable des informations demandées, il suffit, en principe, qu'il dispose des informations visées à l'article 20, paragraphe 2, de cette directive » (CJUE, 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund*, aff. C-682/15, point 101).

¹⁶ « Afin de permettre au juge de l'État membre requis d'exercer son contrôle juridictionnel, il importe qu'il puisse avoir accès à la demande d'informations transmise par l'État membre requérant à l'État membre requis. 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 » (CJUE, 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund*, aff. C-682/15, point 92).

¹⁷ CJUE, 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund*, aff. C-682/15, point 84.

(4) Quant aux informations à fournir au détenteur des renseignements dans le cadre du recours

La loi du 25 novembre 2014 pose, au paragraphe 4 de l'article 3, le principe que « demande d'échange de renseignements ne peut pas être divulguée ».

Le texte en projet prévoit une communication au détenteur des renseignements de l'identité du contribuable concerné et de la finalité fiscale des renseignements demandés dans le contexte du mémoire en réponse de la partie étatique. Le Conseil d'État s'interroge sur l'effectivité d'un recours que le détenteur des renseignements doit d'abord exercer à l'aveugle avant de se faire communiquer des renseignements sur lesquels il ne peut, en raison de la limitation du nombre de mémoires, plus prendre position. Le respect des droits de la défense ne pourra alors être garanti que si le président du tribunal autorise le requérant à déposer un mémoire supplémentaire, ce qui met à néant l'objectif d'accélération de la procédure que les auteurs du projet poursuivent par ailleurs¹⁸. La limitation du nombre de mémoires ne peut être mise en œuvre de manière effective que si la décision d'injonction contient déjà l'énoncé de l'identité du contribuable concerné et de la finalité fiscale des renseignements demandés¹⁹.

Le dispositif est complété par une disposition aux termes de laquelle « le tribunal peut ordonner la communication des éléments d'information complémentaires, tout en tenant dûment compte de la confidentialité éventuelle de certains de ces éléments ». Cette phrase est frappée d'une ambiguïté, découlant, d'une part, de l'absence de définition des « éléments complémentaires » qui sont visés et, d'autre part, de l'imprécision du terme « communication ». La lecture du point 100 de l'arrêt *Berlioz*²⁰, qui est renseigné au commentaire des articles comme source d'inspiration du texte, permet de comprendre qu'il s'agit « des éléments d'information complémentaires au sens visé au point 92 » de l'arrêt, c'est-à-dire des compléments d'information que l'administration aura obtenus de l'administration fiscale requérante, en sus de la demande d'échange de renseignements proprement dite²¹. Comme les auteurs ont cependant omis de décrire le mécanisme de « communication » à mettre en œuvre, et notamment de clarifier si les « éléments » à communiquer sont les documents comme tels ou les informations y contenues, le texte en projet est source d'insécurité juridique et le Conseil d'État doit s'y opposer formellement.

Le Conseil d'État propose de lever cette opposition formelle en donnant à la troisième phrase de l'alinéa 1^{er} du paragraphe 1^{er} de l'article 6 une teneur étroitement inspirée de l'alinéa 2 de l'article 18 de la loi du 18 décembre 2015 relative à la protection internationale et à la protection temporaire :

18 Déjà lors de l'examen du projet de loi n° 6072, qui allait devenir la loi du 31 mars 2010, la Cour administrative avait fait remarquer « que la procédure contentieuse particulière instaurée par l'article 6 du projet et plus particulièrement la limitation du nombre de mémoires à un seul par partie ne pourra fonctionner correctement en pratique, sans porter atteinte aux droits de la défense de l'auteur du recours, que si la décision d'injonction comporte une motivation suffisante comportant les informations nécessaires pour mettre les destinataires de la décision en mesure de vérifier si les conditions pour faire droit à une demande d'échange d'informations se trouvent vérifiées. En effet, en présence d'une décision d'injonction non motivée ou partiellement motivée, le destinataire de cette décision devra introduire son recours sans connaître les motifs exacts qui ne lui seront communiqués en définitive qu'à travers le mémoire en réponse déposé pour compte de l'État auprès du tribunal administratif et le respect du principe fondamental des droits de la défense amènerait dans ce cas nécessairement le juge à accorder à l'auteur du recours le droit de soumettre sa prise de position par rapport aux motifs exacts non antérieurement connus par le biais d'un mémoire supplémentaire dans un délai qui empièterait nécessairement sur le délai d'un mois laissé au juge, suite à la signification du mémoire en réponse, pour rendre sa décision. Rien que pour assurer le déroulement correct de la procédure de recours contentieux, il y a donc lieu de se demander s'il n'était pas préférable de préciser à l'article 4 que la décision doit être motivée » (Avis de la Cour administrative du 29 octobre 2009, doc. parl. n° 6072¹, p. 5).

19 Avis de la Cour administrative du 29 octobre 2009, doc. parl. n° 6072¹, p. 5.

20 « À cette fin, il n'est pas nécessaire pour l'administré concerné, aux fins de faire entendre sa cause de manière équitable au sujet de la condition de pertinence vraisemblable, d'avoir accès à l'ensemble de la demande d'informations. Il suffit qu'il ait accès à l'information minimale visée à l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2011/16, à savoir l'identité du contribuable concerné et la finalité fiscale des informations demandées. 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 » (CJUE, 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund*, aff. C-682/15, point 100).

21 « Afin de permettre au juge de l'État membre requis d'exercer son contrôle juridictionnel, il importe qu'il puisse avoir accès à la demande d'informations transmise par l'État membre requérant à l'État membre requis. 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 » (CJUE, 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund*, aff. C-682/15, point 92).

« Pour préserver les droits de la défense du requérant, le tribunal peut ordonner que la substance des informations contenues dans la demande d'échange de renseignements ainsi que, le cas échéant, dans les compléments d'information délivrés par l'État requérant lui soit communiquée, pour autant que ces informations soient pertinentes aux fins de l'examen du recours et en veillant à ce que cette communication se fasse d'une manière qui tient compte de la confidentialité nécessaire. »

Cette approche est également dictée par un souci de cohérence alors que le Conseil d'État se trouve actuellement saisi d'un projet de loi portant modification de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant réglementation de la procédure devant les juridictions administratives (doc. parl. n° 7252B) qui vise à intégrer un mécanisme similaire aux règles de procédure de droit commun applicables devant les juridictions administratives.

(5) Sur la portée du recours en réformation

Le second alinéa du paragraphe 1^{er} maintient la possibilité de former un recours en réformation contre l'amende fiscale que l'administration luxembourgeoise peut infliger au détenteur de renseignements qui ne donne pas suite à une injonction.

S'il est effectivement indispensable de prévoir un recours en réformation contre une décision administrative infligeant une sanction, le Conseil d'État s'interroge sur la portée de ce recours en réformation. Dès lors que le texte en projet institue un recours distinct contre la décision d'injonction, le juge saisi d'un recours en réformation contre l'amende administrative imposée sur le fondement de l'article 5 ne pourra plus, *a priori*, contrôler la légalité de la décision d'injonction contre laquelle soit aucun recours n'aura été exercé soit le recours aura été déclaré non fondé.

(6) Quant à la procédure

Le projet de loi prévoit de soumettre le recours qu'il institue à une série d'aménagements de procédure, à savoir :

- un délai de recours réduit à un mois (contre trois mois en droit commun) ;
- la réduction du délai dont dispose l'administration pour fournir son mémoire en réponse en première instance également à un mois (contre trois mois en droit commun) ;
- la réduction, en première instance comme en appel, du nombre de mémoires à une écriture pour chacune des parties (contre deux en droit commun), sauf décision du président de la chambre du tribunal administratif appelée à connaître de l'affaire ou du président de la Cour administrative d'ordonner la production de mémoires complémentaires (dont le nombre n'est alors pas limité) ;
- la réduction du délai d'appel à quinze jours (contre quarante jours en droit commun) ;
- l'obligation, pour le tribunal comme pour la Cour administrative, de statuer dans le délai d'un mois à compter du dernier mémoire.

La majeure partie de ces adaptations, destinées à permettre une accélération des procédures, ne donne pas lieu à observation de la part du Conseil d'État. La loi précitée du 31 mars 2010 et celle du 25 novembre 2014 qu'il s'agit de modifier comportaient déjà des dérogations similaires par rapport à la procédure contentieuse de droit commun.

Le Conseil d'État doit cependant demander aux auteurs de lever, sous peine d'opposition formelle, l'incohérence, source d'insécurité juridique, qui apparaît entre la première phrase du paragraphe 2 nouveau qu'il est proposé d'insérer à l'article 6 et le paragraphe 3 de l'article 3. Ces dispositions prévoient, respectivement, que les recours prévus au paragraphe 1^{er} doivent être formés dans un délai d'un mois à compter de la notification de la décision au détenteur des renseignements (article 6, paragraphe 2, nouveau) et que la notification de l'injonction au détenteur des informations vaut aussi notification à l'égard des personnes y visées (article 3, paragraphe 3, inchangé). Or, à défaut d'effet de la notification prévue par l'article 3 à l'égard des « tiers concernés », le point de départ du délai d'un mois est impossible à déterminer en ce qui concerne ces mêmes « tiers concernés ».

Le Conseil d'État donne cependant à considérer que l'obligation de statuer dans un délai d'un mois risque de confronter le tribunal administratif et la Cour administrative à des difficultés d'organisation

considérables, en particulier pendant la période des vacances judiciaires²². Il serait éventuellement préférable, dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, de prévoir une suspension des délais de procédure, y compris celui accordé aux juridictions pour statuer, entre le 16 juillet et le 15 septembre à l'instar, par exemple, de ce qui est prévu à l'article 35, paragraphe 2, de la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la protection internationale et à la protection temporaire.

Quant au point de départ des différents délais de procédure, le Conseil d'État constate que ceux-ci doivent courir « à partir du dépôt de la requête/du mémoire » en première instance et « à dater de la signification de la requête d'appel/du mémoire en réponse » en instance d'appel, sans que cette différence de régime soit expliquée. Il n'est pas clair si les auteurs du texte entendent déroger à la règle de droit commun selon laquelle le dépôt d'une requête ou d'un mémoire auprès de la juridiction vaut signification à l'État²³ ou exiger une signification par voie d'huissier des mémoires devant la Cour administrative, là où le droit commun admet un dépôt au greffe et une notification entre avocats. Le Conseil d'État demande donc aux auteurs de faire courir l'ensemble des délais :

« ... à partir de la signification, ou du dépôt au greffe lorsque celui-ci vaut signification²⁴. »

La précision que le mémoire en réponse doit être fourni dans le délai d'un mois en instance d'appel est par ailleurs superflue puisque ce délai correspond au délai de droit commun pour l'instance d'appel²⁵.

Le Conseil d'État donne encore à considérer que le délai dans lequel les juridictions doivent statuer pourrait ne jamais commencer à courir si la partie défenderesse à l'instance ne dépose pas de mémoire. Cette difficulté avait déjà été relevée la Cour administrative²⁶ et par le Conseil d'État²⁷ lors de l'examen du projet de loi n° 6072 et avait conduit le législateur à compléter l'article 6 de la loi du 31 mars 2010 par la formule « ... ou de l'expiration du délai pour le dépôt du mémoire en réponse ». Il y a lieu de compléter la disposition sous examen par une précision similaire.

*

OBSERVATIONS D'ORDRE LEGISTIQUE

Article 1^{er}

À la phrase liminaire, il convient d'insérer une virgule après les termes « paragraphe 1^{er} ».

Article 2

La phrase liminaire de l'article sous examen est à rédiger comme suit :

« L'article 6 de la même loi est remplacé comme suit : ... ».

À l'occasion du remplacement d'articles dans leur intégralité ou d'insertion d'articles, le texte nouveau est précédé de l'indication du numéro correspondant qui est souligné, au lieu d'être mis en gras, pour mieux le distinguer du numéro des articles de l'acte modificatif. Partant, le texte à remplacer se lira :

« Art. 6. (1) Contre la décision visée à l'article 3 [...] ».

22 La Cour administrative avait déjà signalé dans son avis sur le projet de loi n° 6072, devenu ensuite la loi du 31 mars 2010 que « si le projet devait être amendé dans le sens que les délais pour le dépôt du mémoire en réponse et pour la prise de la décision du tribunal administratif ou de la Cour administrative ne seront pas suspendus durant la période des vacances judiciaires, conformément à l'article 5, paragraphe (6) de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, et qu'en conséquence la Cour serait tenue de statuer sur des appels en la matière sous rubrique même durant les vacances judiciaires, non seulement le principe de la suspension des délais rencontrerait une exception de taille, mais encore le fonctionnement de la Cour s'en trouverait gravement affecté » (Avis de la Cour administrative du 29 octobre 2009, doc. parl. n° 6072¹, p. 5).

23 En vertu du paragraphe 3 de l'article 4 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, « le dépôt de la requête vaut signification à l'État. Il en est de même pour le dépôt des mémoires subséquents ». La même règle est prévue par l'article 39 de la même loi pour l'instance d'appel.

24 La référence à la signification n'est pertinente que dans l'hypothèse où l'administration succombe en première instance et relève appel.

25 Article 46, paragraphe 1^{er}, de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

26 Avis de la Cour administrative du 29 octobre 2009, doc. parl. n° 6072¹, p. 5.

27 Avis complémentaire du Conseil d'État du 2 février 2010, doc. parl. n° 6072⁶, p. 13.

Au paragraphe 2 de l'article 6 à remplacer, il y a lieu de regrouper à la première phrase les articles visés, pour lire « visées aux articles 3 et 5 ».

Ainsi délibéré en séance plénière et adopté à l'unanimité des 21 votants, le 26 juin 2018.

Le Secrétaire général,
Marc BESCH

Le Président,
Georges WIVENES

Impression: CTIE – Division Imprimés et Fournitures de bureau

7223/06

N° 7223⁶

CHAMBRE DES DEPUTES

Session ordinaire 2018-2019

PROJET DE LOI

**portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant
la procédure applicable à l'échange de renseignements sur
demande en matière fiscale**

* * *

SOMMAIRE:

	<i>page</i>
<i>Amendements gouvernementaux</i>	
1) Dépêche du Ministre aux Relations avec le Parlement au Président de la Chambre des Députés (3.11.2018).....	1
2) Textes coordonnés.....	6

*

**DEPECHE DU MINISTRE AUX RELATIONS AVEC LE PARLEMENT
AU PRESIDENT DE LA CHAMBRE DES DEPUTES**

(3.11.2018)

Monsieur le Président,

À la demande du Ministre des Finances, j'ai l'honneur de vous saisir d'amendements gouvernementaux relatifs au projet de loi sous rubrique.

À cet effet, je joins en annexe le texte des amendements avec un commentaire ainsi qu'une version coordonnée du projet de loi tenant compte desdits amendements.

Les avis des chambres professionnelles ont été demandés et vous parviendront dès réception.

Veillez agréer, Monsieur le Président, l'assurance de ma haute considération.

*Le Ministre aux Relations
avec le Parlement,
Fernand ETGEN*

*

**TEXTE ET COMMENTAIRE DES AMENDEMENTS
GOUVERNEMENTAUX**

1. *Amendement concernant l'article 1^{er}:*

L'article 1^{er} du projet de loi est remplacé par la disposition suivante :

« **Art. 1^{er}.** L'article 3 de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale est modifié comme :

1° Le paragraphe 1^{er} est complété comme suit :

« L'administration fiscale compétente s'assure que les renseignements demandés ne sont pas dépourvus de toute pertinence vraisemblable eu égard à l'identité du contribuable concerné et à celle du détenteur des renseignements ainsi qu'aux besoins de la procédure fiscale en cause. » ;

2° La première phrase du paragraphe 2 est modifiée comme suit :

« (2) Si la demande d'échange de renseignements ne remplit pas les conditions prévues au paragraphe 1^{er}, un complément d'information est demandé à l'autorité compétente de l'État requérant. » ;

3° La dernière phrase du paragraphe 3 est modifiée comme suit :

« La notification de la décision au Détenteur des renseignements demandés vaut notification à toute autre personne y visée ainsi qu'à tout tiers concerné. ».

Motivation de l'amendement 1 :

Le premier amendement remplace l'article 1^{er} du projet de loi et donne suite à diverses oppositions formelles soulevées par le Conseil d'État dans son avis n° 52.597 du 26 juin 2018 relatif au projet de loi n° 7223 en relation avec les modifications de l'article 3 de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale.

La première opposition formelle du Conseil d'État a trait à la notion même de pertinence vraisemblable. Le Conseil d'État souligne que les demandes d'échange de renseignements dont les administrations fiscales sont saisies ne concernent peut-être pas toutes nécessairement une enquête fiscale menée par l'autorité requérante.

En effet, les demandes de renseignements encadrées par la loi du 21 juillet 2012 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures dans l'Union européenne sont en rapport avec le recouvrement de l'impôt. Plus précisément, l'article 5 de la loi précitée du 21 juillet 2012 prévoit qu'« à la demande de l'autorité requérante, l'autorité requise luxembourgeoise fournit toute information vraisemblablement pertinente pour le recouvrement, par l'autorité requérante, de ses créances au sens de l'article 1^{er} ».

Il convient dès lors de modifier l'article 3, paragraphe 1^{er} de la loi précitée du 25 novembre 2014 et de remplacer le terme « enquête fiscale » par celui, plus général, de « procédure fiscale ». L'expression « procédure fiscale en cause » peut ainsi faire référence non seulement à l'enquête fiscale en cause, mais également à une éventuelle procédure de recouvrement.

La deuxième opposition formelle du Conseil d'État a trait à une incohérence qu'il soulève en ce que le premier paragraphe de l'article 3 de la loi précitée du 25 novembre 2014 ne se concilierait pas avec le paragraphe 2 de ce même article. Le Conseil d'État excipe une opposition formelle pour cause d'insécurité juridique en ce que le paragraphe 1^{er} impose une double vérification (régularité formelle et contrôle de la pertinence vraisemblable) tandis que le paragraphe 2, inchangé, impose à l'administration fiscale d'exécuter les demandes d'échanges de renseignements après une vérification seulement formelle.

Les commentaires relatifs à l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, tels qu'adoptés par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012, autorise l'État requis à demander des compléments d'information, sous certaines conditions, lorsque la pertinence des renseignements demandés n'est pas claire :

« 5. (...) Les autorités compétentes devraient se concerter lorsque le contenu de la demande, les circonstances qui ont mené à la demande, ou encore la pertinence vraisemblable de renseignements demandés, ne sont pas clairs pour l'État requis. Cependant, une fois que l'État requérant a donné une explication quant à la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, l'État requis ne saurait refuser une demande ou refuser de transmettre des renseignements demandés parce qu'il pense que les renseignements manquent de pertinence pour le contrôle ou l'enquête sous-jacents. Lorsque l'État requis prend connaissance de faits remettant en question la pertinence vraisemblable d'une partie des renseignements demandés, les autorités compétentes devraient se concerter et l'État requis peut demander à l'État requérant de clarifier la pertinence vraisemblable à la lumière de ces faits. ».

La première phrase du paragraphe 2 de l'article 3 de la loi du 25 novembre 2014 précitée est partant modifiée afin de l'aligner avec le paragraphe 1^{er} et de clarifier que le complément d'information est demandé non seulement en cas d'irrégularité formelle de la demande, mais également lorsque la pertinence vraisemblable des renseignements demandés n'est pas claire.

Le Conseil d'État soulève une septième opposition formelle quant au caractère incohérent résultant d'une lecture combinée entre l'article 3, paragraphe 3 et la première phrase de l'article 6, para-

graphe 2. En effet, à défaut d'effet de la notification prévue par l'article 3 à l'égard des « tiers concernés », le point de départ du délai d'un mois est impossible à déterminer en ce qui concerne ces mêmes « tiers concernés ».

La dernière phrase de l'article 3, paragraphe 3 est modifiée afin de s'assurer que le délai de recours commence à courir non seulement à l'égard de toute personne visée par la demande, mais également à l'égard de tout tiers concerné. La notification de la décision au détenteur des renseignements demandés vaut désormais également notification à tout tiers concerné.

2. Amendement concernant l'article 2 :

L'article 2 du projet de loi est remplacé par la disposition suivante:

« **Art. 2.** L'article 4, paragraphe 1^{er} de la même loi est modifié comme :

« (1) Si l'autorité compétente de l'État requérant exige que la personne visée par la demande d'échange de renseignements n'en soit pas informée, l'administration fiscale compétente interdit au détenteur des renseignements ainsi qu'à ses dirigeants et employés de révéler à la personne visée ou à des personnes tierces l'existence et le contenu de la décision d'injonction. ».

Motivation de l'amendement 2:

Le Conseil d'État soulève une troisième opposition formelle qui vise une imprécision terminologique dans la mesure où il n'est pas clair qui est la personne visée par la décision d'injonction. Selon le Conseil d'État, « l'incertitude vient du fait que le législateur de 2014 avait pris soin de distinguer le « détenteur des renseignements » (Article 3, paragraphes 3 et 4), le « contribuable concerné » (Article 4, paragraphe 1^{er}) et les « personnes tierces » (ibid.), distinction qui n'est pas maintenue au paragraphe 1^{er} de l'article 6 en projet, qui ouvre le recours à « toute personne visée par ladite décision » ». Le Conseil d'État est d'avis qu'« il n'est par ailleurs pas clair quels sont les critères à mettre en oeuvre pour déterminer si un tiers est « concerné » par la décision (autres que ceux qui conditionnent la recevabilité de tout recours devant le juge administratif, qu'il serait superfétatoire d'évoquer à nouveau dans ce texte de loi en projet ».

À l'article 4, paragraphe 1^{er} de la loi précitée du 25 novembre 2014, le terme « contribuable concerné » est remplacé par celui de « personne visée » afin de l'aligner avec les dispositions de l'article 3, paragraphe 3 et de l'article 6, paragraphe 1^{er}. Le terme « personne tierce » est maintenu alors qu'il ne coïncide pas nécessairement avec le terme « tiers concerné » mentionné à l'article 3, paragraphe 3 et à l'article 6, paragraphe 1^{er}. Le terme « tiers concerné » englobe la notion d'« intérêt légitime personnel » dont le tiers peut justifier afin d'introduire un recours sur base de l'article 6 de la loi précitée du 25 novembre 2014. Cette terminologie correspond à celle retenue par l'ancienne loi abrogée du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, suite à l'avis de la Cour administrative du 29 octobre 2009 relatif au projet de loi n° 6072. Le tiers concerné est une personne qui n'est pas nécessairement visée par la décision d'injonction, donc qui n'est pas une personne faisant l'objet de la procédure fiscale en cause, mais qui justifie néanmoins d'un intérêt personnel, légitime, direct et actuel pour introduire un recours en annulation contre la décision d'injonction.

3. Amendement concernant le nouvel article 3 :

Il est inséré un nouvel article 3, libellé comme suit :

« **Art. 3.** L'article 6 de la même loi est remplacé comme suit:

« **Art. 6.** (1) Contre la décision d'injonction visée à l'article 3, paragraphe 3, un recours en annulation est ouvert devant le tribunal administratif à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Par dérogation à l'article 3, paragraphe 4, le tribunal a accès à la demande d'échange de renseignements ainsi que, le cas échéant, aux demandes de complément d'information et aux compléments d'information délivrés par l'État requérant. Les éléments y contenus et relatifs à l'identité du contribuable concerné et à la finalité fiscale des renseignements demandés sont séparément énoncés dans le mémoire en réponse à déposer par la partie étatique. Pour préserver les droits de la défense du requérant, le tribunal peut ordonner que la substance des informations contenues dans la demande d'échange de renseignements ainsi que, le cas échéant, dans les compléments d'information délivrés par l'État requérant lui soit communiquée, pour autant que ces informations soient pertinentes aux fins de l'examen du recours et en veillant

à ce que cette communication se fasse d'une manière qui tient compte de la confidentialité nécessaire.

Contre la décision visée à l'article 5, un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif au détenteur des renseignements.

(2) Le recours contre la décision d'injonction visée à l'article 3, paragraphe 3 et la décision visée à l'article 5 doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés. Le recours a un effet suspensif. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête introductive d'instance. Le mémoire en réponse doit être fourni dans un délai d'un mois à dater de la signification de la requête introductive. Le dépôt de la requête ou du mémoire au greffe du tribunal vaut signification à l'État ou par l'État. Toutefois, dans l'intérêt de l'instruction de l'affaire, le président de la chambre appelée à connaître de l'affaire peut ordonner d'office la production de mémoires supplémentaires dans le délai d'un mois. Le tribunal administratif statue dans le mois à dater de la signification du mémoire en réponse ou du dernier mémoire supplémentaire. À défaut de signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires dans les délais prévus, il statue dans le mois de l'expiration du délai d'un mois pour la signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires.

Les décisions du tribunal administratif peuvent être frappées d'appel devant la Cour administrative. L'appel doit être interjeté dans le délai de 15 jours à partir de la notification du jugement par les soins du greffe. Il est sursis à l'exécution des jugements pendant le délai et l'instance d'appel. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête d'appel introductive. Le mémoire en réponse doit être fourni dans un délai d'un mois à dater de la signification de la requête d'appel. Le dépôt de la requête ou du mémoire au greffe de la Cour vaut signification à l'État ou par l'État. Toutefois, dans l'intérêt de l'instruction de l'affaire, le magistrat président la juridiction d'appel peut ordonner d'office la production de mémoires supplémentaires dans le délai d'un mois. La Cour administrative statue dans le mois à dater de la signification du mémoire en réponse ou du dernier mémoire supplémentaire. À défaut de signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires dans les délais prévus, il statue dans le mois de l'expiration du délai d'un mois pour la signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires. ».

Motivation de l'amendement 3 :

Le Conseil d'État observe que l'alinéa 1^{er} du paragraphe 1^{er} du nouvel article 6 qu'il est proposé d'insérer dans la loi précitée du 25 novembre 2014 prévoit que le recours en annulation est ouvert contre « *la décision visée à l'article 3* ». Il estime que l'article 3 ainsi visé est composé de cinq paragraphes, au fil desquels il est fait mention de quatre actes de l'administration susceptibles d'être qualifiés de décision. La formulation proposée est susceptible de causer une hésitation sur le point de savoir laquelle des décisions administratives dont il est question à l'article 3 est celle qui peut faire l'objet du recours en annulation qu'il institue.

Il convient de reprendre la proposition de modification du Conseil d'État et de viser spécifiquement « (...) *la décision d'injonction visée à l'article 3, paragraphe 3* (...) » à la première phrase du paragraphe 1^{er} et du paragraphe 2 de l'article 6.

La quatrième opposition formelle du Conseil d'État consiste en ce que le projet de loi n'indique pas clairement si l'accès du juge « *à la demande d'échange de renseignements* » inclut un accès à une éventuelle demande de « *complément d'information* » de l'administration luxembourgeoise sur le fondement du paragraphe 2 de l'article 3 de la loi précitée du 25 novembre 2014 et aux compléments d'information éventuellement reçus à la suite.

Le Conseil d'État demande encore, sous peine d'opposition formelle (cinquième opposition) pour non-respect de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, l'omission de la précision que le juge administratif a accès à la demande de renseignements uniquement « *afin d'exclure l'absence manifeste de pertinence vraisemblable des renseignements demandés* ».

Il convient de reprendre la proposition de modification du Conseil d'État et de remplacer la deuxième phrase de l'article 6, paragraphe 1^{er} comme suit « *Par dérogation à l'article 3, paragraphe 4, le tribunal*

a accès à la demande d'échange de renseignements ainsi que, le cas échéant, aux demandes de complément d'information et aux compléments d'information délivrés par l'État requérant. ».

Le Conseil d'État est d'avis que les auteurs ont omis de décrire le mécanisme de « communication » à mettre en oeuvre, et notamment de clarifier si les « éléments » à communiquer sont les documents comme tels ou les informations y contenues et s'oppose formellement au texte. Il y a lieu de reprendre la proposition du Conseil d'État en donnant à la troisième phrase de l'alinéa 1^{er} du paragraphe 1^{er} de l'article 6 une teneur étroitement inspirée de l'alinéa 2 de l'article 18 de la loi du 18 décembre 2015 relative à la protection internationale et à la protection temporaire : « *Pour préserver les droits de la défense du requérant, le tribunal peut ordonner que la substance des informations contenues dans la demande d'échange de renseignements ainsi que, le cas échéant, dans les compléments d'information délivrés par l'État requérant lui soit communiquée, pour autant que ces informations soient pertinentes aux fins de l'examen du recours et en veillant à ce que cette communication se fasse d'une manière qui tient compte de la confidentialité nécessaire. ».*

Il convient de reprendre la proposition de modification du Conseil d'État.

Quant au point de départ des différents délais de procédure, le Conseil d'État constate que ceux-ci doivent courir « *à partir du dépôt de la requête/du mémoire* » en première instance et « *à dater de la signification de la requête d'appel/du mémoire en réponse* » en instance d'appel, sans que cette différence de régime soit expliquée. Il n'est pas clair si les auteurs du texte entendent déroger à la règle de droit commun selon laquelle le dépôt d'une requête ou d'un mémoire auprès de la juridiction vaut signification à l'État ou exiger une signification par voie d'huissier des mémoires devant la Cour administrative, là où le droit commun admet un dépôt au greffe et une notification entre avocats. Le Conseil d'État demande donc aux auteurs de faire courir l'ensemble des délais : « *(...) à partir de la signification, ou du dépôt au greffe lorsque celui-ci vaut signification. ».*

Il convient de préciser à l'article 6, paragraphe 2 de la loi précitée du 25 novembre 2014 que le dépôt d'une requête ou d'un mémoire au greffe vaut signification à l'État ou par l'État.

Le Conseil d'État donne encore à considérer que le délai dans lequel les juridictions doivent statuer pourrait ne jamais commencer à courir si la partie défenderesse à l'instance ne dépose pas de mémoire. Cette difficulté avait déjà été relevée par la Cour administrative et par le Conseil d'État lors de l'examen du projet de loi n° 6072 et avait conduit le législateur à compléter l'article 6 de la loi du 31 mars 2010 par la formule « *(...) ou de l'expiration du délai pour le dépôt du mémoire en réponse* ».

Il convient dès lors de préciser que le tribunal administratif et la Cour administrative statuent dans le mois à dater de la signification du mémoire en réponse ou du dernier mémoire supplémentaire et qu'à défaut de signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires dans les délais prévus, ils statuent dans le mois de l'expiration du délai d'un mois pour la signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires.

*

TEXTES COORDONNES

1) PROJET DE LOI

portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale

Art. 1^{er}. L'article 3 de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale est modifié comme :

1° Le paragraphe 1^{er} est complété comme suit :

« L'administration fiscale compétente s'assure que les renseignements demandés ne sont pas dépourvus de toute pertinence vraisemblable eu égard à l'identité du contribuable concerné et à celle du détenteur des renseignements ainsi qu'aux besoins de la procédure fiscale en cause. » ;

2° La première phrase du paragraphe 2 est modifiée comme suit :

« (2) Si la demande d'échange de renseignements ne remplit pas les conditions prévues au paragraphe 1^{er}, un complément d'information est demandé à l'autorité compétente de l'État requérant. » ;

3° La dernière phrase du paragraphe 3 est modifiée comme suit :

« La notification de la décision au détenteur des renseignements demandés vaut notification à toute autre personne y visée ainsi qu'à tout tiers concerné. ».

Art. 2. L'article 4 de la même loi est modifié comme suit:

« (1) Si l'autorité compétente de l'État requérant exige que la personne visée par la demande d'échange de renseignements n'en soit pas informée, l'administration fiscale compétente interdit au détenteur des renseignements ainsi qu'à ses dirigeants et employés de révéler à la personne visée ou à des personnes tierces l'existence et le contenu de la décision d'injonction. ».

Art. 3. L'article 6 de la même loi est remplacé comme suit:

« Art. 6. (1) Contre la décision d'injonction visée à l'article 3, paragraphe 3, un recours en annulation est ouvert devant le tribunal administratif à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Par dérogation à l'article 3, paragraphe 4, le tribunal a accès à la demande d'échange de renseignements ainsi que, le cas échéant, aux demandes de complément d'information et aux compléments d'information délivrés par l'État requérant. Les éléments y contenus et relatifs à l'identité du contribuable concerné et à la finalité fiscale des renseignements demandés sont séparément énoncés dans le mémoire en réponse à déposer par la partie étatique. Pour préserver les droits de la défense du requérant, le tribunal peut ordonner que la substance des informations contenues dans la demande d'échange de renseignements ainsi que, le cas échéant, dans les compléments d'information délivrés par l'État requérant lui soit communiquée, pour autant que ces informations soient pertinentes aux fins de l'examen du recours et en veillant à ce que cette communication se fasse d'une manière qui tient compte de la confidentialité nécessaire.

Contre la décision visée à l'article 5, un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif au détenteur des renseignements.

(2) Le recours contre la décision d'injonction visée à l'article 3, paragraphe 3 et la décision visée à l'article 5 doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés. Le recours a un effet suspensif. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête introductive d'instance. Le mémoire en réponse doit être fourni dans un délai d'un mois à dater de la signification de la requête introductive. Le dépôt de la requête ou du mémoire au greffe du tribunal vaut signification à l'État ou par l'État. Toutefois, dans l'intérêt de l'instruction de l'affaire, le président de la chambre appelée à connaître de l'affaire peut ordonner d'office la production de mémoires supplémentaires dans le délai d'un mois. Le tribunal administratif

statue dans le mois à dater de la signification du mémoire en réponse ou du dernier mémoire supplémentaire. À défaut de signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires dans les délais prévus, il statue dans le mois de l'expiration du délai d'un mois pour la signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires.

Les décisions du tribunal administratif peuvent être frappées d'appel devant la Cour administrative. L'appel doit être interjeté dans le délai de 15 jours à partir de la notification du jugement par les soins du greffe. Il est sursis à l'exécution des jugements pendant le délai et l'instance d'appel. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête d'appel introductive. Le mémoire en réponse doit être fourni dans un délai d'un mois à dater de la signification de la requête d'appel. Le dépôt de la requête ou du mémoire au greffe de la Cour vaut signification à l'État ou par l'État. Toutefois, dans l'intérêt de l'instruction de l'affaire, le magistrat présidant la juridiction d'appel peut ordonner d'office la production de mémoires supplémentaires dans le délai d'un mois. La Cour administrative statue dans le mois à dater de la signification du mémoire en réponse ou du dernier mémoire supplémentaire. À défaut de signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires dans les délais prévus, il statue dans le mois de l'expiration du délai d'un mois pour la signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires. ».

*

2) LOI DU 25 NOVEMBRE 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale

Art. 1^{er}. (1) La présente loi est applicable à partir de son entrée en vigueur aux demandes d'échange de renseignements formulées en matière fiscale et émanant de l'autorité compétente d'un État requérant en vertu:

1. d'une convention bilatérale tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune ;
 2. d'un accord bilatéral sur l'échange de renseignements en matière fiscale ;
 3. de la loi du 21 juillet 2012 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures dans l'Union européenne ;
 4. de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal ;
 5. de la loi du 26 mai 2014 portant approbation de la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et de son protocole d'amendement, signés à Paris, le 29 mai 2013 et portant modification de la loi générale des impôts ;
- et désignés ci-après par « les Conventions et lois ».

(2) Les renseignements qui sont demandés pour l'application de l'échange de renseignements tel que prévu par les Conventions et lois, relèvent, selon la nature des impôts, droits et taxes, de la compétence respective de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement et des domaines et de l'Administration des douanes et accises. Cette compétence est déterminée sur base des dispositions légales et réglementaires en vigueur.

(3) En l'absence de compétence de l'une des administrations en vertu du paragraphe 2, les renseignements demandés relèvent de la compétence de l'Administration des contributions directes.

Art. 2. (1) Les administrations fiscales sont autorisées à requérir les renseignements de toute nature qui sont demandés pour l'application de l'échange de renseignements tel que prévu par les Conventions et lois auprès du détenteur de ces renseignements.

(2) Le détenteur des renseignements est obligé de fournir les renseignements demandés, en totalité, de manière précise, sans altération, endéans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision

portant injonction de fournir les renseignements demandés. Cette obligation comprend la transmission des pièces sans altération sur lesquelles les renseignements sont fondés.

(3) Les renseignements demandés peuvent se rapporter à une ou plusieurs années antérieures à l'entrée en vigueur des Conventions et lois si l'État requérant établit que les renseignements demandés sont vraisemblablement pertinents pour déterminer le revenu imposable au titre d'une année d'imposition postérieure à l'entrée en vigueur des Conventions et lois.

Art. 3. (1) L'administration fiscale compétente vérifie la régularité formelle de la demande d'échange de renseignements. La demande d'échange de renseignements est régulière en la forme si elle contient l'indication de la base juridique et de l'autorité compétente dont émane la demande ainsi que les autres indications prévues par les Conventions et lois. L'administration fiscale compétente s'assure que les renseignements demandés ne sont pas dépourvus de toute pertinence vraisemblable eu égard à l'identité du contribuable concerné et à celle du détenteur des renseignements ainsi qu'aux besoins de la procédure fiscale en cause.

(2) Si la demande d'échange de renseignements ~~ne contient pas les indications~~ ne remplit pas les conditions prévues au paragraphe 1^{er}, un complément d'information est demandé à l'autorité compétente de l'État requérant.

L'administration fiscale compétente est tenue d'exécuter la demande d'échange de renseignements lorsque celle-ci est complète ou a été complétée.

(3) Si l'administration fiscale compétente ne détient pas les renseignements demandés, le directeur de l'administration fiscale compétente ou son délégué notifie par lettre recommandée adressée au détenteur des renseignements sa décision portant injonction de fournir les renseignements demandés. La notification de la décision au détenteur des renseignements demandés vaut notification à toute autre personne y visée ainsi qu'à tout tiers concerné.

(4) La demande d'échange de renseignements ne peut pas être divulguée. La décision d'injonction ne comporte que les indications qui sont indispensables pour permettre au détenteur des renseignements d'identifier les renseignements demandés.

(5) Outre la procédure d'injonction prévue au paragraphe 3, l'administration fiscale compétente dispose des mêmes pouvoirs d'investigation que ceux mis en oeuvre dans le cadre des procédures d'imposition tendant à la fixation ou au contrôle des impôts, droits et taxes, avec toutes les garanties y prévues.

Art. 4. (1) Si l'autorité compétente de l'État requérant exige que ~~le contribuable concerné~~ la personne visée par la demande d'échange de renseignements n'en soit pas informée, l'administration fiscale compétente interdit au détenteur des renseignements ainsi qu'à ses dirigeants et employés de révéler ~~au contribuable concerné~~ à la personne visée ou à des personnes tierces l'existence et le contenu de la décision d'injonction.

(2) Ceux qui ont contrevenu sciemment à cette interdiction sont punis d'une amende allant de 1.250 à 250.000 euros.

Art. 5. (1) Si les renseignements demandés ne sont pas fournis endéans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision portant injonction de fournir les renseignements demandés, une amende administrative fiscale d'un maximum de 250.000 euros peut être infligée au détenteur des renseignements. Le montant en est fixé par le directeur de l'administration fiscale compétente ou son délégué.

(2) L'amende administrative fiscale se prescrit par cinq ans à partir du 31 décembre de l'année dans laquelle elle est notifiée.

Art. 6. (1) ~~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.~~

(2) Contre les décisions visées à l'article 5, un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif au détenteur des renseignements. Ce recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés. Le recours a un effet suspensif. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête introductive d'instance. Le mémoire en réponse doit être fourni dans un délai d'un mois à dater du dépôt de la requête introductive au greffe du tribunal. Toutefois, dans l'intérêt de l'instruction de l'affaire, le président de la chambre appelée à connaître de l'affaire peut ordonner d'office la production de mémoires supplémentaires dans le délai qu'il détermine. Le tribunal administratif statue dans le mois à dater du dépôt du mémoire en réponse ou de l'expiration du délai pour le dépôt de mémoires supplémentaires.

Les décisions du tribunal administratif peuvent être frappées d'appel devant la Cour administrative. L'appel doit être interjeté dans le délai de 15 jours à partir de la notification du jugement par les soins du greffe. Il est sursis à l'exécution des jugements pendant le délai et l'instance d'appel. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête d'appel introductive. Le mémoire en réponse doit être fourni dans un délai d'un mois à dater de la signification de la requête d'appel. Toutefois, dans l'intérêt de l'instruction de l'affaire, le magistrat présidant la juridiction d'appel peut ordonner d'office la production de mémoires supplémentaires dans le délai qu'il détermine. La Cour administrative statue dans le mois à dater de la signification du mémoire de réponse, sinon dans le mois de l'expiration du délai pour le dépôt de ce mémoire.

Art. 6. (1) Contre, la décision d'injonction visée à l'article 3, paragraphe 3, un recours en annulation est ouvert devant le tribunal administratif à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Par dérogation à l'article 3, paragraphe 4, le tribunal a accès à la demande d'échange de renseignements ainsi que, le cas échéant, aux demandes de complément d'information et aux compléments d'information délivrés par l'État requérant. Les éléments y contenus et relatifs à l'identité du contribuable concerné et à la finalité fiscale des renseignements demandés sont séparément énoncés dans le mémoire en réponse à déposer par la partie étatique. Pour préserver les droits de la défense du requérant, le tribunal peut ordonner que la substance des informations contenues dans la demande d'échange de renseignements ainsi que, le cas échéant, dans les compléments d'information délivrés par l'État requérant lui soit communiquée, pour autant que ces informations soient pertinentes aux fins de l'examen du recours et en veillant à ce que cette communication se fasse d'une manière qui tient compte de la confidentialité nécessaire.

Contre la décision visée à l'article 5, un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif au détenteur des renseignements.

(2) Le recours contre la décision d'injonction visée à l'article 3, paragraphe 3 et la décision visée à l'article 5 doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés. Le recours a un effet suspensif. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête introductive d'instance. Le mémoire en réponse doit être fourni dans un délai d'un mois à dater de la signification de la requête introductive. Le dépôt de la requête ou du mémoire au greffe du tribunal vaut signification à l'État ou par l'État. Toutefois, dans l'intérêt de l'instruction de l'affaire, le président de la chambre appelée à connaître de l'affaire peut ordonner d'office la production de mémoires supplémentaires dans le délai d'un mois. Le tribunal administratif statue dans le mois à dater de la signification du mémoire en réponse ou du dernier mémoire supplémentaire. À défaut de signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires dans les délais prévus, il statue dans le mois de l'expiration du délai d'un mois pour la signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires.

Les décisions du tribunal administratif peuvent être frappées d'appel devant la Cour administrative. L'appel doit être interjeté dans le délai de 15 jours à partir de la notification du jugement par les soins du greffe. Il est sursis à l'exécution des jugements pendant le délai et l'instance d'appel. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la

requête d'appel introductive. Le mémoire en réponse doit être fourni dans un délai d'un mois à dater de la signification de la requête d'appel. Le dépôt de la requête ou du mémoire au greffe de la Cour vaut signification à l'État ou par l'État. Toutefois, dans l'intérêt de l'instruction de l'affaire, le magistrat président la juridiction d'appel peut ordonner d'office la production de mémoires supplémentaires dans le délai d'un mois. La Cour administrative statue dans le mois à dater de la signification du mémoire en réponse ou du dernier mémoire supplémentaire. À défaut de signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires dans les délais prévus, il statue dans le mois de l'expiration du délai d'un mois pour la signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires.

Art. 7. Les articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande sont abrogés.

Art. 8. Les articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande continuent à s'appliquer aux demandes d'échange de renseignements dont les administrations fiscales sont saisies avant l'entrée en vigueur de la présente loi.

Art. 9. La référence à la présente loi se fait sous une forme abrégée en recourant à l'intitulé suivant: « loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale ».

Impression: CTIE – Division Imprimés et Fournitures de bureau

7223/07

N° 7223⁷

CHAMBRE DES DEPUTES

Session ordinaire 2018-2019

PROJET DE LOI

**portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant
la procédure applicable à l'échange de renseignements sur
demande en matière fiscale**

* * *

AVIS COMPLEMENTAIRE DU CONSEIL D'ETAT

(22.1.2019)

Par dépêche du 3 décembre 2018, le Premier ministre, ministre d'État, a soumis à l'avis du Conseil d'État trois amendements gouvernementaux au projet de loi sous examen, élaborés par le ministre des Finances.

Étaient joints un commentaire pour chacun des amendements, ainsi qu'un texte coordonné du projet de loi sous avis intégrant les amendements gouvernementaux et un texte coordonné de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale et modifiant la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, intégrant les modifications résultant du projet amendé.

Selon la lettre de saisine, les avis des chambres professionnelles ont été demandés. Toutefois, aucun avis desdites chambres n'est parvenu au Conseil d'État à la date d'adoption du présent avis.

Le Conseil d'État voudrait rappeler qu'il demande depuis le premier examen du dispositif en projet, effectué à l'époque dans le cadre du projet de loi budgétaire pour l'année 2018, que les auteurs du projet de loi consultent les juridictions administratives.

*

EXAMEN DES AMENDEMENTS*Amendement 1 concernant l'article 1^{er}*

Le Conseil d'État avait, dans son avis du 26 juin 2018, émis deux oppositions formelles à l'endroit de l'article 1^{er} en projet, qui vise à modifier l'article 3 de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale.

1° Amendement visant à modifier le paragraphe 1^{er} de l'article 3 de la loi précitée du 25 novembre 2014

Dans son avis du 26 juin 2018, le Conseil d'État avait soulevé qu'en exigeant que l'administration fiscale luxembourgeoise apprécie systématiquement la « pertinence vraisemblable » de la demande dont elle est saisie par rapport à une enquête fiscale, alors que de telles demandes peuvent intervenir dans des circonstances où l'autorité fiscale étrangère poursuit non pas une enquête fiscale, mais, par exemple, simplement le recouvrement de l'impôt, le texte en projet risquait d'être trop restrictif. Il avait donc demandé aux auteurs du texte de clarifier « que la pertinence vraisemblable des renseignements demandés est à apprécier, pour chaque demande, au regard de son objet et de sa finalité ».

Afin de répondre aux critiques du Conseil d'État, les auteurs des amendements proposent de remplacer, à l'article 3, paragraphe 1^{er}, de la loi précitée du 25 novembre 2014, les termes « l'enquête fiscale » par ceux de « la procédure fiscale ». D'après le commentaire de l'amendement, cette formu-

lation doit permettre de « faire référence non seulement à l'enquête fiscale en cause, mais également à une éventuelle procédure de recouvrement ».

Le Conseil d'État est donc en mesure de lever cette opposition formelle.

2° Amendement visant à modifier le paragraphe 2 de l'article 3 de la loi précitée du 25 novembre 2014

La deuxième opposition formelle émise à l'endroit de l'article 1^{er} en projet concernait l'insécurité juridique découlant de la juxtaposition des paragraphes 1^{er} et 2 de l'article 3 de la loi précitée du 25 novembre 2014. Dans son avis initial, le Conseil d'État avait demandé aux auteurs de modifier le paragraphe 2 de l'article 3 précité.

La modification proposée par les auteurs au point 2° de l'amendement 1^{er} permet au Conseil d'État de lever également cette opposition formelle.

3° Amendement visant à modifier le paragraphe 3 de l'article 3 de la loi précitée du 25 novembre 2014

L'amendement sous examen répond à une opposition formelle du Conseil d'État à l'encontre de l'article 2 du projet de loi, qui découlait d'une incohérence, source d'insécurité juridique, entre la première phrase du paragraphe 2 nouveau qu'il était proposé d'insérer à l'article 6 et le paragraphe 3 de l'article 3 de la loi précitée du 25 novembre 2014.

Cette incohérence avait pour effet qu'il allait être, pour le Conseil d'État, impossible de déterminer le point de départ du délai de recours en ce qui concerne les « tiers concernés ».

L'amendement prévoit que la notification au détenteur des renseignements demandés vaut notification, non seulement à l'encontre de toute autre personne visée dans la demande de renseignements, mais aussi à l'encontre de « tout tiers concerné ».

Le dispositif proposé répond à l'opposition formelle du Conseil d'État formulée dans son avis du 26 juin 2018 à l'encontre de l'article 2 du projet de loi, puisque le délai dont disposent les « tiers concernés » peut désormais être calculé.

Cependant, le Conseil d'État doit s'opposer formellement à ce dispositif au motif qu'il n'offre pas les garanties d'un recours effectif au sens de l'article 13 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales¹. Il ne se conçoit en effet pas de faire dépendre le délai du recours dont disposent les « tiers concernés » d'un événement (la notification au détenteur de l'information), étant donné qu'il n'est pas garanti que le détenteur des informations informera les « tiers concernés ». En sera-t-il d'ailleurs capable ? Quelle sera sa responsabilité s'il omet d'informer un tiers concerné ? Le projet de loi prévoit même qu'il peut être interdit au détenteur de l'information de révéler le contenu de l'injonction (article 4, paragraphe 1^{er}, tel qu'amendé).

Le Conseil d'État trouve incohérent que les auteurs du projet, d'une main, instaurent la possibilité, pour « tout tiers concerné », d'exercer un recours en annulation contre la décision d'injonction (article 6, paragraphe 1^{er}, tel qu'amendé) pour aussitôt, de l'autre main, anéantir les possibilités réelles des tiers d'exercer effectivement le recours en faisant courir le délai du recours à leur insu.

Au vu de la difficulté qu'il y a à organiser le recours des « tiers intéressés » d'une manière qui reste compatible avec la célérité qui est de mise en matière d'échange de renseignements, le Conseil d'État en est à se demander s'il ne serait pas plus judicieux que le législateur s'en tienne strictement à ce qui est requis par l'arrêt *Berlioz*, à savoir organiser un recours effectif au profit du détenteur de l'information².

Le Conseil d'État reviendra sur cette question à l'endroit de l'amendement 2. L'amendement visant à modifier le paragraphe 3 de l'article 3 de la loi précitée du 25 novembre 2014 deviendra superflu si, conformément à la proposition du Conseil d'État, le législateur se borne à encadrer, à l'article 6 de la loi précitée du 25 novembre 2014, les recours du détenteur de l'information.

¹ CEDH, *Ravon et autres c. France* n° 18497/03 ; CEDH, *Kemp et autres c. Luxembourg*, n° 17140/05.

² CJUE, arrêt du 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund SA / contre Directeur de l'administration des contributions directes*, aff. C-682/15, ECLI:EU:C:2017:373, points 57 et 58.

Amendement 2 concernant l'article 2 (nouveau)

L'amendement 2 propose de modifier la teneur de l'article 2 du projet de loi sous examen pour y insérer une disposition amendant l'article 4, paragraphe 1^{er}, de la loi précitée du 25 novembre 2014, qui ne devait pas être modifié dans le projet de loi initial.

La modification proposée de l'article 4, paragraphe 1^{er}, de la loi précitée du 25 novembre 2014 vise à répondre à l'opposition formelle du Conseil d'État formulée à l'encontre de l'article 2 du projet de loi initial, devenu l'article 3 du projet de loi à la suite des amendements sous examen, en raison de son imprécision terminologique, source d'insécurité juridique, au regard de la terminologie utilisée dans d'autres dispositions de la loi, dont l'article 4.

Afin de remédier à cette critique, les auteurs de l'amendement proposent de remplacer, à l'article 4 de la loi précitée du 25 novembre 2014, les termes « contribuable concerné » par la demande de renseignement par ceux de « personne visée ».

Le Conseil d'État se doit de signaler aux auteurs du texte que, loin d'« aligner » la terminologie de l'article 4 sur celle de l'article 6, les deux formulations restent très différentes. L'article 4, tel qu'il est proposé de le modifier, se réfère en effet à « la personne visée par la demande d'échange de renseignements » (c'est-à-dire le contribuable concerné), tandis que l'article 6 instaure un recours au profit de « toute personne visée par ladite décision » (soit – « ladite décision » étant la décision d'injonction – certainement le détenteur de l'information, mais aussi toute autre personne qui y est nommément « visée »)³.

L'amendement ne répond donc nullement à la critique originaire du Conseil d'État, « qu'il n'est pas clair qui est la « personne visée » par la décision d'injonction ». L'on ne sait en effet pas avec la certitude, qui est de mise dès lors qu'il s'agit d'organiser un recours juridictionnel, si le « contribuable concerné » peut exercer le recours en tant que « personne visée par » la décision d'injonction ou s'il doit se rabattre sur sa qualité de « tiers concerné ». La distinction opérée dans la loi précitée du 25 novembre 2014 entre le « détenteur des renseignements » (article 3, paragraphes 3 et 4), le « contribuable concerné » (article 4, paragraphe 1^{er}) et les « personnes tierces » (*ibid.*) est *a priori* beaucoup plus claire et le Conseil d'État ne comprend pas pourquoi les auteurs du projet veulent s'en écarter.

Les difficultés rédactionnelles soulevées (de même que celles concernant l'amendement 2) semblent toutes découler du choix, opéré par les auteurs du projet de loi, de régler les voies de recours contre la décision d'injonction non seulement en ce qui concerne le détenteur de l'information, destinataire de la décision d'injonction, mais également pour d'autres « personne(s) visée(s) par ladite décision » et même pour « tout tiers concerné ».

Or, l'arrêt *Berlioz* ne se prononce pas sur les recours du contribuable ou d'autres personnes concernées⁴. Comme le Conseil d'État l'avait déjà relevé dans son avis du 26 juin 2018, l'arrêt *Berlioz* concernait spécifiquement le cas d'un détenteur d'informations qui, dans le cadre du recours exercé contre une sanction administrative, contestait la validité de l'injonction qui lui avait été adressée, et la Cour ne s'est pas prononcée au-delà de ce qui était nécessaire pour répondre aux questions dont elle était saisie.

Afin de pouvoir lever l'opposition formelle qu'il avait formulée et qu'il se voit obligé de maintenir, le Conseil d'État voudrait suggérer aux auteurs d'encadrer, au paragraphe 1^{er} de l'article 6, uniquement le recours du destinataire de la décision d'injonction, c'est-à-dire le détenteur de l'information.

Amendement 3 concernant l'article 2 initial (3 nouveau)

L'article 6 nouveau qu'il est proposé d'insérer dans la loi précitée du 25 novembre 2014 organise un recours en annulation contre les décisions d'injonction prises sur le fondement de l'article 3, para-

3 Alors qu'aux articles 3 et 4 de la loi précitée du 25 novembre 2014, tel qu'il est proposé de les modifier, le législateur utilise des déterminants définis (la personne visée, du contribuable concerné, etc.), il emploie un déterminant indéfini, plus précisément un déterminant distributif à la première phrase du paragraphe 1^{er} de l'article 6 (« toute personne visée »). Cette construction donne à penser qu'une pluralité de personnes peut exercer le recours à ce titre, sans qu'il soit cependant clair de qui il s'agit.

4 CJUE, arrêt du 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund SA / contre Directeur de l'administration des contributions directes*, aff. C-682/15, ECLI:EU:C:2017:373, points 57 et 58.

graphe 3, de la même loi, et un recours en pleine juridiction contre les décisions imposant une amende administrative sur le fondement de l'article 5 de la même loi⁵.

La nouvelle rédaction de l'article 6 remédie aux déficiences qui avaient conduit le Conseil d'État à formuler une série d'oppositions formelles. Celles-ci peuvent dès lors être levées.

*

OBSERVATIONS D'ORDRE LEGISTIQUE

Amendement 1

La phrase liminaire de l'article 1^{er}, dans sa teneur amendée, est à reformuler comme suit :

« **Art. 1^{er}.** L'article 3 de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale est modifié comme suit : ».

Il y a lieu d'indiquer avec précision et de manière correcte les textes auxquels il est renvoyé, en commençant par l'article et ensuite, dans l'ordre, le paragraphe, l'alinéa, le point, la lettre et la phrase visés. Ainsi, il faut écrire à l'article 1^{er}, point 2^o :

« 2^o Le paragraphe 2, première phrase, est modifié comme suit : » et à l'article 1^{er}, point 3^o,
« 3^o Le paragraphe 3, dernière phrase, est modifié comme suit : ».

À la dernière phrase du paragraphe 3 de l'article 3 de la loi précitée du 25 novembre 2014, il y a lieu d'écrire :

« La notification de la décision au détenteur des renseignements [...] »

Amendement 2

La phrase liminaire de l'article 2, dans sa teneur amendée, est à reformuler comme suit :

« **Art. 2.** L'article 4, paragraphe 1^{er}, de la même loi, est modifié comme suit : ».

Amendement 3

Le Conseil d'État rappelle son observation formulée dans son avis du 26 juin 2018, où il avait signalé que l'indication de l'article à remplacer est soulignée, au lieu d'être mise en gras, pour mieux la distinguer des articles de l'acte modificatif. Il y a dès lors lieu d'écrire :

« Art. 6. (1) Contre la décision [...] »

Ainsi délibéré en séance plénière et adopté à l'unanimité des 19 votants, le 22 janvier 2019.

Le Secrétaire général,
Marc BESCH

Le Président,
Georges WIVENES

⁵ La même solution se dégage également, dans le silence de la loi, de la jurisprudence récente du tribunal administratif faisant application des principes dégagés par l'arrêt *Berlioz* de la CJUE et par l'arrêt de la Cour administrative du 26 octobre 2017 (voir : Trib. adm. (3e ch.) 26 juin 2018, n° 39886 ; 26 juin 2018, n° 39888 ; Trib. adm. (2e ch.), 29 nov. 2018, n° 41668 ; 29 nov. 2018, n° 41669 ; 29 nov. 2018, n° 41670).

7223/08

N° 7223⁸

CHAMBRE DES DEPUTES

Session ordinaire 2018-2019

PROJET DE LOI

**portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant
la procédure applicable à l'échange de renseignements sur
demande en matière fiscale**

* * *

SOMMAIRE:

	<i>page</i>
<i>Amendements adoptés par la Commission des Finances et du Budget</i>	
1) Dépêche du Président de la Chambre des Députés au Prési- dent du Conseil d'Etat (29.1.2019).....	1
2) Texte coordonné.....	4

*

**DEPECHE DU PRESIDENT DE LA CHAMBRE DES DEPUTES
AU PRESIDENT DU CONSEIL D'ETAT**

(29.1.2019)

Monsieur le Président,

J'ai l'honneur de vous faire parvenir 3 amendements au projet de loi mentionné sous rubrique que la Commission des Finances et du Budget a adoptés lors de sa réunion du 29 janvier 2019.

Je joins en annexe, à toutes fins utiles, un texte coordonné du projet de loi, qui reprend les amendements parlementaires proposés.

Amendement 1 concernant l'article 1^{er} :

L'article 1^{er} est modifié comme suit :

« **Art. 1^{er}**. L'article 3 de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale est modifié comme suit :

1° Le paragraphe 1^{er} est complété comme suit :

« L'administration fiscale compétente s'assure que les renseignements demandés ne sont pas dépourvus de toute pertinence vraisemblable eu égard à l'identité ~~du contribuable concerné~~ **de la personne visée par la demande d'échange de renseignements** et à celle du détenteur des renseignements ainsi qu'aux besoins de la procédure fiscale en cause. » ;

2° Le paragraphe 2, première phrase, est modifié comme suit :

« (2) Si la demande d'échange de renseignements ne remplit pas les conditions prévues au paragraphe 1^{er}, un complément d'information est demandé à l'autorité compétente de l'État requérant. » ;

3° ~~La dernière phrase du paragraphe 3 est modifiée comme suit :~~

~~« La notification de la décision au détenteur des renseignements demandés vaut notification à toute autre personne y visée ainsi qu'à tout tiers concerné. »~~

La dernière phrase du paragraphe 3 est supprimée. ».

Motivation de l'amendement

Modification du point 1° de l'article 1^{er} :

Au point 1° les termes « du contribuable concerné » sont remplacés par les termes « de la personne visée par la demande d'échange de renseignements » afin d'adapter les termes suite à la modification des articles 4 et 6.

Modification du point 3° de l'article 1^{er} :

La modification du point 3° de l'article 1^{er} répond à l'opposition formelle du Conseil d'État à l'égard de l'amendement gouvernemental qui prévoyait que la notification au détenteur des renseignements demandés vaut notification, non seulement à l'encontre de toute autre personne visée dans la demande de renseignements, mais aussi à l'encontre de « tout tiers concerné ».

Le Conseil d'État s'est opposé formellement à ce dispositif au motif qu'il n'offre pas les garanties d'un recours effectif au sens de l'article 13 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

Au vu de la difficulté qu'il y a à organiser le recours des « tiers intéressés » d'une manière qui reste compatible avec la célérité qui est de mise en matière d'échange de renseignements, le Conseil d'État s'est demandé s'il ne serait pas plus judicieux que le législateur s'en tienne strictement à ce qui est requis par l'arrêt Berlioz, à savoir organiser un recours effectif au profit du détenteur de l'information.

Comme la Commission des Finances et du Budget décide de suivre la recommandation du Conseil d'État en modifiant l'article 3 du projet de loi (voir amendement 3), la dernière phrase du paragraphe 3 de l'article 3 de la loi du 25 novembre 2014 devient superflue et peut être supprimée.

Amendement 2 concernant l'article 2:

L'article 2 est modifié comme suit :

« **Art. 2.** L'article 4, paragraphe 1^{er}, de la même loi est modifié comme suit:

« (1) Si l'autorité compétente de l'État requérant exige que la personne visée par la demande d'échange de renseignements n'en soit pas informée, l'administration fiscale compétente interdit au détenteur des renseignements ainsi qu'à ses dirigeants et employés de révéler à la personne visée par la demande d'échange de renseignements ou à des personnes tierces l'existence et le contenu de la décision d'injonction. ». ».

Motivation de l'amendement

Le présent amendement vise à répondre à l'opposition formelle du Conseil d'État à l'égard de l'amendement gouvernemental qui avait remplacé, à l'article 4 de la loi du 25 novembre 2014, les termes « contribuable concerné » par la demande de renseignement par ceux de « personne visée ».

La Commission des Finances et du Budget a décidé d'harmoniser les termes et de reprendre le terme « personne visée par la demande de renseignements » qu'elle a également utilisés aux articles 3 et 6 de la loi du 25 novembre 2014.

Amendement 3 concernant l'article 3:

L'article 3 est modifié comme suit :

« **Art. 3.** L'article 6 de la même loi est remplacé comme suit :

« **Art. 6.** (1) Contre la décision d'injonction visée à l'article 3, paragraphe 3, un recours en annulation est ouvert devant le tribunal administratif à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné **au détenteur des renseignements**. Par dérogation à l'article 3, paragraphe 4, le tribunal a accès à la demande d'échange de renseignements ainsi que, le cas échéant, aux demandes de complément d'information et aux compléments d'information délivrés par l'État requérant. Les éléments y contenus et relatifs à l'identité du contribuable concerné de la personne visée par la demande d'échange de renseignements et à la finalité fiscale des renseignements demandés sont séparément énoncés dans le mémoire en réponse à déposer par la partie étatique. Pour préserver les droits de la défense du requérant, le tribunal peut ordonner que la substance des informations contenues dans la demande d'échange de renseignements ainsi que,

le cas échéant, dans les compléments d'information délivrés par l'État requérant lui soit communiquée, pour autant que ces informations soient pertinentes aux fins de l'examen du recours et en veillant à ce que cette communication se fasse d'une manière qui tient compte de la confidentialité nécessaire.

Contre la décision visée à l'article 5, un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif au détenteur des renseignements.

(2) Le recours contre la décision d'injonction visée à l'article 3, paragraphe 3 et la décision visée à l'article 5 doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés. Le recours a un effet suspensif. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête introductive d'instance. Le mémoire en réponse doit être fourni dans un délai d'un mois à dater de la signification de la requête introductive. Le dépôt de la requête ou du mémoire au greffe du tribunal vaut signification à l'État ou par l'État. Toutefois, dans l'intérêt de l'instruction de l'affaire, le président de la chambre appelée à connaître de l'affaire peut ordonner d'office la production de mémoires supplémentaires dans le délai d'un mois. Le tribunal administratif statue dans le mois à dater de la signification du mémoire en réponse ou du dernier mémoire supplémentaire. À défaut de signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires dans les délais prévus, il statue dans le mois de l'expiration du délai d'un mois pour la signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires.

Les décisions du tribunal administratif peuvent être frappées d'appel devant la Cour administrative. L'appel doit être interjeté dans le délai de 15 jours à partir de la notification du jugement par les soins du greffe. Il est sursis à l'exécution des jugements pendant le délai et l'instance d'appel. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête d'appel introductive. Le mémoire en réponse doit être fourni dans un délai d'un mois à dater de la signification de la requête d'appel. Le dépôt de la requête ou du mémoire au greffe de la Cour vaut signification à l'État ou par l'État. Toutefois, dans l'intérêt de l'instruction de l'affaire, le magistrat présidant la juridiction d'appel peut ordonner d'office la production de mémoires supplémentaires dans le délai d'un mois. La Cour administrative statue dans le mois à dater de la signification du mémoire en réponse ou du dernier mémoire supplémentaire. À défaut de signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires dans les délais prévus, il statue dans le mois de l'expiration du délai d'un mois pour la signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires. ».

Motivation de l'amendement

Dans son avis complémentaire, le Conseil d'Etat suggère, afin de pouvoir lever l'opposition formelle qu'il avait formulée dans son avis et qu'il se voit obligé de maintenir, aux auteurs du projet de loi d'encadrer, au paragraphe 1^{er} de l'article 6, uniquement le recours du destinataire de la décision d'injonction, c'est-à-dire le détenteur de l'information.

La Commission des Finances et du Budget décide de procéder à cette modification du paragraphe 1^{er} de l'article 6 de la loi du 25 novembre 2014 par le biais de la modification de l'article 3 du présent projet de loi en remplaçant les termes « à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné » par les termes « au détenteur des renseignements ».

*

Vu l'urgence de l'entrée en vigueur du présent projet de loi, alors qu'un « examen par les pairs », prévu par le Forum Mondial de l'OCDE aura lieu pendant la deuxième semaine du mois de février 2019, je vous saurais gré de bien vouloir, si possible, considérer ces amendements au cours de votre séance du 5 février 2019.

Copie de la présente est envoyée pour information à Monsieur Xavier Bettel, Premier Ministre, Ministre d'État, à Monsieur Pierre Gramegna, Ministre des Finances, avec prière de transmettre les amendements à la Chambre de commerce, Chambre des salariés, Chambre des fonctionnaires et

employés publics, Chambre des métiers et à Monsieur Marc Hansen, Ministre aux Relations avec le Parlement.

Je vous prie d'agréer, Monsieur le Président, l'expression de ma considération très distinguée.

Le Président de la Chambre des Députés,
Fernand ETGEN

*

TEXTE COORDONNE

PROJET DE LOI

portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale

Art. 1^{er}. L'article 3 de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale est modifié comme suit :

1° Le paragraphe 1^{er} est complété comme suit :

« L'administration fiscale compétente s'assure que les renseignements demandés ne sont pas dépourvus de toute pertinence vraisemblable eu égard à l'identité ~~du contribuable concerné~~ de la personne visée par la demande d'échange de renseignements et à celle du détenteur des renseignements ainsi qu'aux besoins de la procédure fiscale en cause. » ;

2° Le paragraphe 2, première phrase, est modifié comme suit :

« (2) Si la demande d'échange de renseignements ne remplit pas les conditions prévues au paragraphe 1^{er}, un complément d'information est demandé à l'autorité compétente de l'État requérant. » ;

3° ~~La dernière phrase du paragraphe 3 est modifiée comme suit :~~

~~« La notification de la décision au détenteur des renseignements demandés vaut notification à toute autre personne y visée ainsi qu'à tout tiers concerné. »~~

La dernière phrase du paragraphe 3 est supprimée.

Art. 2. L'article 4, paragraphe 1^{er}, de la même loi est modifié comme suit :

« (1) Si l'autorité compétente de l'État requérant exige que la personne visée par la demande d'échange de renseignements n'en soit pas informée, l'administration fiscale compétente interdit au détenteur des renseignements ainsi qu'à ses dirigeants et employés de révéler à la personne visée par la demande d'échange de renseignements ou à des personnes tierces l'existence et le contenu de la décision d'injonction. ».

Art. 3. L'article 6 de la même loi est remplacé comme suit :

« Art. 6. (1) Contre la décision d'injonction visée à l'article 3, paragraphe 3, un recours en annulation est ouvert devant le tribunal administratif à ~~toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné~~ au détenteur des renseignements. Par dérogation à l'article 3, paragraphe 4, le tribunal a accès à la demande d'échange de renseignements ainsi que, le cas échéant, aux demandes de complément d'information et aux compléments d'information délivrés par l'État requérant. Les éléments y contenus et relatifs à l'identité ~~du contribuable concerné~~ de la personne visée par la demande d'échange de renseignements et à la finalité fiscale des renseignements demandés sont séparément énoncés dans le mémoire en réponse à déposer par la partie étatique. Pour préserver les droits de la défense du requérant, le tribunal peut ordonner que la substance des informations contenues dans la demande d'échange de renseignements ainsi que, le cas échéant, dans les compléments d'information délivrés par l'État requérant lui soit communiquée, pour autant que ces informations soient pertinentes aux fins de l'examen du recours et en veillant à ce que cette communication se fasse d'une manière qui tient compte de la confidentialité nécessaire.

Contre la décision visée à l'article 5, un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif au détenteur des renseignements.

(2) Le recours contre la décision d'injonction visée à l'article 3, paragraphe 3 et la décision visée à l'article 5 doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés. Le recours a un effet suspensif. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête introductive d'instance. Le mémoire en réponse doit être fourni dans un délai d'un mois à dater de la signification de la requête introductive. Le dépôt de la requête ou du mémoire au greffe du tribunal vaut signification à l'État ou par l'État. Toutefois, dans l'intérêt de l'instruction de l'affaire, le président de la chambre appelée à connaître de l'affaire peut ordonner d'office la production de mémoires supplémentaires dans le délai d'un mois. Le tribunal administratif statue dans le mois à dater de la signification du mémoire en réponse ou du dernier mémoire supplémentaire. À défaut de signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires dans les délais prévus, il statue dans le mois de l'expiration du délai d'un mois pour la signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires.

Les décisions du tribunal administratif peuvent être frappées d'appel devant la Cour administrative. L'appel doit être interjeté dans le délai de 15 jours à partir de la notification du jugement par les soins du greffe. Il est sursis à l'exécution des jugements pendant le délai et l'instance d'appel. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête d'appel introductive. Le mémoire en réponse doit être fourni dans un délai d'un mois à dater de la signification de la requête d'appel. Le dépôt de la requête ou du mémoire au greffe de la Cour vaut signification à l'État ou par l'État. Toutefois, dans l'intérêt de l'instruction de l'affaire, le magistrat président la juridiction d'appel peut ordonner d'office la production de mémoires supplémentaires dans le délai d'un mois. La Cour administrative statue dans le mois à dater de la signification du mémoire en réponse ou du dernier mémoire supplémentaire. À défaut de signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires dans les délais prévus, il statue dans le mois de l'expiration du délai d'un mois pour la signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires. ».

Impression: CTIE – Division Imprimés et Fournitures de bureau

7223/09

N° 7223⁹**CHAMBRE DES DEPUTES**

Session ordinaire 2018-2019

PROJET DE LOI**portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant
la procédure applicable à l'échange de renseignements sur
demande en matière fiscale**

* * *

DEUXIEME AVIS COMPLEMENTAIRE DU CONSEIL D'ETAT

(5.2.2019)

Par dépêche du 29 janvier 2019, le président de la Chambre des députés a soumis à l'avis du Conseil d'État trois amendements au projet de loi sous rubrique, adoptés par la Commission des finances et du budget.

Au texte desdits amendements étaient joints un commentaire pour chacun des amendements ainsi qu'un texte coordonné du projet de loi sous avis intégrant les amendements parlementaires.

*

EXAMEN DES AMENDEMENTS

Les amendements n'appellent pas d'observation de la part du Conseil d'Etat.

Le Conseil d'État est en mesure de lever les oppositions formelles formulées dans son avis complémentaire du 22 janvier 2019.

Ainsi délibéré en séance plénière et adopté à l'unanimité des 19 votants, le 5 février 2019.

Le Secrétaire général,

Marc BESCH

Le Président,

Georges WIVENES

Impression: CTIE – Division Imprimés et Fournitures de bureau

7223/10

N° 7223¹⁰**CHAMBRE DES DEPUTES**

Session ordinaire 2018-2019

PROJET DE LOI**portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant
la procédure applicable à l'échange de renseignements sur
demande en matière fiscale**

* * *

RAPPORT DE LA COMMISSION DES FINANCES ET DU BUDGET

(8.2.2019)

La Commission se compose de : M. André BAULER, Président, Mme Joëlle ELVINGER, rapporteur ; MM. Guy ARENDT, Alex BODRY, Sven CLEMENT, Yves CRUCHTEN, Franz FAYOT, Gast GIBERYEN, Mme Martine HANSEN, M. Henri KOX, Mme Josée LORSCHÉ, MM. Laurent MOSAR, Gilles ROTH, Claude WISELER et Michel WOLTER, Membres

*

I. ANTECEDENTS

Le projet de loi n°7223 a été déposé par le Ministre des Finances et du Budget le 19 décembre 2017.

Au texte du projet de loi étaient joints un exposé des motifs, un commentaire des articles, un texte coordonné, une fiche financière ainsi qu'une fiche d'évaluation d'impact.

Lors de la réunion de la Commission des Finances et du Budget (COFIBU) du 9 janvier 2018, Madame Joëlle Elvinger a été désignée rapporteur du projet de loi sous rubrique. Le projet de loi a été présenté à la COFIBU au cours de cette même réunion. Le 14 janvier 2019, le projet de loi a de nouveau été présenté aux nouveaux membres de la Commission des Finances et du Budget.

L'avis de la Chambre des fonctionnaires et employés publics date du 6 février 2018. La Chambre des métiers et la Chambre des salariés ont rendu leurs avis respectivement les 20 et 27 février 2018. L'avis de la Chambre de commerce date du 8 mars 2018.

Le Conseil d'Etat a émis son avis le 26 juin 2018.

Des amendements gouvernementaux ont été déposés le 3 novembre 2018.

La COFIBU a procédé à l'examen de l'avis du Conseil d'Etat et des amendements gouvernementaux au cours de la réunion du 14 janvier 2019.

L'avis complémentaire du Conseil d'Etat date du 22 janvier 2019.

La Commission en a examiné le contenu le 25 janvier 2019. Elle a adopté des amendements parlementaires au cours de la même réunion.

Le Conseil d'Etat a émis son deuxième avis complémentaire le 5 février 2019.

Cet avis a été examiné par la Commission le 8 février 2019. Le projet de rapport a été adopté au cours de cette même réunion.

*

II. OBJET DU PROJET DE LOI

Le projet de loi sous rubrique a pour objet d'adapter la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande aux enseignements découlant de l'arrêt

de la Cour de Justice de l'Union européenne du 16 mai 2017 dans l'affaire *Berlioz Investment Fund* (ci-après « l'arrêt Berlioz »).¹

Suite au dispositif de cet arrêt, les administrations fiscales seront dorénavant tenues de s'assurer que les demandes de renseignements provenant de l'étranger ne sont pas dépourvues de toute pertinence vraisemblable eu égard à l'identité du contribuable concerné et à celle du détenteur des renseignements ainsi qu'aux besoins de la procédure fiscale en cause. De plus, le projet de loi se propose de réinstaurer la procédure d'un recours en annulation devant le tribunal administratif à l'encontre d'une décision d'injonction du directeur de l'administration fiscale compétente ou de son délégué.

*

III. CONSIDERATIONS GENERALES

La procédure de l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale remonte à la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales. Celle-ci avait principalement pour objet de régler les procédures internes des administrations concernées par l'échange de renseignements et d'organiser des voies de recours contre les décisions prises au courant de ces procédures.

Suite aux critiques formulées par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales (ci-après « Forum mondial ») à l'égard du Luxembourg entraînant une dotation globale négative (non conforme), le cadre législatif a été adapté par la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande. Selon les auteurs du présent projet de loi, cette adaptation aurait notamment permis d'accélérer la procédure d'échange de renseignements en limitant la possibilité de recours à la contestation du quantum de l'amende administration infligée en cas de non-communication de renseignements sollicités par la décision d'injonction. Le recours contre la décision-même a donc été écarté.

Notons encore que la révision de ladite procédure a été saluée par le Forum mondial, de sorte qu'il était en mesure de réattribuer au Luxembourg une dotation globale positive.

En 2015, la CJUE a été saisie par la Cour administrative du Luxembourg de plusieurs questions préjudicielles concernant le droit d'introduire un recours effectif devant un tribunal impartial afin de faire contrôler la légalité même d'une décision d'injonction.

Le recours était formé par *Berlioz Investment Fund S.A.* à l'encontre d'une sanction pécuniaire lui infligée suite au non-respect d'une décision d'injonction de transmettre les documents. La décision d'injonction de l'administration fiscale faisait suite à une demande d'informations provenant des autorités fiscales françaises, conformément à la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal.

La CJUE était donc amenée à interpréter diverses dispositions de la directive 2011/16/UE au regard du cadre législatif en vigueur. Par arrêt du 16 mai 2017, la CJUE a pris position par rapport au préjudice renvoi préjudiciel et notamment par le dispositif suivant :

« L'article 51, paragraphe 1, de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne doit être interprété en ce sens qu'un État membre met en œuvre le droit de l'Union, au sens de cette disposition, et que, dès lors, la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne est applicable, 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 notamment sur les dispositions 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 77/799/CEE.

L'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne 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.

L'article 1^{er}, paragraphe 1, et l'article 5 de la directive 2011/16 doivent être interprétés en ce sens que la « pertinence vraisemblable » des informations demandées par un État membre à un autre État membre constitue une condition à laquelle la demande d'informations doit satisfaire pour

¹ CJUE, 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund*, aff. C-682/15

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 décision.

L'article 1^{er}, paragraphe 1, et l'article 5 de la directive 2011/16 doivent être interprétés en ce sens que la vérification de l'autorité requise, saisie d'une demande d'informations de l'autorité requérante au titre de cette directive, ne se limite pas à la régularité formelle de cette demande, mais doit permettre à cette autorité requise 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. Ces mêmes dispositions de la directive 2011/16 et l'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne doivent être interprétés en ce sens que, dans le cadre d'un recours introduit par un administré contre une mesure de sanction qui lui a été infligée par l'autorité requise en raison du non-respect d'une décision d'injonction adoptée par celle-ci à la suite d'une demande d'informations adressée par l'autorité requérante au titre de la directive 2011/16, le juge national dispose, outre d'une compétence pour réformer la sanction infligée, d'une compétence pour contrôler la légalité de cette décision d'injonction. S'agissant de la condition de légalité de ladite décision tenant à la pertinence vraisemblable des informations demandées, le contrôle juridictionnel est limité à la vérification de l'absence manifeste d'une telle pertinence.

L'article 47, deuxième alinéa, de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne doit être interprété en ce sens que, dans le cadre de l'exercice de son contrôle juridictionnel par un juge de l'État membre requis, ce juge doit avoir accès à la demande d'informations adressée par l'État membre requérant à l'État membre requis. L'administré concerné ne dispose pas en revanche d'un droit d'accès à l'ensemble de cette demande d'informations qui demeure un document secret, conformément à l'article 16 de la directive 2011/16. Afin de faire pleinement entendre sa cause au sujet de l'absence de pertinence vraisemblable des informations demandées, il suffit, en principe, qu'il dispose des informations visées à l'article 20, paragraphe 2, de cette directive. »

Comme on l'a exposé ci-avant, l'objet du projet de loi consiste à adapter ponctuellement la procédure d'échange de renseignements sur demande afin de se conformer aux exigences et interprétations jurisprudentielles de la Cour de Justice de l'Union européenne en la matière.

Ainsi, par la modification de l'article 3 de la loi du 25 novembre 2014 précitée, les autorités fiscales luxembourgeoises ne peuvent plus se limiter à un contrôle sommaire et formel de la régularité de la demande de renseignements de l'Etat requérant, mais doivent également s'assurer que les informations sollicitées ne sont pas dépourvues de toute pertinence vraisemblable.

Afin de répondre à la critique formulée par la CJUE relative à l'absence de recours juridictionnel effectif tel que garanti par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, les auteurs proposent également de réintroduire un recours en annulation contre une décision portant injonction de fournir les renseignements. A la lumière du dispositif de l'arrêt Berlioz, il y a notamment lieu « d'assurer une double conciliation entre, d'une part, le système des recours administratifs de droit commun, d'un côté, et la voie de recours spécifique à ouvrir d'un autre côté, et, d'autre part, le respect des droits fondamentaux garantis par l'ordre juridique européen et le droit interne, d'un côté et les exigences liées au secret et à l'efficacité de l'enquête, d'un autre côté. »².

Le recours en annulation est ouvert devant le tribunal administratif au détenteur des renseignements.

*

Pour tout détail complémentaire, il est renvoyé au commentaire des articles (V.)

*

² Conseil d'Etat, Avis du 26.6.2018, dossier parlementaire n°7223

IV. LES AVIS

Avis du Conseil d'Etat

Le Conseil d'État a émis son premier avis en date du 26 juin 2018.

En ce qui concerne la nouvelle obligation imposée à l'administration fiscale luxembourgeoise qui doit dorénavant apprécier le caractère « vraisemblablement pertinent » des informations sollicitées par l'administration fiscale requérante, le Conseil d'État s'interroge sur la notion même de la « pertinence vraisemblable » et exige, sous peine d'opposition formelle, une clarification de la notion.

Il donne également à considérer que les demandes d'échange de renseignement dont les administrations fiscales sont saisies ne concernent pas toutes nécessairement une enquête fiscale en cours. Selon le Conseil d'État, « *le texte en projet risque de mettre une administration hors d'état de répondre à des demandes de renseignements qui sont tout à fait pertinentes au regard d'une autre finalité admise par les conventions et les lois visées à l'article 1^{er} et de mettre le Grand-Duché en porte-à-faux par rapport aux engagements internationaux et européens qu'il a pris.* ».

Une deuxième opposition formelle a trait à une incohérence de texte en que le premier paragraphe de l'article 3 impose une double vérification de la demande d'échange de renseignements (régularité formelle et contrôle de la pertinence vraisemblable) tandis que le second paragraphe du même article impose à l'administration fiscale d'exécuter les demandes d'échange de renseignements après une vérification seulement formelle.

Quant aux personnes admises à exercer un recours contre une demande d'injonction, le Conseil d'État soulève une autre opposition formelle pour imprécision terminologique dans la mesure où il n'est pas clair qui est la personne visée par la décision d'injonction. Aux yeux de la Haute Corporation, il ne ressort pas du texte en projet quels sont les critères à mettre en œuvre pour déterminer si un tiers est « concerné » par la décision.

La quatrième opposition formelle du Conseil d'État consiste en ce que le projet de loi n'indique pas clairement si l'accès du juge « à la demande d'échange de renseignements » inclut un accès à une éventuelle demande de « complément d'information » de l'administration luxembourgeoise sur le fondement du paragraphe 2 de l'article 3 de la loi précitée du 25 novembre 2014 et aux compléments d'information éventuellement reçus à la suite.

Le Conseil d'État demande encore, sous peine d'opposition formelle pour non-respect de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, l'omission de la précision que le juge administratif a accès à la demande de renseignements uniquement « afin d'exclure l'absence manifeste de pertinence vraisemblable des renseignements demandés ». Afin de pouvoir lever les deux oppositions formelles qui précèdent, le Conseil d'État formule une proposition de texte qui répondrait aux critiques formulées.

Afin de donner suite aux oppositions formelles du Conseil d'Etat, des amendements gouvernementaux ont été déposés.

Dans son avis complémentaire du 22 janvier 2019, le Conseil d'Etat maintient deux oppositions formelles qui sont liées. La première est en relation avec la difficulté qu'il y a à organiser le recours des « tiers intéressés » d'une manière qui reste compatible avec la célérité qui est de mise en matière d'échange de renseignements. Le Conseil d'État se demande s'il ne serait pas plus judicieux que le législateur s'en tienne strictement à ce qui est requis par l'arrêt *Berlioz*, à savoir organiser un recours effectif au profit du détenteur de l'information. Afin de remédier à son autre opposition formelle, le Conseil d'État suggère encore une fois d'encadrer, au paragraphe 1^{er} de l'article 6, uniquement le recours du destinataire de la décision d'injonction, c'est-à-dire le détenteur de l'information.

La Commission des Finances et du Budget a suivi les recommandations du Conseil d'Etat en lui soumettant des amendements parlementaires. Ce dernier a signalé, dans son deuxième avis complémentaire, que ces derniers amendements n'appelaient pas d'observation de sa part.

Avis de la Chambre des fonctionnaires et employés publics

La Chambre des fonctionnaires et employés publics a émis son avis en date du 6 février 2018.

Vu que le projet de loi sous rubrique "*complète encore un peu plus le tissu législatif luxembourgeois au niveau de l'échange de renseignements sur demande, par l'insertion des exigences jurisprudentielles européennes, et comme il renforce la transparence en matière fiscale,*" la Chambre des fonctionnaires et employés publics est en mesure d'approuver la loi en projet.

La Chambre estime également, en raison des délais courts et contraignants, que la procédure de l'échange de renseignements sur demande ne devrait pas trop souffrir de retards supplémentaires provoqués par les voies de recours.

Avis de la Chambre des Métiers

Dans son avis du 20 février 2018, la Chambre des Métiers n'a aucune observation particulière à formuler relativement au projet de loi lui soumis.

Avis de la Chambre des Salariés

Dans son avis du 27 février, la Chambre des Salariés émet son accord au projet de loi.

Avis de la Chambre de Commerce

Dans son avis du 8 mars 2018, la Chambre de Commerce salue le projet de loi dans son ensemble et plus particulièrement la nouvelle obligation imposée aux autorités fiscales de s'assurer que les demandes de renseignements des autorités d'un autre État membre ne sont pas dépourvues de toute pertinence vraisemblable.

*

V. COMMENTAIRE DES ARTICLES

Article 1^{er}

L'objectif du présent article est de transposer l'Arrêt de la CJUE précité en ce qu'il exige que les autorités fiscales luxembourgeoises dans le cadre de leurs obligations de coopération avec les autorités fiscales d'un autre État membre ne doivent pas se limiter à une vérification sommaire et formelle de la régularité de la demande d'informations, mais doivent également s'assurer que les informations demandées ne sont pas dépourvues de toute pertinence vraisemblable pour les besoins de l'enquête fiscale. L'Arrêt précise en son considérant 79 qu'« à cet égard, ainsi qu'il ressort du considérant 9 de la directive 2011/16, il y a lieu de se référer à l'article 20, paragraphe 2, de celle-ci, qui mentionne des éléments pertinents aux fins de ce contrôle. Ceux-ci comprennent, d'une part, des renseignements qui doivent être fournis par l'autorité requérante, à savoir l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête et la finalité fiscale des informations demandées et, d'autre part, le cas échéant, les coordonnées de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des informations demandées ainsi que tout renseignement susceptible de faciliter la collecte des informations par l'autorité requise. ». Le contrôle à effectuer ainsi respecte en même temps les critères à observer de la norme en matière de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales – dont la surveillance de la mise en œuvre est garantie par le Forum mondial – et qui est essentiellement reflétée à l'article 26 du Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE et ses commentaires. Il est entendu qu'entre autres les critères y consacrés quant à l'identité d'un contribuable particulier ou d'un groupe de contribuables restent inchangés depuis 2012.

Le Conseil d'État avait indiqué, dans son avis du 28 novembre 2017 portant sur le projet de loi concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2018 et modifiant diverses dispositions légales (doc. parl. n° 7200), que la modification de l'article 3 de la loi du 25 novembre 2014 n'appelait *a priori* pas d'observation particulière de sa part tout en signalant qu'un examen plus approfondi du dispositif était de mise. Cet examen, auquel le Conseil d'État a maintenant pu procéder, a révélé une série de problèmes en rapport avec la manière dont l'amendement proposé est intégré dans le texte existant.

La disposition en projet met à charge de l'administration fiscale luxembourgeoise le fardeau, *a priori* inhérent au système de la directive 2011/16/UE³, d'apprécier le caractère « vraisemblablement perti-

³ « La vérification à effectuer par l'autorité de l'État requis par rapport à la non-absence manifeste de toute pertinence vraisemblable pour l'enquête menée par l'autorité requérante s'analyse pour la première en une obligation découlant du mécanisme de coopération entre autorités fiscales instauré par la directive 2011/16 » (Cour adm., 26 octobre 2017, n° 36893C du rôle, *Journal des tribunaux Luxembourg*, 2018, n° 56, p. 53).

ment » des informations sollicitées par l'administration fiscale requérante. C'est cette appréciation, portée par l'administration luxembourgeoise, qui est ensuite sujette à un contrôle par le juge luxembourgeois en vertu de la disposition nouvelle proposée à l'article 2 du projet de loi, et non la demande émanant de l'administration fiscale étrangère, laquelle se situe en-dehors du périmètre de compétence du juge luxembourgeois⁴.

Cependant, la formulation étroitement inspirée de l'arrêt Berlioz que proposent les auteurs du texte semble excessivement restrictive. Le texte en projet instruit en effet l'administration d'évaluer la « pertinence vraisemblable » des renseignements demandés systématiquement « eu égard à l'identité du contribuable concerné et à celle du détenteur des renseignements ainsi qu'aux besoins de l'enquête fiscale en cause ». Or si, dans l'affaire Berlioz, la demande de renseignements litigieuse s'inscrivait effectivement dans le contexte d'une enquête fiscale, ce qui explique que la Cour de justice de l'Union européenne se soit référée à cette circonstance, les demandes d'échanges de renseignements dont les administrations fiscales luxembourgeoises peuvent être saisies ne concernent pas toutes nécessairement une enquête fiscale menée par l'autorité requérante. Les demandes de renseignements encadrées par la 21 juillet 2012 sont, par exemple, en rapport avec le recouvrement de l'impôt⁵ et la directive 2011/16/UE elle-même ne restreint pas son champ d'application aux demandes d'échanges d'informations liées à une enquête fiscale⁶. En exigeant que l'administration fiscale luxembourgeoise apprécie systématiquement la « pertinence vraisemblable » par rapport à une enquête fiscale, alors qu'il n'y a peut-être pas d'enquête fiscale en cours, le texte en projet risque de mettre cette administration hors d'état de répondre à des demandes de renseignements qui sont tout à fait pertinentes au regard d'une autre finalité admise par les conventions et les lois visées à l'article 1^{er} et de mettre ainsi le Grand-Duché en porte-à-faux par rapport aux engagements internationaux et européens qu'il a pris. Aussi le Conseil d'État doit-il **s'opposer formellement** au texte en projet et demander aux auteurs du texte de modifier le dispositif d'une manière qui clarifie que la pertinence vraisemblable des renseignements demandés est à apprécier, pour chaque demande, au regard de son objet et de sa finalité.

L'approche des auteurs de ne modifier que le paragraphe 1^{er} de l'article 3 de la loi précitée du 25 novembre 2014 soulève en outre un problème de cohérence. En effet, le paragraphe 1^{er} imposera à l'avenir une double vérification (de la régularité formelle et de la pertinence vraisemblable) tandis que le paragraphe 2, inchangé, imposera à l'administration d'exécuter les demandes d'échanges de renseignements après une vérification seulement formelle (« lorsque celle-ci est complète ou a été complétée »). Le Conseil d'État doit également **s'opposer formellement** à la modification proposée en raison de cette incohérence, source d'insécurité juridique. Dès lors que l'intention des auteurs du texte semble être de subordonner l'exécution des demandes d'échanges de renseignements à la double condition qu'elles soient formellement régulières et satisfassent à la condition d'être vraisemblablement pertinentes, il s'impose de modifier également le paragraphe 2 de l'article 3 de la loi précitée du 25 novembre 2014.

Le Conseil d'État demande aussi aux auteurs de clarifier, à l'occasion de la réécriture du paragraphe 2, si la procédure de demande d'un complément d'information ne concerne que les « indications » qui doivent être reprises dans une demande d'échange de renseignement pour assurer sa régularité formelle (« l'indication de la base juridique et de l'autorité compétente dont émane la demande ainsi que les autres indications prévues par les Conventions et lois ») – comme c'était le cas jusqu'ici – ou bien si l'administration luxembourgeoise peut, voire doit, également demander des compléments d'informations pour mieux asseoir son appréciation sur le caractère vraisemblablement pertinent de la demande (p.ex. plus d'informations sur le contribuable visé).

Enfin, le Conseil d'État continue à s'interroger sur l'opportunité d'étendre les règles issues de l'application du droit de l'Union européenne à des demandes de renseignements fondées sur des

4 Voir à ce sujet les observations de H. RASSAFI-GUIBAL, « La Cour administrative face à l'arrêt CJUE Berlioz », note sous Cour adm., 26 octobre 2017, n° 36893C du rôle, *Journal des tribunaux Luxembourg*, 2018, n° 56, p. 53.

5 L'article 5 de la loi précitée du 21 juillet 2012 prévoit qu'« à la demande de l'autorité requérante, l'autorité requise luxembourgeoise fournit toute information vraisemblablement pertinente pour le recouvrement, par l'autorité requérante, de ses créances au sens de l'article 1^{er} ».

6 « La présente directive établit 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 à l'article 2 » (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, Article 1^{er}, paragraphe 1^{er}).

conventions bilatérales conclues avec des pays tiers et invite à nouveau les auteurs du texte à prendre position sur ce point.

Selon le Conseil d'Etat, il convient d'insérer une virgule après les termes « paragraphe 1^{er} » à la phrase liminaire.

Afin de donner suite aux diverses oppositions formelles soulevées par le Conseil d'Etat, l'article 1^{er} est modifié par le biais de **l'amendement gouvernemental 1.**

La première opposition formelle du Conseil d'État a trait à la notion même de pertinence vraisemblable. Le Conseil d'État souligne que les demandes d'échange de renseignements dont les administrations fiscales sont saisies ne concernent peut-être pas toutes nécessairement une enquête fiscale menée par l'autorité requérante.

En effet, les demandes de renseignements encadrées par la loi du 21 juillet 2012 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures dans l'Union européenne sont en rapport avec le recouvrement de l'impôt. Plus précisément, l'article 5 de la loi précitée du 21 juillet 2012 prévoit qu'« à la demande de l'autorité requérante, l'autorité requise luxembourgeoise fournit toute information vraisemblablement pertinente pour le recouvrement, par l'autorité requérante, de ses créances au sens de l'article 1^{er} ».

Il convient dès lors de modifier l'article 3, paragraphe 1^{er} de la loi précitée du 25 novembre 2014 et de remplacer le terme « enquête fiscale » par celui, plus général, de « procédure fiscale ». L'expression « procédure fiscale en cause » peut ainsi faire référence non seulement à l'enquête fiscale en cause, mais également à une éventuelle procédure de recouvrement.

La deuxième opposition formelle du Conseil d'État a trait à une incohérence qu'il soulève en ce que le premier paragraphe de l'article 3 de la loi précitée du 25 novembre 2014 ne se concilierait pas avec le paragraphe 2 de ce même article. Le Conseil d'État excipe une opposition formelle pour cause d'insécurité juridique en ce que le paragraphe impose une double vérification (régularité formelle et contrôle de la pertinence vraisemblable) tandis que le paragraphe 2, inchangé, impose à l'administration fiscale d'exécuter les demandes d'échanges de renseignements après une vérification seulement formelle.

Les commentaires relatifs à l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, tels qu'adoptés par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012, autorisent l'État requis à demander des compléments d'information, sous certaines conditions, lorsque la pertinence des renseignements demandés n'est pas claire :

« 5. (...) Les autorités compétentes devraient se concerter lorsque le contenu de la demande, les circonstances qui ont mené à la demande, ou encore la pertinence vraisemblable de renseignements demandés, ne sont pas clairs pour l'État requis. Cependant, une fois que l'État requérant a donné une explication quant à la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, l'État requis ne saurait refuser une demande ou refuser de transmettre des renseignements demandés parce qu'il pense que les renseignements manquent de pertinence pour le contrôle ou l'enquête sous-jacents. Lorsque l'État requis prend connaissance de faits remettant en question la pertinence vraisemblable d'une partie des renseignements demandés, les autorités compétentes devraient se concerter et l'État requis peut demander à l'État requérant de clarifier la pertinence vraisemblable la lumière de ces faits. ».

La première phrase du paragraphe 2 de l'article 3 de la loi du 25 novembre 2014 précitée est partant modifiée afin de l'aligner avec le paragraphe et de clarifier que le complément d'information est demandé non seulement en cas d'irrégularité formelle de la demande, mais également lorsque la pertinence vraisemblable des renseignements demandés n'est pas claire.

Le Conseil d'État soulève une septième opposition formelle quant au caractère incohérent résultant d'une lecture combinée entre l'article 3, paragraphe 3 et la première phrase de l'article 6, paragraphe 2. En effet, à défaut d'effet de la notification prévue par l'article 3 à l'égard des « tiers concernés », le point de départ du délai d'un mois est impossible à déterminer en ce qui concerne ces mêmes « tiers concernés ».

La dernière phrase de l'article 3, paragraphe 3 est modifiée afin de s'assurer que le délai de recours commence à courir non seulement à l'égard de toute personne visée par la demande, mais également à l'égard de tout tiers concerné. La notification de la décision au détenteur des renseignements demandés vaut désormais également notification à tout tiers concerné.

Pour toutes ces raisons, l'article 1^{er} du projet de loi a été remplacé par la disposition suivante

« **Art. 1^{er}.** L'article 3 de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale est modifié comme suit :

1° Le paragraphe 1^{er} est complété comme suit :

« L'administration fiscale compétente s'assure que les renseignements demandés ne sont pas dépourvus de toute pertinence vraisemblable eu égard à l'identité du contribuable concerné et à celle du détenteur des renseignements ainsi qu'aux besoins de la procédure fiscale en cause. » ;

2° La première phrase du paragraphe 2 est modifiée comme suit :

« (2) Si la demande d'échange de renseignements ne remplit pas les conditions prévues au paragraphe 1^{er}, un complément d'information est demandé à l'autorité compétente de l'État requérant. » ;

3° La dernière phrase du paragraphe 3 est modifiée comme suit :

« La notification de la décision au détenteur des renseignements demandés vaut notification à toute autre personne y visée ainsi qu'à tout tiers concerné. ».

Dans son avis complémentaire, le Conseil d'Etat prend les positions suivantes :

1° *Quant à l'amendement visant à modifier le paragraphe 1^{er} de l'article 3 de la loi précitée du 25 novembre 2014*

Dans son avis du 26 juin 2018, le Conseil d'État avait soulevé qu'en exigeant que l'administration fiscale luxembourgeoise apprécie systématiquement la « pertinence vraisemblable » de la demande dont elle est saisie par rapport à une enquête fiscale, alors que de telles demandes peuvent intervenir dans des circonstances où l'autorité fiscale étrangère poursuit non pas une enquête fiscale, mais, par exemple, simplement le recouvrement de l'impôt, le texte en projet risquait d'être trop restrictif. Il avait donc demandé aux auteurs du texte de clarifier « que la pertinence vraisemblable des renseignements demandés est à apprécier, pour chaque demande, au regard de son objet et de sa finalité ».

Afin de répondre aux critiques du Conseil d'État, les auteurs des amendements proposent de remplacer, à l'article 3, paragraphe 1^{er}, de la loi précitée du 25 novembre 2014, les termes « l'enquête fiscale » par ceux de « la procédure fiscale ». D'après le commentaire de l'amendement, cette formulation doit permettre de « faire référence non seulement à l'enquête fiscale en cause, mais également à une éventuelle procédure de recouvrement ».

Le Conseil d'État est donc en mesure de lever cette opposition formelle.

2° *Quant à l'amendement visant à modifier le paragraphe 2 de l'article 3 de la loi précitée du 25 novembre 2014*

La deuxième opposition formelle émise à l'endroit de l'article 1^{er} en projet concernait l'insécurité juridique découlant de la juxtaposition des paragraphes 1^{er} et 2 de l'article 3 de la loi précitée du 25 novembre 2014. Dans son avis initial, le Conseil d'État avait demandé aux auteurs de modifier le paragraphe 2 de l'article 3 précité.

La modification proposée par les auteurs au point 2° de l'amendement 1^{er} permet au Conseil d'État de lever également cette opposition formelle.

3° *Quant à l'amendement visant à modifier le paragraphe 3 de l'article 3 de la loi précitée du 25 novembre 2014*

L'amendement sous examen répond à une opposition formelle du Conseil d'État à l'encontre de l'article 2 du projet de loi, qui découlait d'une incohérence, source d'insécurité juridique, entre la première phrase du paragraphe 2 nouveau qu'il était proposé d'insérer à l'article 6 et le paragraphe 3 de l'article 3 de la loi précitée du 25 novembre 2014.

Cette incohérence avait pour effet qu'il allait être, pour le Conseil d'État, impossible de déterminer le point de départ du délai de recours en ce qui concerne les « tiers concernés ».

L'amendement prévoit que la notification au détenteur des renseignements demandés vaut notification, non seulement à l'encontre de toute autre personne visée dans la demande de renseignements, mais aussi à l'encontre de « tout tiers concerné ».

Le dispositif proposé répond à l'opposition formelle du Conseil d'État formulée dans son avis du 26 juin 2018 à l'encontre de l'article 2 du projet de loi, puisque le délai dont disposent les « tiers concernés » peut désormais être calculé.

Cependant, le Conseil d'État doit **s'opposer formellement** à ce dispositif au motif qu'il n'offre pas les garanties d'un recours effectif au sens de l'article 13 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. Il ne se conçoit en effet pas de faire dépendre le délai du recours dont disposent les « tiers concernés » d'un événement (la notification au détenteur de l'information), étant donné qu'il n'est pas garanti que le détenteur des informations informera les « tiers concernés ». En sera-t-il d'ailleurs capable ? Quelle sera sa responsabilité s'il omet d'informer un tiers concerné ? Le projet de loi prévoit même qu'il peut être interdit au détenteur de l'information de révéler le contenu de l'injonction (article 4, paragraphe 1^{er}, tel qu'amendé).

Le Conseil d'État trouve incohérent que les auteurs du projet, d'une main, instaurent la possibilité, pour « tout tiers concerné », d'exercer un recours en annulation contre la décision d'injonction (article 6, paragraphe 1^{er}, tel qu'amendé) pour aussitôt, de l'autre main, anéantir les possibilités réelles des tiers d'exercer effectivement le recours en faisant courir le délai du recours à leur insu.

Au vu de la difficulté qu'il y a à organiser le recours des « tiers intéressés » d'une manière qui reste compatible avec la célérité qui est de mise en matière d'échange de renseignements, le Conseil d'État en est à se demander s'il ne serait pas plus judicieux que le législateur s'en tienne strictement à ce qui est requis par l'arrêt Berlioz, à savoir organiser un recours effectif au profit du détenteur de l'information.

Le Conseil d'État revient sur cette question à l'endroit de l'amendement 2. L'amendement visant à modifier le paragraphe 3 de l'article 3 de la loi précitée du 25 novembre 2014 deviendra superflu si, conformément à la proposition du Conseil d'État, le législateur se borne à encadrer, à l'article 6 de la loi précitée du 25 novembre 2014, les recours du détenteur de l'information.

Selon le Conseil d'État, la phrase liminaire de l'article 1^{er}, dans sa teneur amendée, est à reformuler comme suit :

« **Art. 1^{er}**. L'article 3 de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale est modifié comme suit : ».

Il y a lieu d'indiquer avec précision et de manière correcte les textes auxquels il est renvoyé, en commençant par l'article et ensuite, dans l'ordre, le paragraphe, l'alinéa, le point, la lettre et la phrase visés. Ainsi, il faut écrire à l'article 1^{er}, point 2^o :

« 2^o Le paragraphe 2, première phrase, est modifié comme suit : » et à l'article 1^{er}, point 3^o,

« 3^o Le paragraphe 3, dernière phrase, est modifié comme suit : ».

À la dernière phrase du paragraphe 3 de l'article 3 de la loi précitée du 25 novembre 2014, il y a lieu d'écrire :

« La notification de la décision au détenteur des renseignements [...] ».

La Commission des Finances et du Budget décide de reprendre les modifications proposées par le Conseil d'État.

Afin de donner suite à l'opposition formelle formulée par le Conseil d'État dans son avis complémentaire, la Commission des Finances et du Budget décide de lui soumettre un **amendement parlementaire 1** modifiant l'article 1^{er} comme suit :

« **Art. 1^{er}**. L'article 3 de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale est modifié comme suit :

1^o Le paragraphe 1^{er} est complété comme suit :

« L'administration fiscale compétente s'assure que les renseignements demandés ne sont pas dépourvus de toute pertinence vraisemblable eu égard à l'identité ~~du contribuable concerné de~~ **la personne visée par la demande d'échange de renseignements** et à celle du détenteur ~~des~~ renseignements ainsi qu'aux besoins de la procédure fiscale en cause. » ;

2^o Le paragraphe 2, première phrase, est modifié comme suit :

« (2) Si la demande d'échange de renseignements ne remplit pas les conditions prévues au paragraphe 1^{er}, un complément d'information est demandé à l'autorité compétente de l'État requérant. » ;

3^o ~~La dernière phrase du paragraphe 3 est modifiée comme suit :~~

~~« La notification de la décision au détenteur des renseignements demandés vaut notification à toute autre personne y visée ainsi qu'à tout tiers concerné. »~~

La dernière phrase du paragraphe 3 est supprimée. ».

Modification du point 1° de l'article 1^{er} :

Au point 1° les termes « du contribuable concerné » sont remplacés par les termes « de la personne visée par la demande d'échange de renseignements » afin d'adapter les termes suite à la modification des articles 4 et 6.

Modification du point 3° de l'article 1^{er} :

La modification du point 3° de l'article 1^{er} répond à l'opposition formelle du Conseil d'État à l'égard de l'amendement gouvernemental qui prévoyait que la notification au détenteur des renseignements demandés vaut notification, non seulement à l'encontre de toute autre personne visée dans la demande de renseignements, mais aussi à l'encontre de « tout tiers concerné ».

Le Conseil d'État s'est opposé formellement à ce dispositif au motif qu'il n'offre pas les garanties d'un recours effectif au sens de l'article 13 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

Au vu de la difficulté qu'il y a à organiser le recours des « tiers intéressés » d'une manière qui reste compatible avec la célérité qui est de mise en matière d'échange de renseignements, le Conseil d'État s'est demandé s'il ne serait pas plus judicieux que le législateur s'en tienne strictement à ce qui est requis par l'arrêt Berlioz, à savoir organiser un recours effectif au profit du détenteur de l'information.

Comme la Commission des Finances et du Budget décide de suivre la recommandation du Conseil d'État en modifiant l'article 3 du projet de loi (voir amendement 3), la dernière phrase du paragraphe 3 de l'article 3 de la loi du 25 novembre 2014 devient superflue et peut être supprimée.

Dans son deuxième avis complémentaire, le Conseil d'État signale que l'amendement parlementaire 1 n'appelle pas d'observation de sa part.

Article 2

Le présent article répond à la critique formulée par la CJUE relative à l'absence de recours juridictionnel effectif tel que garanti par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne en réinstaurant un recours de pleine juridiction, à savoir le recours en annulation à l'encontre de la décision d'injonction afin de permettre aux juridictions administratives de pouvoir examiner la légalité de cette dernière.

Dans le cadre de l'exercice du contrôle juridictionnel, les juridictions administratives ont accès à la demande d'échange de renseignements, alors qu'elles doivent – conformément aux prescriptions du considérant 86 de l'Arrêt – « *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.* ». Il en résulte que le contrôle juridictionnel est limité à vérifier que la décision d'injonction se fonde sur une demande d'échange de renseignements suffisamment motivée portant sur des informations qui n'apparaissent pas, de manière manifeste, dépourvues de toute pertinence vraisemblable avec l'enquête fiscale concernée.

D'après l'Arrêt de la CJUE, le secret de la demande d'échange de renseignements est en revanche à opposer à la partie requérante, qui ne dispose dès lors pas d'un droit d'accès à l'ensemble de cette demande. Conformément aux exigences du considérant 100 de l'Arrêt, et « *aux fins de faire entendre sa cause de manière équitable au sujet de la condition de la pertinence vraisemblable* » la partie requérante a accès par le biais du mémoire en réponse de la partie étatique, « *à l'information minimale visée à l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2011/16, à savoir l'identité du contribuable concerné et la finalité fiscale des informations demandées* ». L'avant-dernière phrase du premier alinéa du présent article a pour objet de transposer la revendication de l'Arrêt en ce qu'il exige 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.* ».

Le Conseil d'État constate que les auteurs du projet de loi expliquent que « le présent article répond à la critique formulée par la CJUE relative à l'absence de recours juridictionnel effectif tel que garanti

par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne en réinstaurant un recours de pleine juridiction, à savoir le recours en annulation à l'encontre de la décision d'injonction afin de permettre aux juridictions administratives de pouvoir examiner la légalité de cette dernière »⁷.

Il faut cependant noter que l'arrêt *Berlioz* n'impose pas directement que soit ouverte une voie de recours autonome contre la décision d'injonction. La Cour de justice de l'Union européenne statuait en effet dans le contexte d'une affaire où un détenteur d'informations, privé par la loi précitée du 25 novembre 2014 de toute autre voie de recours, mettait en cause la légalité d'une décision d'injonction de manière incidente à l'occasion de la contestation de l'amende qui lui avait été infligée. En décidant que « (les) dispositions de la directive 2011/16 et l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne doivent être interprétés en ce sens que, dans le cadre d'un recours introduit par un administré contre une mesure de sanction qui lui a été infligée par l'autorité requise en raison du non-respect d'une décision d'injonction adoptée par celle-ci à la suite d'une demande d'informations adressée par l'autorité requérante au titre de la directive 2011/16, le juge national dispose, outre d'une compétence pour réformer la sanction infligée, d'une compétence pour contrôler la légalité de cette décision d'injonction. S'agissant de la condition de légalité de ladite décision tenant à la pertinence vraisemblable des informations demandées, le contrôle juridictionnel est limité à la vérification de l'absence manifeste d'une telle pertinence »⁸, la Cour ne s'est pas prononcée au-delà de ce qui était nécessaire pour répondre aux questions dont elle se trouvait saisie.

Le choix de permettre à nouveau un recours dirigé directement contre la décision d'injonction paraît apte à prévenir, à l'avenir, une situation semblable à celle qui s'était présentée dans l'affaire *Berlioz*.

(1) Sur les décisions susceptibles de faire l'objet d'un recours

L'alinéa 1^{er} du paragraphe 1^{er} du nouvel article 6 qu'il est proposé d'insérer dans la loi précitée du 25 novembre 2014 prévoit que le recours en annulation est ouvert contre « la décision visée à l'article 3 ».

L'article 3 ainsi visé est composé de cinq paragraphes, au fil desquels il est fait mention de quatre actes de l'administration susceptibles d'être qualifiés de décision, à savoir :

- la décision par laquelle l'administration fiscale luxembourgeoise vérifie la régularité formelle de la demande d'échange de renseignements reçue de la part de l'autorité requérante (ainsi que, à l'avenir, le caractère vraisemblablement pertinent des informations demandées) (paragraphe 1^{er}) ;
- la décision par laquelle l'administration fiscale luxembourgeoise demande un complément d'information (paragraphe 2) ;
- la décision portant injonction de fournir des renseignements qui peut être notifiée à un détenteur de renseignements (paragraphe 3 et 4)
- la décision éventuelle de mettre en œuvre les pouvoirs d'investigation que l'administration fiscale luxembourgeoise tient d'autres législations (paragraphe 5).

Même s'il est vrai que seuls les paragraphes 3 et 4 parlent d'une « décision », la formulation proposée est susceptible de causer une hésitation sur le point de savoir laquelle des décisions administratives dont il est question à l'article 3 est celle qui peut faire l'objet du recours en annulation qu'il institue.

Dès lors qu'il résulte du commentaire des articles que l'intention des auteurs du texte est de satisfaire aux critiques de la Cour de justice de l'Union européenne « en réinstaurant un recours de pleine juridiction, à savoir le recours en annulation à l'encontre de la décision d'injonction afin de permettre aux juridictions administratives de pouvoir examiner la légalité de cette dernière »⁹, il y a lieu de viser spécifiquement :

« ... la décision d'injonction visée à l'article 3, paragraphe 3 ... ».

La même observation du Conseil d'Etat vaut au sujet de la première phrase du paragraphe 2.

7 Commentaire des articles, *doc. parl.* n° 7223, p. 4.

8 CJUE, 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund*, aff. C-682/15, point 89, soulignement ajouté.

9 Commentaire des articles, *doc. parl.* n° 7223, p. 4.

(2) *Sur les personnes admises à exercer le recours*

Le paragraphe 1^{er} du nouvel article 6 qu'il est proposé d'insérer dans la loi précitée du 25 novembre 2014 prévoit que le recours y institué est ouvert non seulement à « toute personne visée par ladite décision », mais encore à « tout tiers concerné ».

Le Conseil d'État s'est déjà interrogé dans son avis précité du 28 novembre 2017 sur la cohérence de cette disposition en relation avec l'article 4 de la loi précitée du 25 novembre 2014, selon lequel l'autorité fiscale luxembourgeoise doit, sur demande de l'autorité fiscale requérante, interdire au détenteur des renseignements visé par l'injonction ainsi qu'à ses dirigeants et employés de révéler au contribuable concerné ou à des personnes tierces l'existence et le contenu de cette décision. Dès lors que de telles demandes de l'autorité requérante n'ont pas besoin d'être motivées, il est probable qu'elles deviendront la règle et le Conseil d'État ne voit dès lors pas comment des personnes autres que le détenteur de l'information pourraient avoir l'opportunité d'exercer un recours contre une décision dont l'existence leur est cachée.

Le Conseil d'État constate par ailleurs une imprécision terminologique dès lors qu'il n'est pas clair qui est la « personne visée » par la décision d'injonction. L'incertitude vient du fait que le législateur de 2014 avait pris soin de distinguer le « détenteur des renseignements » (Article 3, paragraphes 3 et 4), le « contribuable concerné » (Article 4, paragraphe 1^{er}) et les « personnes tierces » (*ibid.*), distinction qui n'est pas maintenue au paragraphe 1^{er} de l'article 6 en projet, qui ouvre le recours à « toute personne visée par ladite décision ».

Il n'est par ailleurs pas clair quels sont les critères à mettre en œuvre pour déterminer si un tiers est « concerné » par la décision (autres que ceux qui conditionnent la recevabilité de tout recours devant le juge administratif, qu'il serait superfluetatoire d'évoquer à nouveau dans ce texte de loi en projet).

Au vu de l'insécurité juridique qui résulte de l'imprécision des termes utilisés, le Conseil d'État doit **s'opposer formellement** au texte en projet.

(3) *Quant à l'accès du juge à la demande de renseignements*

Le Conseil d'État constate que concernant l'accès aux informations contenues dans la demande de renseignements, le projet de loi suit la voie tracée par l'arrêt *Berlioz*¹⁰ en prévoyant que seul le juge aura accès à la demande de renseignements tout en réservant la possibilité d'une communication de certains éléments au détenteur d'informations sur décision du juge. Le dispositif est cependant problématique en ce qu'il n'est pas clair si l'accès du juge « à la demande d'échange de renseignements » inclut un accès à une éventuelle demande de « complément d'information » de l'administration luxembourgeoise sur le fondement du paragraphe 2 de l'article 3 de la loi précitée du 25 novembre 2014 et aux compléments d'information éventuellement reçus à la suite. L'accès à ces informations s'impose pour pleinement respecter le droit à un recours effectif posé par l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. La deuxième phrase du paragraphe 1^{er} doit donc être complétée afin de permettre au juge d'avoir accès, sous les mêmes conditions de confidentialité, à l'éventuel complément d'information prévu à l'article 3, paragraphe 2, de la loi précitée du 25 novembre 2014 s'il a été sollicité par l'administration fiscale luxembourgeoise. En effet, afin de contrôler l'appréciation portée par cette administration, le juge doit disposer de tous les éléments de fait et de droit pris en compte par l'administration lorsqu'elle a pris sa décision. Cela vaut a fortiori si un tel complément d'information a été sollicité, puisque ces informations complémentaires peuvent avoir influencé l'administration lors de son appréciation du caractère vraisemblablement pertinent des informations demandées. L'exigence que le juge doit avoir accès aux informations complémentaires figure expressément

¹⁰ « Il y a lieu, par conséquent, de répondre à la sixième question que l'article 47, deuxième alinéa, de la Charte doit être interprété en ce sens que, dans le cadre de l'exercice de son contrôle juridictionnel par un juge de l'État membre requis, ce juge doit avoir accès à la demande d'informations adressée par l'État membre requérant à l'État membre requis. L'administré concerné ne dispose pas en revanche d'un droit d'accès à l'ensemble de cette demande d'informations qui demeure un document secret, conformément à l'article 16 de la directive 2011/16. Afin de faire pleinement entendre sa cause au sujet de l'absence de pertinence vraisemblable des informations demandées, il suffit, en principe, qu'il dispose des informations visées à l'article 20, paragraphe 2, de cette directive » (CJUE, 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund*, aff. C-682/15, point 101).

au point 92 de l'arrêt *Berlioz*¹¹. Aussi, le Conseil d'État demande-t-il, sous peine **d'opposition formelle** pour non-respect de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, de compléter la phrase sous examen en insérant les mots « ainsi que, le cas échéant, aux demandes de complément d'information et aux compléments d'information délivrés par l'État requérant » entre les mots « renseignements » et « afin ».

Le projet de loi restreint par ailleurs l'accès du juge à la demande de renseignements à la seule finalité « d'exclure l'absence manifeste de pertinence vraisemblable des renseignements demandés ». Cependant, aux termes de l'arrêt *Berlioz*, « l'effectivité du contrôle juridictionnel garanti par l'article 47 de la Charte exige que la motivation fournie par l'autorité requérante mette le juge national en mesure d'exercer le contrôle de la légalité de la demande d'informations »¹². Or le contrôle de la légalité de la décision de l'administration fiscale luxembourgeoise ne se limite pas à la question de pertinence vraisemblable des renseignements demandés. Le juge luxembourgeois doit également pouvoir accéder à la demande de renseignements au moment où il se prononce sur l'appréciation portée par l'administration luxembourgeoise sur la validité formelle de cette demande. Le Conseil d'État demande donc, sous peine **d'opposition formelle** pour non-respect de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, l'omission de la précision que le juge administratif a accès à la demande de renseignements uniquement « afin d'exclure l'absence manifeste de pertinence vraisemblable des renseignements demandés ».

Les deux oppositions formelles qui précèdent pourraient être levées si les dispositions sous examen étaient modifiées comme suit :

« Par dérogation à l'article 3, paragraphe 4, le tribunal a accès à la demande d'échange de renseignements ainsi que, le cas échéant, aux demandes de complément d'information et aux compléments d'information délivrés par l'État requérant. »

(4) Quant aux informations à fournir au détenteur des renseignements dans le cadre du recours

Le Conseil d'État rappelle que la loi du 25 novembre 2014 pose, au paragraphe 4 de l'article 3, le principe que « demande d'échange de renseignements ne peut pas être divulguée ».

Le texte en projet prévoit une communication au détenteur des renseignements de l'identité du contribuable concerné et de la finalité fiscale des renseignements demandés dans le contexte du mémoire en réponse de la partie étatique. Le Conseil d'État s'interroge sur l'effectivité d'un recours que le détenteur des renseignements doit d'abord exercer à l'aveugle avant de se faire communiquer des renseignements sur lesquels il ne peut, en raison de la limitation du nombre de mémoires, plus prendre position. Le respect des droits de la défense ne pourra alors être garanti que si le président du tribunal autorise le requérant à déposer un mémoire supplémentaire, ce qui met à néant l'objectif d'accélération de la procédure que les auteurs du projet poursuivent par ailleurs¹³. La limitation du nombre de mémoires ne peut être mise en œuvre de manière effective que si la décision d'injonction

¹¹ « Afin de permettre au juge de l'État membre requis d'exercer son contrôle juridictionnel, il importe qu'il puisse avoir accès à la demande d'informations transmise par l'État membre requérant à l'État membre requis. 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 » (CJUE, 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund*, aff. C-682/15, point 92).

¹² CJUE, 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund*, aff. C-682/15, point 84.

¹³ Déjà lors de l'examen du projet de loi n° 6072, qui allait devenir la loi du 31 mars 2010, la Cour administrative avait fait remarquer « que la procédure contentieuse particulière instaurée par l'article 6 du projet et plus particulièrement la limitation du nombre de mémoires à un seul par partie ne pourra fonctionner correctement en pratique, sans porter atteinte aux droits de la défense de l'auteur du recours, que si la décision d'injonction comporte une motivation suffisante comportant les informations nécessaires pour mettre les destinataires de la décision en mesure de vérifier si les conditions pour faire droit à une demande d'échange d'informations se trouvent vérifiées. En effet, en présence d'une décision d'injonction non motivée ou partiellement motivée, le destinataire de cette décision devra introduire son recours sans connaître les motifs exacts qui ne lui seront communiqués en définitive qu'à travers le mémoire en réponse déposé pour compte de l'État auprès du tribunal administratif et le respect du principe fondamental des droits de la défense amènerait dans ce cas nécessairement le juge à accorder à l'auteur du recours le droit de soumettre sa prise de position par rapport aux motifs exacts non antérieurement connus par le biais d'un mémoire supplémentaire dans un délai qui empièterait nécessairement sur le délai d'un mois laissé au juge, suite à la signification du mémoire en réponse, pour rendre sa décision. Rien que pour assurer le déroulement correct de la procédure de recours contentieux, il y a donc lieu de se demander s'il n'était pas préférable de préciser à l'article 4 que la décision doit être motivée » (Avis de la Cour administrative du 29 octobre 2009, doc. parl. n° 6072¹, p. 5).

contient déjà l'énoncé de l'identité du contribuable concerné et de la finalité fiscale des renseignements demandés¹⁴.

Le dispositif est complété par une disposition aux termes de laquelle « le tribunal peut ordonner la communication des éléments d'information complémentaires, tout en tenant dûment compte de la confidentialité éventuelle de certains de ces éléments ». Cette phrase est frappée d'une ambiguïté, découlant, d'une part, de l'absence de définition des « éléments complémentaires » qui sont visés et, d'autre part, de l'imprécision du terme « communication ». La lecture du point 100 de l'arrêt *Berlioz*¹⁵, qui est renseigné au commentaire des articles comme source d'inspiration du texte, permet de comprendre qu'il s'agit « des éléments d'information complémentaires au sens visé au point 92 » de l'arrêt, c'est-à-dire des compléments d'information que l'administration aura obtenus de l'administration fiscale requérante, en sus de la demande d'échange de renseignements proprement dite¹⁶. Comme les auteurs ont cependant omis de décrire le mécanisme de « communication » à mettre en œuvre, et notamment de clarifier si les « éléments » à communiquer sont les documents comme tels ou les informations y contenues, le texte en projet est source d'insécurité juridique et le Conseil d'État doit s'y **opposer formellement**.

Le Conseil d'État propose de lever cette opposition formelle en donnant à la troisième phrase de l'alinéa 1^{er} du paragraphe 1^{er} de l'article 6 une teneur étroitement inspirée de l'alinéa 2 de l'article 18 de la loi du 18 décembre 2015 relative à la protection internationale et à la protection temporaire :

« Pour préserver les droits de la défense du requérant, le tribunal peut ordonner que la substance des informations contenues dans la demande d'échange de renseignements ainsi que, le cas échéant, dans les compléments d'information délivrés par l'État requérant lui soit communiquée, pour autant que ces informations soient pertinentes aux fins de l'examen du recours et en veillant à ce que cette communication se fasse d'une manière qui tient compte de la confidentialité nécessaire. »

Cette approche est également dictée par un souci de cohérence alors que le Conseil d'État se trouve actuellement saisi d'un projet de loi portant modification de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant réglementation de la procédure devant les juridictions administratives (doc. parl. n°7252B) qui vise à intégrer un mécanisme similaire aux règles de procédure de droit commun applicables devant les juridictions administratives.

(5) Sur la portée du recours en réformation

Le Conseil d'État constate que le second alinéa du paragraphe 1^{er} maintient la possibilité de former un recours en réformation contre l'amende fiscale que l'administration luxembourgeoise peut infliger au détenteur de renseignements qui ne donne pas suite à une injonction.

S'il est effectivement indispensable de prévoir un recours en réformation contre une décision administrative infligeant une sanction, le Conseil d'État s'interroge sur la portée de ce recours en réformation. Dès lors que le texte en projet institue un recours distinct contre la décision d'injonction, le juge saisi d'un recours en réformation contre l'amende administrative imposée sur le fondement de l'article 5 ne pourra plus, *a priori*, contrôler la légalité de la décision d'injonction contre laquelle soit aucun recours n'aura été exercé soit le recours aura été déclaré non fondé.

14 Avis de la Cour administrative du 29 octobre 2009, doc. parl. n° 6072¹, p. 5.

15 « À cette fin, il n'est pas nécessaire pour l'administré concerné, aux fins de faire entendre sa cause de manière équitable au sujet de la condition de pertinence vraisemblable, d'avoir accès à l'ensemble de la demande d'informations. Il suffit qu'il ait accès à l'information minimale visée à l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2011/16, à savoir l'identité du contribuable concerné et la finalité fiscale des informations demandées. 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 » (CJUE, 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund*, aff. C-682/15, point 100).

16 « Afin de permettre au juge de l'État membre requis d'exercer son contrôle juridictionnel, il importe qu'il puisse avoir accès à la demande d'informations transmise par l'État membre requérant à l'État membre requis. 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 » (CJUE, 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund*, aff. C-682/15, point 92).

(6) *Quant à la procédure*

Le Conseil d'État constate que le projet de loi prévoit de soumettre le recours qu'il institue à une série d'aménagements de procédure, à savoir :

- un délai de recours réduit à un mois (contre trois mois en droit commun) ;
- la réduction du délai dont dispose l'administration pour fournir son mémoire en réponse en première instance également à un mois (contre trois mois en droit commun) ;
- la réduction, en première instance comme en appel, du nombre de mémoires à une écriture pour chacune des parties (contre deux en droit commun), sauf décision du président de la chambre du tribunal administratif appelée à connaître de l'affaire ou du président de la Cour administrative d'ordonner la production de mémoires complémentaires (dont le nombre n'est alors pas limité) ;
- la réduction du délai d'appel à quinze jours (contre quarante jours en droit commun) ;
- l'obligation, pour le tribunal comme pour la Cour administrative, de statuer dans le délai d'un mois à compter du dernier mémoire.

La majeure partie de ces adaptations, destinées à permettre une accélération des procédures, ne donne pas lieu à observation de la part du Conseil d'État. La loi précitée du 31 mars 2010 et celle du 25 novembre 2014 qu'il s'agit de modifier comportaient déjà des dérogations similaires par rapport à la procédure contentieuse de droit commun.

Le Conseil d'État doit cependant demander aux auteurs de lever, sous peine **d'opposition formelle**, l'incohérence, source d'insécurité juridique, qui apparaît entre la première phrase du paragraphe 2 nouveau qu'il est proposé d'insérer à l'article 6 et le paragraphe 3 de l'article 3. Ces dispositions prévoient, respectivement, que les recours prévus au paragraphe 1^{er} doivent être formés dans un délai d'un mois à compter de la notification de la décision au détenteur des renseignements (article 6, paragraphe 2, nouveau) et que la notification de l'injonction au détenteur des informations vaut aussi notification à l'égard des personnes y visées (article 3, paragraphe 3, inchangé). Or, à défaut d'effet de la notification prévue par l'article 3 à l'égard des « tiers concernés », le point de départ du délai d'un mois est impossible à déterminer en ce qui concerne ces mêmes « tiers concernés ».

Le Conseil d'État donne cependant à considérer que l'obligation de statuer dans un délai d'un mois risque de confronter le tribunal administratif et la Cour administrative à des difficultés d'organisation considérables, en particulier pendant la période des vacances judiciaires¹⁷. Il serait éventuellement préférable, dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, de prévoir une suspension des délais de procédure, y compris celui accordé aux juridictions pour statuer, entre le 16 juillet et le 15 septembre à l'instar, par exemple, de ce qui est prévu à l'article 35, paragraphe 2, de la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la protection internationale et à la protection temporaire.

Quant au point de départ des différents délais de procédure, le Conseil d'État constate que ceux-ci doivent courir « à partir du dépôt de la requête/du mémoire » en première instance et « à dater de la signification de la requête d'appel/du mémoire en réponse » en instance d'appel, sans que cette différence de régime soit expliquée. Il n'est pas clair si les auteurs du texte entendent déroger à la règle de droit commun selon laquelle le dépôt d'une requête ou d'un mémoire auprès de la juridiction vaut signification à l'État¹⁸ ou exiger une signification par voie d'huissier des mémoires devant la Cour administrative, là où le droit commun admet un dépôt au greffe et une notification entre avocats. Le Conseil d'État demande donc aux auteurs de faire courir l'ensemble des délais :

« ... à partir de la signification, ou du dépôt au greffe lorsque celui-ci vaut signification¹⁹. »

17 La Cour administrative avait déjà signalé dans son avis sur le projet de loi n° 6072, devenu ensuite la loi du 31 mars 2010 que « si le projet devait être amendé dans le sens que les délais pour le dépôt du mémoire en réponse et pour la prise de la décision du tribunal administratif ou de la Cour administrative ne seront pas suspendus durant la période des vacances judiciaires, conformément à l'article 5, paragraphe (6) de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, et qu'en conséquence la Cour serait tenue de statuer sur des appels en la matière sous rubrique même durant les vacances judiciaires, non seulement le principe de la suspension des délais rencontrerait une exception de taille, mais encore le fonctionnement de la Cour s'en trouverait gravement affecté » (Avis de la Cour administrative du 29 octobre 2009, doc. parl. n° 6072¹, p. 5).

18 En vertu du paragraphe 3 de l'article 4 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, « le dépôt de la requête vaut signification à l'État. Il en est de même pour le dépôt des mémoires subséquents ». La même règle est prévue par l'article 39 de la même loi pour l'instance d'appel.

19 La référence à la signification n'est pertinente que dans l'hypothèse où l'administration succombe en première instance et relève appel.

Selon le Conseil d'État, la précision que le mémoire en réponse doit être fourni dans le délai d'un mois en instance d'appel est par ailleurs superfétatoire puisque ce délai correspond au délai de droit commun pour l'instance d'appel²⁰.

Le Conseil d'État donne encore à considérer que le délai dans lequel les juridictions doivent statuer pourrait ne jamais commencer à courir si la partie défenderesse à l'instance ne dépose pas de mémoire. Cette difficulté avait déjà été relevée la Cour administrative²¹ et par le Conseil d'État²² lors de l'examen du projet de loi n° 6072 et avait conduit le législateur à compléter l'article 6 de la loi du 31 mars 2010 par la formule « ... ou de l'expiration du délai pour le dépôt du mémoire en réponse ». Il y a lieu de compléter la disposition sous examen par une précision similaire.

Selon le Conseil d'Etat, la phrase liminaire de l'article sous examen est à rédiger comme suit :

« L'article 6 de la même loi est remplacé comme suit : ... ».

À l'occasion du remplacement d'articles dans leur intégralité ou d'insertion d'articles, le texte nouveau est précédé de l'indication du numéro correspondant qui est souligné, au lieu d'être mis en gras, pour mieux le distinguer du numéro des articles de l'acte modificatif. Partant, le texte à remplacer se lira :

« Art. 6. (1) Contre la décision visée à l'article 3 [...] ».

L'amendement gouvernemental 2 répond aux critiques soulevées par le Conseil d'Etat.

Afin de donner suite à la troisième opposition formelle du Conseil d'État visant une imprécision terminologique dans la mesure où il n'est pas clair qui est la personne visée par la décision d'injonction, à l'article 4, paragraphe 1^{er} de la loi précitée du 25 novembre 2014, le terme « contribuable concerné » est remplacé par celui de « personne visée » afin de l'aligner avec les dispositions de l'article 3, paragraphe 3 et de l'article 6, paragraphe 1^{er}. Le terme « personne tierce » est maintenu alors qu'il ne coïncide pas nécessairement avec le terme « tiers concerné » mentionné à l'article 3, paragraphe 3 et à l'article 6, paragraphe 1^{er}. Le terme « tiers concerné » englobe la notion d'« intérêt légitime personnel » dont le tiers peut justifier afin d'introduire un recours sur base de l'article 6 de la loi précitée du 25 novembre 2014. Cette terminologie correspond à celle retenue par l'ancienne loi abrogée du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, suite à l'avis de la Cour administrative du 29 octobre 2009 relatif au projet de loi n° 6072. Le tiers concerné est une personne qui n'est pas nécessairement visée par la décision d'injonction, donc qui n'est pas une personne faisant l'objet de la procédure fiscale en cause, mais qui justifie néanmoins d'un intérêt personnel, légitime, direct et actuel pour introduire un recours en annulation contre la décision d'injonction.

L'article 2 du projet de loi est dès lors remplacé par la disposition suivante :

« **Art. 2.** L'article 4, paragraphe 1^{er} de la même loi est modifié comme suit :

« (1) Si l'autorité compétente de l'État requérant exige que la personne visée par la demande d'échange de renseignements n'en soit pas informée, l'administration fiscale compétente interdit au détenteur des renseignements ainsi qu'à ses dirigeants et employés de révéler à la personne visée ou à des personnes tierces l'existence et le contenu de la décision d'injonction. » ».

Dans son avis complémentaire, le Conseil d'Etat constate que l'amendement gouvernemental 2 propose de modifier la teneur de l'article 2 du projet de loi pour y insérer une disposition amendement l'article 4, paragraphe 1^{er}, de la loi précitée du 25 novembre 2014, qui ne devait pas être modifié dans le projet de loi initial.

La modification proposée de l'article 4, paragraphe 1^{er}, de la loi précitée du 25 novembre 2014 vise à répondre à l'opposition formelle du Conseil d'État formulée à l'encontre de l'article 2 du projet de loi initial, devenu l'article 3 du projet de loi à la suite des amendements sous examen, en raison de son imprécision terminologique, source d'insécurité juridique, au regard de la terminologie utilisée dans d'autres dispositions de la loi, dont l'article 4.

20 Article 46, paragraphe 1^{er}, de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

21 Avis de la Cour administrative du 29 octobre 2009, doc. parl. n° 6072¹, p. 5.

22 Avis complémentaire du Conseil d'État du 2 février 2010, doc. parl. n° 6072⁶, p. 13.

Afin de remédier à cette critique, les auteurs de l'amendement proposent de remplacer, à l'article 4 de la loi précitée du 25 novembre 2014, les termes « contribuable concerné » par la demande de renseignement par ceux de « personne visée ».

Le Conseil d'État se doit de signaler aux auteurs du texte que, loin d'« aligner » la terminologie de l'article 4 sur celle de l'article 6, les deux formulations restent très différentes. L'article 4, tel qu'il est proposé de le modifier, se réfère en effet à « la personne visée par la demande d'échange de renseignements » (c'est-à-dire le contribuable concerné), tandis que l'article 6 instaure un recours au profit de « toute personne visée par ladite décision » (soit – « ladite décision » étant la décision d'injonction – certainement le détenteur de l'information, mais aussi toute autre personne qui y est nommément « visée »)²³.

L'amendement ne répond donc nullement à la critique originale du Conseil d'État, « qu'il n'est pas clair qui est la « personne visée » par la décision d'injonction ». L'on ne sait en effet pas avec la certitude, qui est de mise dès lors qu'il s'agit d'organiser un recours juridictionnel, si le « contribuable concerné » peut exercer le recours en tant que « personne visée par » la décision d'injonction ou s'il doit se rabattre sur sa qualité de « tiers concerné ». La distinction opérée dans la loi précitée du 25 novembre 2014 entre le « détenteur des renseignements » (article 3, paragraphes 3 et 4), le « contribuable concerné » (article 4, paragraphe 1^{er}) et les « personnes tierces » (*ibid.*) est *a priori* beaucoup plus claire et le Conseil d'État ne comprend pas pourquoi les auteurs du projet veulent s'en écarter.

Les difficultés rédactionnelles soulevées (de même que celles concernant l'amendement 2) semblent toutes découler du choix, opéré par les auteurs du projet de loi, de régler les voies de recours contre la décision d'injonction non seulement en ce qui concerne le détenteur de l'information, destinataire de la décision d'injonction, mais également pour d'autres « personne(s) visée(s) par ladite décision » et même pour « tout tiers concerné ».

Or, l'arrêt *Berlioz* ne se prononce pas sur les recours du contribuable ou d'autres personnes concernées. Comme le Conseil d'État l'avait déjà relevé dans son avis du 26 juin 2018, l'arrêt *Berlioz* concernait spécifiquement le cas d'un détenteur d'informations qui, dans le cadre du recours exercé contre une sanction administrative, contestait la validité de l'injonction qui lui avait été adressée, et la Cour ne s'est pas prononcée au-delà de ce qui était nécessaire pour répondre aux questions dont elle était saisie.

Afin de pouvoir lever l'opposition formelle qu'il avait formulée et qu'il se voit obligé de maintenir, le Conseil d'État voudrait suggérer aux auteurs d'encadrer, au paragraphe 1^{er} de l'article 6, uniquement le recours du destinataire de la décision d'injonction, c'est-à-dire le détenteur de l'information.

Selon le Conseil d'État, la phrase liminaire de l'article 2, dans sa teneur amendée, est à reformuler comme suit :

« **Art. 2.** L'article 4, paragraphe 1^{er}, de la même loi, est modifié comme suit : ».

La Commission des Finances et du Budget procède à cette rectification.

La Commission des Finances et du Budget décide de soumettre **l'amendement parlementaire 2** suivant au Conseil d'État

L'article 2 est modifié comme suit :

« **Art. 2.** L'article 4, paragraphe 1^{er}, de la même loi est modifié comme suit:

« (1) Si l'autorité compétente de l'État requérant exige que la personne visée par la demande d'échange de renseignements n'en soit pas informée, l'administration fiscale compétente interdit au détenteur des renseignements ainsi qu'à ses dirigeants et employés de révéler à la personne visée **par la demande d'échange de renseignements** ou à des personnes tierces l'existence et le contenu de la décision d'injonction. ».

Cet amendement vise à répondre à l'opposition formelle du Conseil d'État à l'égard de l'amendement gouvernemental qui avait remplacé, à l'article 4 de la loi du 25 novembre 2014, les termes « contribuable concerné » par la demande de renseignement par ceux de « personne visée ».

²³ Alors qu'aux articles 3 et 4 de la loi précitée du 25 novembre 2014, tel qu'il est proposé de les modifier, le législateur utilise des déterminants définis (la personne visée, du contribuable concerné, etc.), il emploie un déterminant indéfini, plus précisément un déterminant distributif à la première phrase du paragraphe 1^{er} de l'article 6 (« toute personne visée »). Cette construction donne à penser qu'une pluralité de personnes peut exercer le recours à ce titre, sans qu'il soit cependant clair de qui il s'agit.

La Commission des Finances et du Budget a décidé d'harmoniser les termes et de reprendre le terme « personne visée par la demande de renseignements » qu'elle a également utilisés aux articles 3 et 6 de la loi du 25 novembre 2014.

Dans son deuxième avis complémentaire, le Conseil d'Etat signale que l'amendement parlementaire 2 n'appelle pas d'observation de sa part.

Article 3 nouveau

L'amendement gouvernemental 3 répond aux critiques soulevées par le Conseil d'Etat en introduisant un nouvel article 3.

Le Conseil d'Etat observe que l'alinéa 1^{er} du paragraphe 1^{er} du nouvel article 6 qu'il est proposé d'insérer dans la loi précitée du 25 novembre 2014 prévoit que le recours en annulation est ouvert contre « la décision visée à l'article 3 ». Il estime que l'article 3 ainsi visé est composé de cinq paragraphes, au fil desquels il est fait mention de quatre actes de l'administration susceptibles d'être qualifiés de décision. La formulation proposée est susceptible de causer une hésitation sur le point de savoir laquelle des décisions administratives dont il est question à l'article 3 est celle qui peut faire l'objet du recours en annulation qu'il institue.

Il convient de reprendre la proposition de modification du Conseil d'Etat et de viser spécifiquement « (...) la décision d'injonction visée à l'article 3, paragraphe 3 (...) » à la première phrase du paragraphe 1^{er} et du paragraphe 2 de l'article 6.

La quatrième opposition formelle du Conseil d'Etat consiste en ce que le projet de loi n'indique pas clairement si l'accès du juge « à la demande d'échange de renseignements » inclut un accès à une éventuelle demande de « complément d'information » de l'administration luxembourgeoise sur le fondement du paragraphe 2 de l'article 3 de la loi précitée du 25 novembre 2014 et aux compléments d'information éventuellement reçus à la suite.

Le Conseil d'Etat demande encore, sous peine d'opposition formelle (cinquième opposition) pour non-respect de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, l'omission de la précision que le juge administratif a accès à la demande de renseignements uniquement « afin d'exclure l'absence manifeste de pertinence vraisemblable des renseignements demandés ».

Il convient de reprendre la proposition de modification du Conseil d'Etat et de remplacer la deuxième phrase de l'article 6, paragraphe 1^{er} comme suit « Par dérogation à l'article 3, paragraphe 4, le tribunal a accès à la demande d'échange de renseignements ainsi que, le cas échéant, aux demandes de complément d'information et aux compléments d'information délivrés par l'Etat requérant. ».

Le Conseil d'Etat est d'avis que les auteurs ont omis de décrire le mécanisme de « communication » à mettre en œuvre, et notamment de clarifier si les « éléments » à communiquer sont les documents comme tels ou les informations y contenues et s'oppose formellement au texte. Il y a lieu de reprendre la proposition du Conseil d'Etat en donnant à la troisième phrase de l'alinéa 1^{er} du paragraphe 1^{er} de l'article 6 une teneur étroitement inspirée de l'alinéa 2 de l'article 18 de la loi du 18 décembre 2015 relative à la protection internationale et à la protection temporaire : « Pour préserver les droits de la défense du requérant, le tribunal peut ordonner que la substance des informations contenues dans la demande d'échange de renseignements ainsi que, le cas échéant, dans les compléments d'information délivrés par l'Etat requérant lui soit communiquée, pour autant que ces informations soient pertinentes aux fins de l'examen du recours et en veillant à ce que cette communication se fasse d'une manière qui tient compte de la confidentialité nécessaire. ».

Il convient de reprendre la proposition de modification du Conseil d'Etat.

Quant au point de départ des différents délais de procédure, le Conseil d'Etat constate que ceux-ci doivent courir « à partir du dépôt de la requête/du mémoire » en première instance et « à dater de la signification de la requête d'appel/du mémoire en réponse » en instance d'appel, sans que cette différence de régime soit expliquée. Il n'est pas clair si les auteurs du texte entendent déroger à la règle de droit commun selon laquelle le dépôt d'une requête ou d'un mémoire auprès de la juridiction vaut signification à l'Etat ou exiger une signification par voie d'huissier des mémoires devant la Cour administrative, là où le droit commun admet un dépôt au greffe et une notification entre avocats. Le Conseil d'Etat demande donc aux auteurs de faire courir l'ensemble des délais : « (...) à partir de la signification, ou du dépôt au greffe lorsque celui-ci vaut signification. ».

Il convient de préciser à l'article 6, paragraphe 2 de la loi précitée du 25 novembre 2014 que le dépôt d'une requête ou d'un mémoire au greffe vaut signification à l'Etat ou par l'Etat.

Le Conseil d'État donne encore à considérer que le délai dans lequel les juridictions doivent statuer pourrait ne jamais commencer à courir si la partie défenderesse à l'instance ne dépose pas de mémoire. Cette difficulté avait déjà été relevée par la Cour administrative et par le Conseil d'État lors de l'examen du projet de loi n° 6072 et avait conduit le législateur à compléter l'article 6 de la loi du 31 mars 2010 par la formule « (...) ou de l'expiration du délai pour le dépôt du mémoire en réponse ».

Il convient dès lors de préciser que le tribunal administratif et la Cour administrative statuent dans le mois à dater de la signification du mémoire en réponse ou du dernier mémoire supplémentaire et qu'à défaut de signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires dans les délais prévus, ils statuent dans le mois de l'expiration du délai d'un mois pour la signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires.

Pour ces motifs, il est inséré un nouvel article 3, libellé comme suit :

« **Art. 3.** L'article 6 de la même loi est remplacé comme suit :

« **Art. 6.** (1) Contre la décision d'injonction visée à l'article 3, paragraphe 3, un recours en annulation est ouvert devant le tribunal administratif à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Par dérogation à l'article 3, paragraphe 4, le tribunal a accès à la demande d'échange de renseignements ainsi que, le cas échéant, aux demandes de complément d'information et aux compléments d'information délivrés par l'État requérant. Les éléments y contenus et relatifs à l'identité du contribuable concerné et à la finalité fiscale des renseignements demandés sont séparément énoncés dans le mémoire en réponse à déposer par la partie étatique. Pour préserver les droits de la défense du requérant, le tribunal peut ordonner que la substance des informations contenues dans la demande d'échange de renseignements ainsi que, le cas échéant, dans les compléments d'information délivrés par l'État requérant lui soit communiquée, pour autant que ces informations soient pertinentes aux fins de l'examen du recours et en veillant à ce que cette communication se fasse d'une manière qui tient compte de la confidentialité nécessaire.

Contre la décision visée à l'article 5, un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif au détenteur des renseignements.

(2) Le recours contre la décision d'injonction visée à l'article 3, paragraphe 3 et la décision visée à l'article 5 doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés. Le recours a un effet suspensif. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête introductive d'instance. Le mémoire en réponse doit être fourni dans un délai d'un mois à dater de la signification de la requête introductive. Le dépôt de la requête ou du mémoire au greffe du tribunal vaut signification à l'État ou par l'État. Toutefois, dans l'intérêt de l'instruction de l'affaire, le président de la chambre appelée à connaître de l'affaire peut ordonner d'office la production de mémoires supplémentaires dans le délai d'un mois. Le tribunal administratif statue dans le mois à dater de la signification du mémoire en réponse ou du dernier mémoire supplémentaire. À défaut de signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires dans les délais prévus, il statue dans le mois de l'expiration du délai d'un mois pour la signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires.

Les décisions du tribunal administratif peuvent être frappées d'appel devant la Cour administrative. L'appel doit être interjeté dans le délai de 15 jours à partir de la notification du jugement par les soins du greffe. Il est sursis à l'exécution des jugements pendant le délai et l'instance d'appel. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête d'appel introductive. Le mémoire en réponse doit être fourni dans un délai d'un mois à dater de la signification de la requête d'appel. Le dépôt de la requête ou du mémoire au greffe de la Cour vaut signification à l'État ou par l'État. Toutefois, dans l'intérêt de l'instruction de l'affaire, le magistrat présidant la juridiction d'appel peut ordonner d'office la production de mémoires supplémentaires dans le délai d'un mois. La Cour administrative statue dans le mois à dater de la signification du mémoire en réponse ou du dernier mémoire supplémentaire. À défaut de signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires dans les délais prévus, il statue dans le mois de l'expiration du délai d'un mois pour la signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires. ».

Dans son avis complémentaire, le Conseil d'Etat constate que l'article 6 nouveau qu'il est proposé d'insérer dans la loi précitée du 25 novembre 2014 organise un recours en annulation contre les décisions d'injonction prises sur le fondement de l'article 3, paragraphe 3, de la même loi, et un recours en pleine juridiction contre les décisions imposant une amende administrative sur le fondement de l'article 5 de la même loi²⁴.

La nouvelle rédaction de l'article 6 remédie aux déficiences qui avaient conduit le Conseil d'Etat à formuler une série d'oppositions formelles. Celles-ci peuvent dès lors être levées.

Le Conseil d'Etat rappelle son observation formulée dans son avis du 26 juin 2018, où il avait signalé que l'indication de l'article à remplacer est soulignée, au lieu d'être mise en gras, pour mieux la distinguer des articles de l'acte modificatif. Il y a dès lors lieu d'écrire :

« Art. 6. (1) Contre la décision [...]. »

La Commission des Finances et du Budget procède à cette modification. Elle décide, de plus, de soumettre **l'amendement parlementaire 3** suivant au Conseil d'Etat :

Le paragraphe 1 de l'article 6 remplacé par l'article 3 est modifié comme suit :

« **Art. 3.** L'article 6 de la même loi est remplacé comme suit :

« Art. 6. (1) Contre la décision d'injonction visée à l'article 3, paragraphe 3, un recours en annulation est ouvert devant le tribunal administratif à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné **au détenteur des renseignements**. Par dérogation à l'article 3, paragraphe 4, le tribunal a accès à la demande d'échange de renseignements ainsi que, le cas échéant, aux demandes de complément d'information et aux compléments d'information délivrés par l'Etat requérant. Les éléments y contenus et relatifs à l'identité ~~du contribuable concerné de la personne visée par la demande d'échange de renseignements~~ et à la finalité fiscale des renseignements demandés sont séparément énoncés dans le mémoire en réponse à déposer par la partie étatique. Pour préserver les droits de la défense du requérant, le tribunal peut ordonner que la substance des informations contenues dans la demande d'échange de renseignements ainsi que, le cas échéant, dans les compléments d'information délivrés par l'Etat requérant lui soit communiquée, pour autant que ces informations soient pertinentes aux fins de l'examen du recours et en veillant à ce que cette communication se fasse d'une manière qui tient compte de la confidentialité nécessaire.

Contre la décision visée à l'article 5, un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif au détenteur des renseignements. ».

Dans son avis complémentaire, le Conseil d'Etat avait suggéré, afin de pouvoir lever l'opposition formelle qu'il avait formulée dans son avis et qu'il se voit obligé de maintenir, aux auteurs du projet de loi d'encadrer, au paragraphe 1^{er} de l'article 6, uniquement le recours du destinataire de la décision d'injonction, c'est-à-dire le détenteur de l'information.

La Commission des Finances et du Budget a donc décidé (par l'amendement parlementaire 3) de procéder à cette modification du paragraphe 1^{er} de l'article 6 de la loi du 25 novembre 2014 par le biais de la modification de l'article 3 du présent projet de loi en remplaçant les termes « à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné » par les termes « au détenteur des renseignements ».

Dans son deuxième avis complémentaire, le Conseil d'Etat signale que l'amendement parlementaire 3 n'appelle pas d'observation de sa part.

*

²⁴ La même solution se dégage également, dans le silence de la loi, de la jurisprudence récente du tribunal administratif faisant application des principes dégagés par l'arrêt *Berlioz* de la CJUE et par l'arrêt de la Cour administrative du 26 octobre 2017 (voir : Trib. adm. (3e ch.) 26 juin 2018, n° 39886 ; 26 juin 2018, n° 39888 ; Trib. adm. (2e ch.), 29 nov. 2018, n° 41668 ; 29 nov. 2018, n° 41669 ; 29 nov. 2018, n° 41670).

VI. TEXTE PROPOSE PAR LA COMMISSION PARLEMENTAIRE

Compte tenu de ce qui précède, la Commission des Finances et du Budget recommande à la Chambre des Députés d'adopter le projet de loi n°7223 dans la teneur qui suit :

*

PROJET DE LOI portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale

Art. 1^{er}. L'article 3 de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale est modifié comme suit :

1° Le paragraphe 1^{er} est complété comme suit :

« L'administration fiscale compétente s'assure que les renseignements demandés ne sont pas dépourvus de toute pertinence vraisemblable eu égard à l'identité de la personne visée par la demande d'échange de renseignements et à celle du détenteur des renseignements ainsi qu'aux besoins de la procédure fiscale en cause. » ;

2° Le paragraphe 2, première phrase, est modifié comme suit :

« (2) Si la demande d'échange de renseignements ne remplit pas les conditions prévues au paragraphe 1^{er}, un complément d'information est demandé à l'autorité compétente de l'État requérant. » ;

3° La dernière phrase du paragraphe 3 est supprimée.

Art. 2. L'article 4, paragraphe 1^{er}, de la même loi est modifié comme suit :

« (1) Si l'autorité compétente de l'État requérant exige que la personne visée par la demande d'échange de renseignements n'en soit pas informée, l'administration fiscale compétente interdit au détenteur des renseignements ainsi qu'à ses dirigeants et employés de révéler à la personne visée par la demande d'échange de renseignements ou à des personnes tierces l'existence et le contenu de la décision d'injonction. ».

Art. 3. L'article 6 de la même loi est remplacé comme suit :

« **Art. 6.** (1) Contre la décision d'injonction visée à l'article 3, paragraphe 3, un recours en annulation est ouvert devant le tribunal administratif au détenteur des renseignements. Par dérogation à l'article 3, paragraphe 4, le tribunal a accès à la demande d'échange de renseignements ainsi que, le cas échéant, aux demandes de complément d'information et aux compléments d'information délivrés par l'État requérant. Les éléments y contenus et relatifs à l'identité de la personne visée par la demande d'échange de renseignements et à la finalité fiscale des renseignements demandés sont séparément énoncés dans le mémoire en réponse à déposer par la partie étatique. Pour préserver les droits de la défense du requérant, le tribunal peut ordonner que la substance des informations contenues dans la demande d'échange de renseignements ainsi que, le cas échéant, dans les compléments d'information délivrés par l'État requérant lui soit communiquée, pour autant que ces informations soient pertinentes aux fins de l'examen du recours et en veillant à ce que cette communication se fasse d'une manière qui tient compte de la confidentialité nécessaire.

Contre la décision visée à l'article 5, un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif au détenteur des renseignements.

(2) Le recours contre la décision d'injonction visée à l'article 3, paragraphe 3 et la décision visée à l'article 5 doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés. Le recours a un effet suspensif. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête introductive d'instance. Le mémoire en réponse doit être fourni dans un délai d'un mois à dater de la signification de la requête introductive. Le dépôt de la requête ou du mémoire au greffe du tribunal vaut signification à l'État ou par l'État. Toutefois, dans l'intérêt de l'instruction de l'affaire, le président de la chambre appelée à connaître

de l'affaire peut ordonner d'office la production de mémoires supplémentaires dans le délai d'un mois. Le tribunal administratif statue dans le mois à dater de la signification du mémoire en réponse ou du dernier mémoire supplémentaire. À défaut de signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires dans les délais prévus, il statue dans le mois de l'expiration du délai d'un mois pour la signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires.

Les décisions du tribunal administratif peuvent être frappées d'appel devant la Cour administrative. L'appel doit être interjeté dans le délai de 15 jours à partir de la notification du jugement par les soins du greffe. Il est sursis à l'exécution des jugements pendant le délai et l'instance d'appel. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête d'appel introductive. Le mémoire en réponse doit être fourni dans un délai d'un mois à dater de la signification de la requête d'appel. Le dépôt de la requête ou du mémoire au greffe de la Cour vaut signification à l'État ou par l'État. Toutefois, dans l'intérêt de l'instruction de l'affaire, le magistrat présidant la juridiction d'appel peut ordonner d'office la production de mémoires supplémentaires dans le délai d'un mois. La Cour administrative statue dans le mois à dater de la signification du mémoire en réponse ou du dernier mémoire supplémentaire. À défaut de signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires dans les délais prévus, il statue dans le mois de l'expiration du délai d'un mois pour la signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires. ».

Luxembourg, le 8 février 2019

Le Président,
André BAULER

Le Rapporteur,
Joëlle ELVINGER

Impression: CTIE – Division Imprimés et Fournitures de bureau

7223

Bulletin de Vote (Vote Public)

Date: 14/02/2019 16:11:14	Président: M. Etgen Fernand
Scrutin: 3	Secrétaire A: M. Frieseisen Claude
Vote: PL 7223 Ech. de renseign. en mat. fisc.	Secrétaire B: Mme Barra Isabelle
Description: Projet de loi 7223	

	Oui	Abst	Non	Total
Présents:	49	2	4	55
Procuration:	5	0	0	5
Total:	54	2	4	60

Nom du député	Vote	(Procuration)	Nom du député	Vote	(Procuration)
CSV					
Mme Adehm Diane	Oui		Mme Arendt Nancy	Oui	(M. Mosar Laurent)
M. Eicher Emile	Oui		M. Galles Paul	Oui	
M. Gloden Léon	Oui		M. Halsdorf Jean-Marie	Oui	
Mme Hansen Martine	Oui		Mme Hetto-Gaasch Françoise	Oui	
M. Kaes Aly	Oui		M. Lies Marc	Oui	
M. Mischo Georges	Oui		Mme Modert Octavie	Oui	
M. Mosar Laurent	Oui		Mme Reding Viviane	Oui	
M. Roth Gilles	Oui		M. Schank Marco	Oui	
M. Wilmes Serge	Oui		M. Wiseler Claude	Oui	
M. Wolter Michel	Oui	(M. Wiseler Claude)	M. Spautz Flore	Oui	(Mme Hansen Martine)
Mme Eicher Felix	Oui	(M. Gloden Léon)			

LSAP					
M. Angel Marc	Oui		M. Biancalana Dan	Oui	
M. Bodry Alex	Oui		Mme Burton Tess	Oui	
M. Cruchten Yves	Oui		M. Di Bartolomeo Mars	Oui	
M. Engel Georges	Oui		M. Fayot Franz	Oui	
M. Haagen Claude	Oui		Mme Mutsch Lydia	Oui	

DP					
M. Arendt Guy	Oui		M. Bauler André	Oui	
M. Baum Gilles	Oui		Mme Beissel Simone	Oui	
M. Berger Eugène	Oui		M. Colabianchi Frank	Oui	
Mme Elvinger Joëlle	Oui		M. Etgen Fernand	Oui	
M. Graas Gusty	Oui		M. Hahn Max	Oui	
Mme Hartmann Carole	Oui		Mme Polfer Lydie	Oui	

déi gréng					
M. Back Carlo	Oui		M. Benoy François	Oui	
Mme Bernard Djuna	Oui		Mme Empain Stéphanie	Oui	(Mme Lorsché Josée)
M. Hansen- Marc	Oui		M. Kox Henri	Oui	
Mme Lorsché Josée	Oui		M. Margue Charles	Oui	
M. Traversini Roberto	Oui				

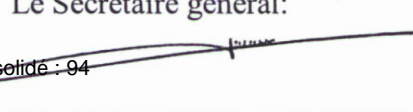
déi Lénk					
M. Baum Marc	Abst.		M. Wagner David	Abst.	

groupe technique					
M. Clement Sven-Piraten	Oui		M. Engelen Jeff-ADR	Non	
M. Gibéryen Gast-ADR	Non		M. Goergen Marc-Piraten	Oui	
M. Kartheiser Fernand-ADR	Non		M. Reding Roy-ADR	Non	

Le Président:



Le Secrétaire général:



Bulletin de Vote (Vote Public)

Date: 14/02/2019 16:11:14

Scrutin: 3

Vote: PL 7223 Ech. de renseign. en mat. fisc.

Description: Projet de loi 7223

Président: M. Etgen Fernand

Secrétaire A: M. Frieseisen Claude

Secrétaire B: Mme Barra Isabelle

	Oui	Abst	Non	Total
Présents:	49	2	4	55
Procuration:	5	0	0	5
Total:	54	2	4	60

Nom du député

Vote

(Procuration)

Nom du député

Vote

(Procuration)

n'ont pas participé au vote:

CSV

~~M. Eischen Félix~~

~~M. Spautz Marc~~

Le Président:

Le Secrétaire général:

7223/11

N° 7223¹¹**CHAMBRE DES DEPUTES**

Session ordinaire 2018-2019

PROJET DE LOI**portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant
la procédure applicable à l'échange de renseignements sur
demande en matière fiscale**

* * *

**DISPENSE DU SECOND VOTE CONSTITUTIONNEL
PAR LE CONSEIL D'ETAT**

(15.2.2019)

Le Conseil d'État,

appelé par dépêche du Président de la Chambre des députés, du 14 février 2019 à délibérer sur la question de dispense du second vote constitutionnel du

PROJET DE LOI**portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant
la procédure applicable à l'échange de renseignements sur
demande en matière fiscale**

qui a été adopté par la Chambre des députés dans sa séance du 14 février 2019 et dispensé du second vote constitutionnel ;

Vu ledit projet de loi et les avis émis par le Conseil d'État en ses séances des 26 juin 2018, 22 janvier 2019 et 5 février 2019 ;

se déclare d'accord

avec la Chambre des députés pour dispenser le projet de loi en question du second vote prévu par l'article 59 de la Constitution.

Ainsi décidé en séance publique à l'unanimité des 18 votants, le 15 février 2019.

Le Secrétaire général,
Marc BESCH

Le Président du Conseil d'État,
Georges WIVENES

Impression: CTIE – Division Imprimés et Fournitures de bureau

7223/12

N° 7223¹²

CHAMBRE DES DEPUTES

Session ordinaire 2018-2019

PROJET DE LOI**portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant
la procédure applicable à l'échange de renseignements sur
demande en matière fiscale**

* * *

AVIS COMPLEMENTAIRE DE LA CHAMBRE DE COMMERCE

(12.2.2019)

La Chambre de Commerce avait déjà eu l'occasion de commenter, dans son avis n°4985 du 8 mars 2018¹, le projet de loi n°7223 portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale².

Le Projet Initial a fait l'objet, le 30 novembre 2018, de 3 amendements gouvernementaux qui visaient essentiellement à répondre à diverses critiques émises par le Conseil d'Etat dans son avis n°52.597 du 26 juin 2018.

La Chambre de Commerce n'avait eu l'occasion de réagir sur ces amendements compte tenu de la relative urgence du dossier. Bien que n'étant pas parfaites, les dispositions telles qu'amendées par ces premiers amendements auraient cependant fortement amélioré la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale³ sur deux points principaux, à savoir (i) la réintroduction de l'examen du critère de pertinence vraisemblable de la demande d'échange et (ii) l'ouverture d'un recours à tout tiers intéressé contre la décision d'injonction.

C'était sans compter sur le fait que le Conseil d'Etat, dans son second avis du 22 janvier 2019 sur la première série d'amendements, allait émettre une suggestion quant aux voies de recours que la Chambre de Députés a choisi de reprendre et de matérialiser par le biais d'une deuxième série d'amendements. Vu les difficultés qui persistaient, tant dans la formulation légale que dans la mise en oeuvre pratique du recours ouvert au tiers concerné, très justement relevées d'ailleurs par le Conseil d'Etat, ce dernier avait alors suggéré de limiter les changements à apporter à la Loi du 25 novembre 2014 strictement aux enseignements de l'arrêt dit « Berlioz »⁴. La solution proposée consistait à ne plus ouvrir le recours contre la décision d'injonction qu'au seul détenteur de l'information.

La Chambre de Commerce ne peut donc marquer son soutien aux amendements sous avis. En effet, elle maintient la position qu'elle avait prise et largement argumentée dans son avis n°4242 du 16 juin 2014 relatif au projet de loi n°6680 qui allait aboutir à la Loi du 25 novembre 2014.

Afin de concilier au mieux les droits de la défense et le respect des données personnelles, la Chambre de Commerce avait alors cité l'exemple du Royaume-Uni, soumis aux mêmes exigences que le Grand-Duché en matière de transparence et dont les pratiques d'échange d'informations ont également fait l'objet de critiques de la part du Forum Mondial en 2011. En réponse, le Royaume-Uni a adopté une nouvelle procédure pour l'échange de renseignements⁵. Pour autant, l'élargissement des prérogatives de l'administration fiscale britannique ne s'est pas accompagné d'une remise en cause des garanties

1 Ci-après, l'« Avis Initial ».

2 Ci-après, le « Projet Initial ».

3 En abrégé ci-après, la « Loi du 25 novembre 2014 ».

4 Pour l'arrêt dit « Berlioz », voir l'Avis Initial.

5 Cf. les termes du § 209 de la Loi générale des impôts : *Gefahr im Verzuge*.

procédurales ni d'un abandon du contrôle de la pertinence vraisemblable, bien au contraire. En effet, ce nouveau système n'autorise pas les autorités fiscales à demander une information à un tiers sans l'accord du contribuable concerné ou l'autorisation d'un tribunal. Dans les deux cas, l'information doit être raisonnablement nécessaire (« *reasonably required* ») à la vérification de la situation fiscale du contribuable.

Sans devoir aller nécessairement jusqu'à l'octroi d'une obligation d'obtenir l'accord du contribuable, il est en tout état de cause nécessaire d'ouvrir le recours au tiers concerné, la Chambre de Commerce s'étant d'ailleurs interrogée à l'époque sur le principe plus fondamental de permettre l'échange de renseignements portant sur des tiers. *A fortiori*, lorsqu'il porte sur le contribuable directement, ce dernier se doit d'être informé pour pouvoir exercer utilement un éventuel recours. La Chambre de Commerce avait estimé que l'extension du principe du « *no tipping off* » serait contraire au respect de la vie privée et de la protection des données personnelles. Lorsque les informations demandées sont disponibles auprès de l'administration fiscale luxembourgeoise, très souvent en raison d'un consentement explicite ou implicite du contribuable (p. ex. suite à la déclaration d'impôts), le transfert d'informations à l'étranger constituant un traitement subséquent de données, la légalité du traitement de données en vertu de la législation européenne et luxembourgeoise sur le traitement de données dépendraient de la portée du consentement du contribuable. Lorsque les informations ne sont pas disponibles auprès de l'administration fiscale luxembourgeoise, le principe de la subsidiarité du paragraphe 209 de la Loi générale des impôts requerrait alors que le contribuable soit informé préalablement de la demande d'échange, sauf en cas de risque important de disparition des preuves⁵.

La Chambre de Commerce note d'ailleurs que la question reste d'une actualité brûlante, en témoigne la question adressée au Conseil Constitutionnel par la deuxième chambre du Tribunal administratif lors de l'audience du 10 janvier 2019⁶ :

« *Le principe de l'Etat 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'Etat 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'Etat de droit ainsi qu'au principe de la légalité ?* » ;

Le Conseil d'Etat, quant à lui, ne semble pas non plus opposé par principe à un recours qui serait exercé par une personne autre que le destinataire de la décision d'injonction.

A défaut de vouloir s'orienter vers la solution retenue sous le droit anglais, la Chambre de Commerce propose, dans l'urgence et sous réserve d'un examen plus approfondi, les reformulations suivantes :

Pour l'article 3 :

« (1) Contre la décision visée à l'article 3, un recours en annulation est ouvert devant le tribunal administratif **au détenteur des renseignements ainsi que, sauf application des dispositions de l'article 4, paragraphe 1^{er}**, à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. »

Pour l'article 4 :

« (1) Contre la décision visée à l'article 3, un recours en annulation est ouvert devant le tribunal administratif **au détenteur des renseignements ainsi que, sauf application des dispositions de l'article 4, paragraphe 1^{er}**, à toute personne visée par ladite décision. »

En outre, afin de résoudre le deuxième problème soulevé par le Conseil d'Etat quant au moment à partir duquel la personne visée par la décision est supposée en avoir connaissance, la Chambre de Commerce propose de modifier les dispositions de l'alinéa (3) de l'article 3 de la Loi du 25 novembre 2014 afin d'imposer à l'administration fiscale compétente luxembourgeoise une obligation de notification de sa décision et de son contenu non seulement au détenteur de l'information mais aussi à la personne visée par la demande, et ce, à chaque fois que l'autorité requérante étrangère ne s'est pas opposée à ce que la personne visée soit informée de la demande. Ainsi, le délai de 1 mois applicable au recours pourra courir à compter de la notification de la décision d'injonction au détenteur des ren-

⁵ Cf. les termes du § 209 de la Loi générale des impôts : *Gefahr im Verzuge*.

⁶ N° du role 37014a.

seignements demandés ainsi qu'à la personne visée par la demande. En outre, le problème soulevé par le Conseil d'Etat quant à la responsabilité potentielle du détenteur de l'information serait résolue dès lors que l'obligation de notification de la décision d'injonction à la personne visée reposerait sur l'administration fiscale luxembourgeoise compétente.

*

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce ne peut marquer son accord aux amendements gouvernementaux sous avis que sous réserve de la prise en compte de ses remarques

Entré à l'Administration parlementaire le 22 février 2019.

Impression: CTIE – Division Imprimés et Fournitures de bureau



Commission des Finances et du Budget

Procès-verbal de la réunion du 08 février 2019

Ordre du jour :

1. Approbation des projets de procès-verbal des réunions du 8 et du 14 janvier 2019
2. 7363 Projet de loi portant modification de la loi modifiée du 1er août 2001 concernant la circulation de titres
- Rapporteur : Monsieur André Bauler
- Présentation et adoption d'un projet de rapport
3. 7333 Projet de loi portant approbation de la Convention multilatérale pour la mise en oeuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, signée à Paris, le 7 juin 2017
- Rapporteur : Madame Joëlle Elvinger
- Présentation et adoption d'un projet de rapport
4. 7223 Projet de loi portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale
- Rapporteur : Madame Joëlle Elvinger
- Examen du deuxième avis complémentaire du Conseil d'Etat
- Présentation et adoption d'un projet de rapport

*

Présents : Mme Diane Adehm remplaçant M. Michel Wolter, M. Guy Arendt, M. André Bauler, M. Alex Bodry, M. Sven Clement, M. Yves Cruchten, Mme Joëlle Elvinger, M. Gast Gibéryen, Mme Martine Hansen, M. Henri Kox, Mme Josée Lorsché, M. Laurent Mosar, Mme Lydia Mutsch remplaçant M. Franz Fayot, M. Gilles Roth, M. Claude Wiseler

M. Carlo Fassbinder, Directeur de la Fiscalité (Ministère des Finances)

Mme Caroline Guezennec, de l'Administration parlementaire

Excusés : M. Franz Fayot, M. Roy Reding, M. Michel Wolter

*

Présidence : M. André Bauler, Président de la Commission

*

1. Approbation des projets de procès-verbal des réunions du 8 et du 14 janvier 2019

Les projets de procès-verbal sont approuvés.

2. 7363 Projet de loi portant modification de la loi modifiée du 1er août 2001 concernant la circulation de titres

Le rapporteur présente brièvement son projet de rapport qui est ensuite adopté à l'unanimité.

Les membres de la Commission confirment le choix de la Conférence des Présidents en faveur du modèle de base pour les débats en séance plénière.

3. 7333 Projet de loi portant approbation de la Convention multilatérale pour la mise en oeuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, signée à Paris, le 7 juin 2017

Le projet de rapport est adopté à l'unanimité.

Les membres de la Commission préfèrent le modèle de base pour les débats en séance plénière (plutôt que le modèle 1 choisi par la Conférence des Présidents).

4. 7223 Projet de loi portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale

La Commission constate que, dans son deuxième avis complémentaire, le Conseil d'Etat ne fait pas d'observations à l'égard des amendements parlementaires qui lui avaient été soumis.

Le projet de rapport est adopté à l'unanimité.

Les membres de la Commission confirment le choix de la Conférence des Présidents en faveur du modèle 1 pour les débats en séance plénière.

Un membre du groupe parlementaire CSV fait allusion à un nouvel arrêt du tribunal administratif qu'il nomme « arrêt Berlioz 2 ». Le représentant du ministère des Finances déclare qu'il est encore trop tôt pour prendre position quant au contenu de cet arrêt et son éventuel impact sur la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale.

Luxembourg, le 8 février 2019

La Secrétaire-administrateur,
Caroline Guezennec

Le Président de la Commission des Finances et du
Budget,
André Bauler

08



Commission des Finances et du Budget

Procès-verbal de la réunion du 29 janvier 2019

Ordre du jour :

1. Approbation des projets de procès-verbal des réunions du 14 décembre 2018 et du 25 janvier 2019 (11h00)
2. 7333 Projet de loi portant approbation de la Convention multilatérale pour la mise en oeuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, signée à Paris, le 7 juin 2017
 - Désignation d'un rapporteur
 - Présentation du projet de loi
 - Examen de l'avis du Conseil d'Etat
3. 7363 Projet de loi portant modification de la loi modifiée du 1er août 2001 concernant la circulation de titres
 - Désignation d'un rapporteur
 - Présentation du projet de loi
 - Examen de l'avis du Conseil d'Etat
4. 7373 Projet de loi [...] concernant la limitation de la portée de certains droits et obligations dans le cadre du règlement général sur la protection des données et portant :
 1. exécution, en matière de surveillance du secteur financier et des assurances, du règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données) ;
 2. modification de la loi modifiée du 23 décembre 1998 portant création d'une commission de surveillance du secteur financier ; et
 3. modification de la loi modifiée du 7 décembre 2015 sur le secteur des assurances
 - Désignation d'un rapporteur
 - Présentation du projet de loi
5. 7223 Projet de loi portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale
 - Examen de l'avis complémentaire du Conseil d'Etat
 - Présentation et adoption d'une série d'amendements
 - Rapporteur : Madame Joëlle Elvinger

6. Divers

*

Présents : Mme Diane Adehm remplaçant M. Michel Wolter, M. Guy Arendt, M. André Bauler, M. Alex Bodry, M. Sven Clement, M. Yves Cruchten, Mme Joëlle Elvinger, M. Franz Fayot, M. Henri Kox, Mme Josée Lorsché, M. Laurent Mosar, M. Roy Reding, M. Gilles Roth, M. Marc Spautz remplaçant Mme Martine Hansen, M. Claude Wiseler

M. Pierre Gramegna, Ministre des Finances (pour les points 2 et 3)
M. Carlo Fassbinder, Directeur de la Fiscalité (Ministère des Finances) (pour les points 2 et 5)
M. Max Berend, du Ministère des Finances (pour le point 2)
M. Michel Hoffmann, M. Paul Roller, de l'Administration des contributions directes (ACD) (pour le point 2)
Mme Isabelle Goubin, Directeur du Trésor, Ministère des Finances (pour les points 3 et 4)
M. Andy Pepin, du Ministère des Finances (pour le point 3)
Mme Maureen Wiwinius, du Ministère des Finances (pour le point 4)
M. Sven Anen, Mme Caroline Peffer, de l'Administration des contributions directes (ACD) (pour le point 5)

Mme Caroline Guezennec, de l'Administration parlementaire

Excusés : M. Gast Gibéryen, Mme Martine Hansen, M. Michel Wolter

*

Présidence : M. André Bauler, Président de la Commission

*

1. Approbation des projets de procès-verbal des réunions du 14 décembre 2018 et du 25 janvier 2019 (11h00)

Les projets de procès-verbal sont approuvés.

2. 7333 Projet de loi portant approbation de la Convention multilatérale pour la mise en oeuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, signée à Paris, le 7 juin 2017

Mme Joëlle Elvinger est nommée rapporteur du projet de loi sous rubrique.

Le ministre des Finances présente le contenu du projet de loi pour le détail duquel il est prié de se référer au document parlementaire n°7333. Il apporte les informations supplémentaires suivantes :

- Lorsque deux pays signataires de la Convention multilatérale ont choisi les mêmes options qui y sont proposées, ces options sont automatiquement considérées comme faisant partie de la convention fiscale bilatérale entre ces deux pays.

- Au cours de deux réunions de la Commission des Finances et du Budget, en janvier et juin 2017, les membres de la Commission ont été informés des réserves et options prises par le Luxembourg (en concertation avec le secteur) dans le cadre de la Convention multilatérale. Le ministre rappelle que le Luxembourg n'a pas pris toutes les options disponibles afin d'en garder certaines pour les négociations de nouvelles conventions fiscales bilatérales (ou pour les renégociations de conventions bilatérales existantes).
- Le Luxembourg a adopté une approche maximaliste, puisqu'il a décidé d'inscrire l'ensemble de ses conventions fiscales bilatérales dans la liste des conventions qu'il souhaite couvertes par la Convention multilatérale. D'autres pays n'ont pas agi ainsi.

Le Conseil d'Etat n'a pas fait d'observation quant au texte du projet de loi.

La Chambre de commerce n'a pas émis d'observations quant au fond du projet de loi, mais a demandé quelques clarifications quant à l'interprétation de certains articles de la Convention multilatérale.

Le ministre conclut en déclarant que la Convention multilatérale contribue à l'efficacité et à la modernisation du droit fiscal international et que sa ratification par le Luxembourg aura des répercussions bénéfiques sur l'image/la réputation du pays.

De l'échange de vues subséquent, il y a lieu de retenir les éléments suivants :

- Pour l'instant, 16 pays ont ratifié la Convention multilatérale.
- La Convention multilatérale amende automatiquement certains articles de la convention fiscale bilatérale entre deux Etats en fonction du choix d'articles et d'options contenus dans la Convention multilatérale ratifiée par chaque Etat. Les Etats ayant ratifié la Convention multilatérale conservent toutefois leur compétence en matière de négociation de conventions fiscales bilatérales et peuvent aller au-delà des dispositions qu'ils ont acceptées dans la Convention multilatérale, par exemple en contrepartie de concessions faites par l'Etat co-contractant.
- Suite à l'évocation du souci de la Chambre de commerce portant sur la complexité découlant de la modification automatique des diverses conventions fiscales bilatérales en fonction des choix pris par les Etats contractants, le ministre des Finances précise que des versions consolidées des conventions fiscales bilatérales concernées seront publiées au fur et à mesure par l'Administration des contributions directes.
- En réponse à une question concernant la brève mention accordée à la fiche financière dans le document de dépôt du projet de loi, le ministre des Finances indique qu'il n'est pas possible de prévoir les répercussions de la ratification de la Convention multilatérale sur les recettes de l'Etat.
- Le ministre des Finances indique qu'au Luxembourg le secteur est toujours consulté dans le cadre de la préparation des projets de loi d'envergure. Dans le cas précis, une telle consultation a porté sur le passage en revue de l'ensemble des articles de la Convention multilatérale. Sur certains articles (comme p. ex. l'article 13 - notion de l'établissement stable), des discussions ont concerné l'option à choisir. Le ministère des Finances a ensuite pris les décisions quant à la marche à suivre.
- En réponse à une question portant sur l'arbitrage obligatoire et contraignant, prévu à l'article 19 de la Convention multilatérale, un représentant du ministère des Finances précise qu'un arbitrage n'a lieu qu'à partir du moment où des administrations fiscales de

différents pays n'arrivent pas à se mettre d'accord sur un point spécifique lors de l'étape précédente de la résolution des différends, soit l'étape de l'accord amiable. Il évoque l'existence de la directive de 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne qui améliore la résolution des différends au niveau européen en proposant des mécanismes spécifiques pour l'arbitrage en matière fiscale. Les travaux de préparation de transposition de cette directive au Luxembourg sont en cours.

Un représentant de l'Administration des contributions directes signale que le Luxembourg n'a encore jamais fait l'objet d'un arbitrage jusqu'à présent.

3. 7363 Projet de loi portant modification de la loi modifiée du 1er août 2001 concernant la circulation de titres

M. André Bauler est nommé rapporteur du projet de loi sous rubrique.

Le ministre des Finances présente le contenu du projet de loi qui peut être résumé comme suit :

Le projet de loi vise à insérer un nouvel article 18*bis* dans la loi modifiée du 1^{er} août 2001 concernant la circulation de titres, dont l'objet est de prévoir que le teneur de comptes peut avoir recours à des dispositifs d'enregistrement électroniques sécurisés dont les registres ou bases de données électroniques distribués du type « blockchain ». Des dispositifs d'enregistrement électroniques sécurisés (centralisés ou distribués du type « blockchain ») peuvent être utilisés pour la circulation des titres. Ces nouvelles modalités de gestion des comptes-titres constituent des alternatives aux modalités de dématérialisation que la pratique et le droit connaissent déjà à l'heure actuelle.

Le ministre apporte les informations supplémentaires suivantes :

- Le présent projet de loi cadre bien avec les objectifs du gouvernement en matière de digitalisation de l'économie.
- Au Luxembourg, des titres ont déjà été transférés par le biais de la technologie « blockchain » en l'absence des modifications prévues par le présent projet de loi. Le projet de loi confère une plus grande sécurité juridique à ce type de transfert. Le recours aux nouvelles technologies permet d'augmenter la rapidité et donc l'efficacité des transferts.
- L'entrée en vigueur de la présente loi permettra au Luxembourg d'entrer dans le cercle encore restreint des pays ayant légiféré en faveur de l'utilisation des technologies du type « blockchain ».

L'avis du Conseil d'Etat et de la Chambre de commerce sont positifs.

De l'échange de vues subséquent, il y a lieu de retenir les éléments suivants :

- Un membre du groupe parlementaire CSV salue l'initiative de légiférer en la matière, prise par le ministère des Finances. Il rappelle qu'au cours d'une heure d'actualité, il y a six mois environ, son groupe parlementaire avait demandé qu'il soit agi dans ce sens. Il aurait cependant préféré, à l'image du Conseil d'Etat, que le projet de loi aille plus loin en reconnaissant le « token » en tant que titre dématérialisé.

Le ministre des Finances déclare que le présent projet de loi a permis d'agir rapidement, alors que des actions plus poussées auraient demandé un temps de réflexion plus long. Il ajoute que le ministère des Finances poursuit ses travaux d'analyse sur d'autres possibilités à mettre en place dans ce domaine.

Une représentante du ministère des Finances rappelle que les titres concernés par le présent projet de loi sont des titres créés de manière traditionnelle (par émission d'un certificat global ou par une inscription en compte). Une fois émis, le titre est inscrit dans la technologie « blockchain » pour les besoins de la circulation. Il en va de même dans la législation française et dans celle de quelques autres pays. L'émission de titres dans la technologie « blockchain » va beaucoup plus loin et soulève un certain nombre de problèmes relatifs à la localisation et à la reconnaissance de ces titres.

Selon elle, deux écoles de pensées existent : selon la première, le présent projet de loi est superfétatoire, puisque les lois existantes sont technologiquement neutres et donc d'application, quelle que soit la technologie utilisée. Selon la seconde, la technologie « blockchain » se différencie de toute autre technologie « traditionnelle », d'où la nécessité de légiférer.

- Selon un membre du groupe parlementaire LSAP, le sujet des titres intermédiés soulève des questions touchant au droit international privé. Il fait référence à la règle de conflit de lois (connue sous la dénomination PRIMA (Place of the Relevant Intermediary Approach) et se demande comment sera traitée la reconnaissance de la « distributed ledger technology » par le Luxembourg, dans le contexte international.
- Un membre du groupe technique-Piraten est d'avis que le présent projet de loi n'est pas forcément nécessaire, puisqu'en fin de compte, selon lui, il se limite à signaler aux instituts financiers qu'ils peuvent utiliser leurs bases de données de manière centralisée, mais aussi décentralisée. Tout comme le Conseil d'Etat, il souhaiterait que le Luxembourg aille rapidement plus loin et que des discussions soient menées sur la reconnaissance de titres dématérialisés, mais aussi d'autres valeurs immatérielles en général.

Une représentante du ministère des Finances précise que le présent projet de loi ne porte pas seulement sur l'utilisation de la technologie « blockchain » par les instituts financiers en interne, mais aussi sur les virements, donc la circulation des titres émis de manière traditionnelle.

- 4. 7373 **Projet de loi [...] concernant la limitation de la portée de certains droits et obligations dans le cadre du règlement général sur la protection des données et portant :****
- 1. exécution, en matière de surveillance du secteur financier et des assurances, du règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données) ;**
 - 2. modification de la loi modifiée du 23 décembre 1998 portant création d'une commission de surveillance du secteur financier ; et**
 - 3. modification de la loi modifiée du 7 décembre 2015 sur le secteur des assurances**

M. Guy Arendt est nommé rapporteur du projet de loi sous rubrique.

Une représentante du ministère des Finances présente le contenu du projet de loi pour le détail duquel il est prié de se référer à l'exposé des motifs et au commentaire des articles du document parlementaire n°7373. Elle apporte les informations supplémentaires suivantes :

De l'échange de vues subséquent, il y a lieu de retenir les éléments suivants :

- Un membre du groupe parlementaire LSAP souhaite savoir si les données transmises au et utilisées par le « comité du risque systémique » sont également concernées par le présent projet de loi.

Une représentante du ministère des Finances répond que le cas du « comité du risque systémique » est couvert dans la mesure où ce comité agit généralement par l'intermédiaire de ses membres. Elle ajoute que le présent projet de loi prévoit encore, en son article III, une modification de la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la défaillance des établissements de crédits et de certaines entreprises d'investissement afin d'y préciser que certaines limitations et garanties introduites par le présent projet de loi sont également applicables dans le contexte de l'exécution des missions légales du FRL (Fonds de résolution Luxembourg) et du FGDL (Fonds de garantie des dépôts Luxembourg).

Une autre représentante du ministère des Finances signale que le RGPD contient une disposition portant sur les missions de surveillance au sens large. Cette disposition s'applique au « comité du risque systémique », puisque ce dernier assure une surveillance macro-économique. Il en va de même pour les missions effectuées dans le cadre du mécanisme de surveillance unique.

- Un membre du groupe technique-Piraten souligne l'importance du présent projet de loi et se prononce en sa faveur. Il se déclare toutefois irrité par les formules apparaissant dans les paragraphes 2, 4, 5 et 6 de l'article 16-8 (voir article 1er du projet de loi) et selon lesquelles les personnes concernées sont informées par la CSSF de certaines limitations ou retards à moins que ces informations ne risquent de nuire à la finalité du traitement ou des limitations ou ne violent le secret professionnel. Il souhaite savoir si cette formulation est vraiment opposable devant les tribunaux.

Une représentante du ministère des Finances signale que le présent texte a été écrit en coopération avec le service juridique de la CSSF. Elle cite ensuite la phrase suivante figurant dans le commentaire des articles du projet de loi (voir page 13 du document parlementaire n°7373) : « Il a été rappelé par le juge européen que le secret professionnel des autorités de surveillance est une nécessité fondamentale dans l'intérêt général à la stabilité financière ». Elle ajoute finalement que des contacts ont eu lieu entre le ministère des Finances et la CNPD au sujet du texte de loi et que les textes adoptés dans d'autres Etats membres sont semblables à celui du présent de loi.

La CNPD et le Conseil d'Etat pourront se prononcer à ce sujet dans leurs avis respectifs.

5. 7223 Projet de loi portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale

Les membres de la Commission examinent les trois amendements suivants qui leur ont été communiqués par email le 28 janvier 2019.

Amendement 1 concernant l'article 1^{er} :

L'article 1^{er} est modifié comme suit :

« **Art. 1^{er}.** L'article 3 de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale est modifié comme suit :

1° Le paragraphe 1^{er} est complété comme suit :

« L'administration fiscale compétente s'assure que les renseignements demandés ne sont pas dépourvus de toute pertinence vraisemblable eu égard à l'identité ~~du contribuable concerné~~ **de la personne visée par la demande d'échange de renseignements** et à celle du détenteur des renseignements ainsi qu'aux besoins de la procédure fiscale en cause. » ;

2° Le paragraphe 2, première phrase, est modifié comme suit :

« (2) Si la demande d'échange de renseignements ne remplit pas les conditions prévues au paragraphe 1^{er}, un complément d'information est demandé à l'autorité compétente de l'État requérant. » ;

3° ~~La dernière phrase du paragraphe 3 est modifiée comme suit :~~

~~« La notification de la décision au détenteur des renseignements demandés vaut notification à toute autre personne y visée ainsi qu'à tout tiers concerné. »~~

La dernière phrase du paragraphe 3 est supprimée. ».

Motivation de l'amendement

Modification du point 1° de l'article 1^{er} :

Au point 1° les termes « du contribuable concerné » sont remplacés par les termes « de la personne visée par la demande d'échange de renseignements » afin d'adapter les termes suite à la modification des articles 4 et 6.

Modification du point 3° de l'article 1^{er} :

La modification du point 3° de l'article 1^{er} répond à l'opposition formelle du Conseil d'État à l'égard de l'amendement gouvernemental qui prévoyait que la notification au détenteur des renseignements demandés vaut notification, non seulement à l'encontre de toute autre personne visée dans la demande de renseignements, mais aussi à l'encontre de « tout tiers concerné ».

Le Conseil d'État s'est opposé formellement à ce dispositif au motif qu'il n'offre pas les garanties d'un recours effectif au sens de l'article 13 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

Au vu de la difficulté qu'il y a à organiser le recours des « tiers intéressés » d'une manière qui reste compatible avec la célérité qui est de mise en matière d'échange de renseignements, le Conseil d'État s'est demandé s'il ne serait pas plus judicieux que le législateur s'en tienne strictement à ce qui est requis par l'arrêt *Berlioz*, à savoir organiser un recours effectif au profit du détenteur de l'information.

Comme la Commission des Finances et du Budget décide de suivre la recommandation du Conseil d'Etat en modifiant l'article 3 du projet de loi (voir amendement 3), la dernière phrase du paragraphe 3 de l'article 3 de la loi du 25 novembre 2014 devient superflue et peut être supprimée.

Amendement 2 concernant l'article 2:

L'article 2 est modifié comme suit :

« **Art. 2.** L'article 4, paragraphe 1^{er}, de la même loi est modifié comme suit:

« (1) Si l'autorité compétente de l'État requérant exige que la personne visée par la demande d'échange de renseignements n'en soit pas informée, l'administration fiscale compétente interdit au détenteur des renseignements ainsi qu'à ses dirigeants et employés de révéler à la personne visée **par la demande d'échange de renseignements** ou à des personnes tierces l'existence et le contenu de la décision d'injonction. ». ».

Motivation de l'amendement

Le présent amendement vise à répondre à l'opposition formelle du Conseil d'État à l'égard de l'amendement gouvernemental qui avait remplacé, à l'article 4 de la loi du 25 novembre 2014, les termes « contribuable concerné » par la demande de renseignement par ceux de « personne visée ».

La Commission des Finances et du Budget a décidé d'harmoniser les termes et de reprendre le terme « personne visée par la demande de renseignements » qu'elle a également utilisés aux articles 3 et 6 de la loi du 25 novembre 2014.

Amendement 3 concernant l'article 3:

L'article 3 est modifié comme suit :

« **Art. 3.** L'article 6 de la même loi est remplacé comme suit :

« **Art. 6.** (1) Contre la décision d'injonction visée à l'article 3, paragraphe 3, un recours en annulation est ouvert devant le tribunal administratif ~~à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné~~ **au détenteur des renseignements**. Par dérogation à l'article 3, paragraphe 4, le tribunal a accès à la demande d'échange de renseignements ainsi que, le cas échéant, aux demandes de complément d'information et aux compléments d'information délivrés par l'État requérant. Les éléments y contenus et relatifs à l'identité ~~du contribuable concerné~~ **de la personne visée par la demande d'échange de renseignements** et à la finalité fiscale des renseignements demandés sont séparément énoncés dans le mémoire en réponse à déposer par la partie étatique. Pour préserver les droits de la défense du requérant, le tribunal peut ordonner que la substance des informations contenues dans la demande d'échange de renseignements ainsi que, le cas échéant, dans les compléments d'information délivrés par l'État requérant lui soit communiquée, pour autant que ces informations soient pertinentes aux fins de l'examen du recours et en veillant à ce que cette communication se fasse d'une manière qui tient compte de la confidentialité nécessaire.

Contre la décision visée à l'article 5, un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif au détenteur des renseignements.

(2) Le recours contre la décision d'injonction visée à l'article 3, paragraphe 3 et la décision visée à l'article 5 doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés. Le recours a un effet suspensif. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête introductive d'instance. Le mémoire en réponse doit être fourni dans un délai d'un mois à dater de la signification de la requête introductive. Le dépôt de la requête ou du mémoire au

greffe du tribunal vaut signification à l'État ou par l'État. Toutefois, dans l'intérêt de l'instruction de l'affaire, le président de la chambre appelée à connaître de l'affaire peut ordonner d'office la production de mémoires supplémentaires dans le délai d'un mois. Le tribunal administratif statue dans le mois à dater de la signification du mémoire en réponse ou du dernier mémoire supplémentaire. À défaut de signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires dans les délais prévus, il statue dans le mois de l'expiration du délai d'un mois pour la signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires.

Les décisions du tribunal administratif peuvent être frappées d'appel devant la Cour administrative. L'appel doit être interjeté dans le délai de 15 jours à partir de la notification du jugement par les soins du greffe. Il est sursis à l'exécution des jugements pendant le délai et l'instance d'appel. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête d'appel introductive. Le mémoire en réponse doit être fourni dans un délai d'un mois à dater de la signification de la requête d'appel. Le dépôt de la requête ou du mémoire au greffe de la Cour vaut signification à l'État ou par l'État. Toutefois, dans l'intérêt de l'instruction de l'affaire, le magistrat président la juridiction d'appel peut ordonner d'office la production de mémoires supplémentaires dans le délai d'un mois. La Cour administrative statue dans le mois à dater de la signification du mémoire en réponse ou du dernier mémoire supplémentaire. A défaut de signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires dans les délais prévus, il statue dans le mois de l'expiration du délai d'un mois pour la signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires. ».

Motivation de l'amendement

Dans son avis complémentaire, le Conseil d'Etat suggère, afin de pouvoir lever l'opposition formelle qu'il avait formulée dans son avis et qu'il se voit obligé de maintenir, aux auteurs du projet de loi d'encadrer, au paragraphe 1^{er} de l'article 6, uniquement le recours du destinataire de la décision d'injonction, c'est-à-dire le détenteur de l'information.

La Commission des Finances et du Budget décide de procéder à cette modification du paragraphe 1^{er} de l'article 6 de la loi du 25 novembre 2014 par le biais de la modification de l'article 3 du présent projet de loi en remplaçant les termes « à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné » par les termes « au détenteur des renseignements ».

*

Deux membres du groupe parlementaire CSV reviennent à une remarque du Conseil d'Etat qui donne à considérer que l'obligation de statuer dans un délai d'un mois risque de confronter le tribunal administratif et la Cour administrative à des difficultés d'organisation considérables. Ils sont d'avis que les délais impartis sont trop courts et se demandent si et comment les juridictions administratives arriveront à les respecter. L'un d'entre eux propose que des modifications soient entreprises afin que des délais de prononciation des jugements soient fixés et que le nombre de juges soit augmenté.

Le représentant du ministère des Finances rappelle que les délais d'un mois, s'appliquant à la possibilité d'introduire un recours, d'une part, et à l'élaboration d'un mémoire en réponse, d'autre part, semblent suffisants, puisque les vérifications à effectuer dans ces délais seront limitées au constat d'une éventuelle absence manifeste de pertinence vraisemblable.

*

Les amendements sont adoptés à l'unanimité.

La Commission demandera au Conseil d'Etat de considérer, si possible, ces amendements au cours de sa séance du 5 février 2019 en raison de la tenue d'un « examen par les pairs », prévu par le Forum Mondial de l'OCDE, pendant la deuxième semaine du mois de février 2019.

6. Divers

Aucun point divers n'a été abordé.

Luxembourg, le 28 février 2019

La Secrétaire-administrateur,
Caroline Guezennec

Le Président de la Commission des Finances et du
Budget,
André Bauler

05



Commission des Finances et du Budget

Procès-verbal de la réunion du 14 janvier 2019

Ordre du jour :

1. Approbation des projets de procès-verbal des réunions du 11 décembre et du 18 décembre (réunion jointe) 2019
2. 7248 Projet de loi portant modification de la loi du 20 mai 2014 relative au financement du Réseau national intégré de radiocommunication pour les services de sécurité et de secours luxembourgeois en vue du financement des travaux d'extension et de perfectionnement du Réseau national intégré de radiocommunication pour les services de sécurité et de secours luxembourgeois
 - Désignation d'un rapporteur
 - Présentation du projet de loi et des amendements gouvernementaux
 - Examen des avis du Conseil d'Etat
3. 7223 Projet de loi portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale
 - Désignation d'un rapporteur
 - Présentation du projet de loi
 - Examen de l'avis du Conseil d'Etat
 - Présentation des amendements gouvernementaux
4. 7450 Projet de loi concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 2019
 - Désignation d'un rapporteur
5. Divers

*

Présents : M. André Bauler, M. Eugène Berger remplaçant M. Guy Arendt, M. Alex Bodry, M. Sven Clement, M. Yves Cruchten, Mme Joëlle Elvinger, M. Franz Fayot, M. Gast Gibéryen, Mme Martine Hansen, M. Henri Kox, Mme Josée Lorsché, M. Laurent Mosar, M. Gilles Roth, M. Claude Wiseler
M. David Wagner, observateur délégué

M. Michel Asorne, Chef de projet du réseau RENITA (pour le point 2)
M. Pierre Goerens, du Ministère d'Etat (pour le point 2)
M. Carlo Fassbinder, Directeur de la Fiscalité (Ministère des Finances)
(pour le point 3)
M. Sven Anen, Mme Caroline Peffer, de l'Administration des contributions

directes (ACD) (pour le point 3)

Mme Caroline Guezennec, de l'Administration parlementaire

Excusés : M. Guy Arendt, M. Roy Reding

*

Présidence : M. André Bauler, Président de la Commission

*

1. Approbation des projets de procès-verbal des réunions du 11 décembre et du 18 décembre (réunion jointe) 2019

Les projets de procès-verbal sont approuvés.

2. 7248 Projet de loi portant modification de la loi du 20 mai 2014 relative au financement du Réseau national intégré de radiocommunication pour les services de sécurité et de secours luxembourgeois en vue du financement des travaux d'extension et de perfectionnement du Réseau national intégré de radiocommunication pour les services de sécurité et de secours luxembourgeois

Mme Joëlle Elvinger est nommée rapporteur du projet de loi sous rubrique.

Le chef de projet du réseau RENITA présente le contenu du projet de loi pour le détail duquel il est renvoyé au document parlementaire 7248.

Il apporte les informations supplémentaires suivantes :

- Le réseau RENITA ne sert pas uniquement à la transmission de la parole, mais également à celle d'une multitude de données indispensables à la bonne conduite des opérations de secours par l'ensemble des participants.
- Le réseau RENITA est un système informatique complexe en évolution permanente qui doit continuellement s'adapter aux besoins et au nombre croissant des utilisateurs, ainsi qu'à l'évolution technologique et aux risques.
- La fiche financière présente une évaluation de l'évolution des coûts d'amélioration et d'adaptation du réseau pour les prochaines 3 années (pour le détail de la fiche financière, il est renvoyé à la page 7 du document parlementaire n°7248).

Le chef de projet résume ensuite les avis de la Commission nationale pour la protection des données et de la Chambre des fonctionnaires et employés publics pour le détail desquels il est renvoyé aux documents parlementaires 7248¹ et 7248².

L'avis du Conseil d'Etat, les amendements gouvernementaux et l'avis complémentaire du Conseil d'Etat (provenant des documents parlementaires n°7248³, 7248⁴ et 7248⁵) sont repris ci-dessous :

Observations générales d'ordre légistique du Conseil d'Etat

Le Conseil d'Etat rappelle que lorsqu'il est renvoyé à un alinéa dans le corps du dispositif, il convient de systématiquement renvoyer à l'« alinéa 1^{er} » et non pas au « premier alinéa » ou à l'« alinéa 1 ».

Pour ce qui est des sommes d'argent, chaque tranche de mille d'un nombre est séparée par une espace insécable. Il convient donc d'écrire « 36 000 000 euros » et « 472 000 euros ».

L'intitulé complet ou, le cas échéant, abrégé de l'acte à modifier doit obligatoirement être mentionné au dispositif à la première modification qu'il s'agit d'apporter à cet acte, même s'il a déjà été cité à l'intitulé. Les modifications subséquentes que le dispositif apporte à cet acte se limiteront à indiquer « de la même loi », en lieu et place de la citation de l'intitulé.

La Commission des Finances et du Budget décide de suivre l'ensemble des observations générales d'ordre légistique proposées par le Conseil d'Etat.

Intitulé

Selon le Conseil d'Etat, l'intitulé du projet de loi prête à croire que le texte de loi en projet comporte tant des dispositions autonomes que des dispositions modificatives. Comme la visée de la loi proposée est toutefois entièrement modificative, il y a lieu de reformuler l'intitulé de manière à ce qu'il reflète cette portée. De plus, l'intitulé n'est pas à faire suivre par un point final, étant donné que les intitulés ne forment pas de phrase. Par conséquent, l'intitulé du texte sous avis pourrait se présenter comme suit :

« Projet de loi portant modification de la loi du 20 avril 2014 relative au financement du Réseau national intégré de radiocommunication pour les services de sécurité et de secours luxembourgeois en vue du financement des travaux d'extension et de perfectionnement du Réseau national intégré de radiocommunication pour les services de sécurité et de secours luxembourgeois ».

La Commission des Finances et du Budget décide de reprendre l'intitulé proposé par le Conseil d'Etat.

Article 1^{er}

L'article 1^{er} redéfinit le montant maximal pour la réalisation du réseau de radiocommunication. Le montant est défini hors TVA. Le montant indiqué correspond à 42.120.000 euros TTC au taux TVA actuel de 17%.

Le Conseil d'Etat s'interroge sur la démarche suivie par les auteurs du projet de loi. Dès lors qu'il s'agit, tel que cela ressort de la fiche financière, de financer des mesures d'évolution et de perfectionnement du réseau à partir de 2018, il aurait été plus logique de prévoir une nouvelle enveloppe financière à partir de l'année budgétaire en cours, plutôt que de passer par une adaptation rétroactive des montants fixés en 2014. Cette adaptation de la loi précitée du 20 mai 2014 n'aura d'ailleurs aucun effet sur les années 2014 à 2017, sauf à admettre qu'il s'agit d'apurer, rétroactivement, des dépassements des budgets alloués au cours des exercices précédents. Or, tel n'est pas le cas, si on lit les indications fournies dans l'exposé des motifs et dans la fiche financière. La fiche financière, qui figure en annexe au projet de loi sous revue, reprend en effet, à l'euro près, les chiffres hors TVA de la fiche financière qui accompagnait le projet de loi initial, devenu la loi précitée du 20 mai 2014, non seulement pour les coûts figurant dans l'offre de l'adjudicataire, mais également en ce qui concerne les frais d'investissement et de déploiement de composantes optionnelles jusqu'en 2017 qui, à l'époque, ont fait l'objet d'une simple estimation par un groupe d'experts. Le montant qui vient s'ajouter à l'enveloppe initiale correspond dès lors

exactement aux investissements nécessaires pour financer ce que les auteurs du projet de loi appellent « une deuxième phase de perfectionnement » du réseau.

Dans le document accompagnant les amendements gouvernementaux, le gouvernement donne les précisions suivantes :

La démarche décrite ci-dessus est en ligne avec la démarche initiale suivie dans la loi de financement du 20 mai 2014 qui conçoit la mise en place et l'exploitation du réseau RENITA comme un projet unique, tout en admettant qu'au fil du temps et compte tenu de l'évolution technique, de celle des besoins des utilisateurs, de la situation sécuritaire ainsi que de celle du nombre des utilisateurs du réseau, un projet d'une telle complexité, planifié sur une période aussi longue, puisse connaître des adaptations et un certain perfectionnement à un ou plusieurs moments donnés, sans pour autant changer la finalité ou la configuration fondamentale du projet.

Afin de rester hautement efficace et de continuer à soutenir les missions de sécurité publique des services de sécurité et secours luxembourgeois, le réseau doit pouvoir évoluer et s'adapter aux conditions environnantes changeantes. Les moyens que permettra de financer le présent projet de loi sont donc certes supplémentaires par rapport à ceux prévus par la loi de financement initiale, mais ils sont intrinsèquement liés à la continuation du bon fonctionnement du réseau.

Le gouvernement estime dès lors que l'approche tendant à adapter les montants prévus dans la loi de financement initiale traduit de manière transparente et cohérente la totalité des moyens financiers autorisés pour le déploiement et l'opération du réseau RENITA.

Article 2

L'article 2 redéfinit le montant mensuel maximal pour l'opération du réseau de radiocommunication. Le montant est défini hors TVA. Le montant indiqué correspond à 552.240 euros TTC au taux TVA actuel de 17%. L'adaptation aux variations de l'échelle mobile des salaires est maintenue au second alinéa du texte initial.

Le Conseil d'Etat constate qu'ici encore, les auteurs du projet de loi ont procédé d'une façon comparable à celle utilisée pour la définition de la nouvelle enveloppe d'investissement. En l'occurrence, la méthode retenue aboutit cependant à un résultat peu clair et à la limite illogique. Pour définir la nouvelle enveloppe, les auteurs du projet de loi partent en effet des coûts hors TVA figurant dans l'offre de l'adjudicataire et des estimations du groupe d'experts pour les coûts récurrents hors TVA découlant de la première phase de perfectionnement du réseau se situant entre le moment de l'entrée en vigueur de la loi précitée du 20 mai 2014 et la fin de l'année 2017. Ils ajoutent ensuite les frais mensuels additionnels « pour composantes optionnelles commandées à partir de 2018 ». D'après le texte de l'article 3, la nouvelle enveloppe ainsi obtenue s'appliquerait « à partir de la mise en exploitation du réseau jusqu'au 30 juin 2030 ». La notion de « mise en exploitation du réseau » n'est tout d'abord pas clairement définie. Au niveau de l'exposé des motifs, les auteurs du projet de loi se limitent à préciser que « le réseau a été officiellement déclaré apte au service et la migration des utilisateurs primaires, qui a débuté en 2015, est désormais achevée ». Ensuite, et à en croire la fiche financière, le coût de fonctionnement du dispositif a augmenté à partir du début de l'année 2018. Logiquement, ce serait ce moment qui devrait être choisi pour la mise en compte de la nouvelle enveloppe financière, ce qui implique une rétroactivité du dispositif, mais à un degré bien moindre que celui envisagé par le texte sous revue. Le Conseil d'État insiste dès lors à ce que les auteurs du projet de loi précisent le dispositif proposé à ce niveau. Il pourrait d'ores et déjà se déclarer d'accord avec l'insertion d'une date précise à l'article 2 du projet de loi sous revue, à savoir celle du 1^{er} janvier 2018.

En réaction aux propos du Conseil d'Etat, les mots « à partir de la mise en exploitation du réseau » sont supprimés à l'article 2 par le biais de **l'amendement gouvernemental 1**.

Les auteurs de l'amendement gouvernemental constatent que le Conseil d'Etat se réfère à la fiche financière soumise avec le projet de loi pour conclure que l'enveloppe financière prévue par ce dernier serait accordée de manière rétroactive, une deuxième phase de perfectionnement ayant déjà été entamée, au plus tard au 1^{er} janvier 2018. Ils signalent cependant que tel n'est pas le cas.

Les montants prévus à l'article 2 (frais de réalisation), ainsi qu'à l'article 3 (frais d'exploitation) de la loi du 20 mai 2014 représentent la somme des frais nécessaires au déploiement et à l'opération du réseau de radiocommunication (montant fixé par le marché public et le contrat y relatif), ainsi que les frais estimés pour une première phase de perfectionnement. Les montants correspondants sont détaillés dans la fiche financière de la loi du 20 mai 2014.

Ainsi, les auteurs de la loi du 20 mai 2014 avaient prévu une première étape de perfectionnement qui devrait débiter avec la date de mise en exploitation du réseau RENITA, date à partir laquelle la phase de déploiement du réseau serait achevée. La durée de cette première phase de perfectionnement avait été estimée à 4 ans, période assez longue pour pouvoir planifier et réaliser ces perfectionnements, mais assez limitée pour pouvoir proposer des perfectionnements précis et chiffrables.

En raison des délais d'implémentation constatés pendant cette période, l'enveloppe financière pour le premier perfectionnement prévue pour la période allant jusqu'en 2017 n'a cependant pas été épuisée en 2017, mais sera épuisée vraisemblablement au cours de l'année budgétaire 2018.

L'adaptation des moyens financiers pour la réalisation et l'exploitation du réseau à travers le présent projet de loi n'est donc pas rétroactive – il s'agit bien de mettre à disposition de nouveaux moyens pour des perfectionnements supplémentaires à partir du moment de l'épuisement des moyens financiers prévus par la loi du 20 mai 2014.

Certes, la fiche financière soumise lors du dépôt du projet de loi faisait état des « frais mensuels additionnels pour composantes optionnelles commandées à partir de 2018 » ; cette date étant néanmoins basée sur l'idée d'une entrée en vigueur de la loi en projet au courant au premier semestre 2018. Cette hypothèse n'étant plus réalisable, le Gouvernement cherche à obtenir dans les meilleurs délais l'autorisation pour les nouveaux moyens financiers correspondant à la deuxième phase de perfectionnement qu'il s'agira de lancer.

Comme il est impossible de connaître à ce stade la date précise d'entrée en vigueur du présent projet de loi, il est proposé de renoncer à l'insertion d'une date précise de début dans la loi de financement. Ainsi, la nouvelle enveloppe financière (et donc la deuxième phase de perfectionnement) sera autorisée dès (et non avant) l'entrée en vigueur du présent projet de loi.

Dans son avis complémentaire, le Conseil d'Etat constate que la reformulation de l'article 2, à travers l'amendement 1, vise à apporter une réponse aux interrogations formulées par le Conseil d'Etat dans son avis du 17 juillet 2018 concernant la démarche suivie par les auteurs du projet de loi quant à la définition de la nouvelle enveloppe financière de la « deuxième phase de perfectionnement » du réseau.

Le Conseil d'Etat rappelle que, dans son premier avis, il avait souligné qu'il aurait été plus logique de prévoir une nouvelle enveloppe financière à partir de l'année budgétaire en cours plutôt que de passer par une adaptation rétroactive des montants fixés en 2014. Il avait encore relevé l'absence de définition de la notion de « mise en exploitation du réseau » et demandé aux auteurs de préciser le dispositif mis en place en y insérant une date précise.

Or, l'amendement proposé maintient en substance la disposition antérieure, ne faisant que supprimer les termes « à partir de la mise en exploitation du réseau » sans y apporter les précisions requises.

Pour justifier la démarche suivie, les auteurs de l'amendement soulignent que l'adaptation des montants prévus en 2014 est conforme à la démarche initiale qui conçoit la mise en place et l'exploitation du réseau comme un projet unique. Toujours d'après les termes des auteurs, cette approche présenterait l'avantage de traduire « de manière transparente et cohérente la totalité des moyens financiers autorisés pour le déploiement et l'opération du réseau RENITA ». Il est encore précisé dans le commentaire de l'amendement que l'adaptation des moyens financiers n'a pas d'effet rétroactif, étant donné qu'il s'agit de mettre à disposition de nouveaux moyens à partir du moment de l'épuisement des moyens financiers prévus en 2014. Quant à la demande du Conseil d'Etat d'insérer une date précise dans le dispositif en question, les auteurs estiment qu'il ne convient pas de prévoir une date précise puisqu'il n'est, à ce stade, pas possible de connaître la date d'entrée en vigueur de la loi en projet.

Le Conseil d'Etat estime cependant que cette modification n'est pas de nature à rencontrer les objections qu'il avait fait valoir à l'endroit du dispositif en question, de telle sorte qu'il maintient son observation y afférente.

La Commission des Finances et du Budget décide de maintenir le texte de l'article 2 tel qu'amendé par le gouvernement.

Article 3 (supprimé)

Les autorités et services publics suivants utilisent actuellement le réseau RENITA et sont à considérer, chacune pour ce qui la concerne comme responsables du traitement des données à caractère personnel résultant des communications de leurs propres agents.

- Administration des Douanes et Accises,
- Administration des Ponts et Chaussées,
- Administration des Services de Secours - futur Corps grand-ducal d'incendie et de secours
- Armée luxembourgeoise
- Centre de Communication du Gouvernement,
- Haut-Commissariat à la Protection nationale,
- Police Grand-Ducale,
- Service de Renseignement de l'Etat,
- Administration pénitentiaire
- Centre de rétention
- Service de la navigation

Le ministère d'Etat, ministère ayant dans ses attributions le réseau national intégré de radiocommunication, assure la coordination de l'exploitation du système, de sa maintenance opérationnelle et des relations avec les prestataires techniques externes sous-traitants. A ce titre et dans cette seule mesure il est à considérer comme responsable conjoint du traitement de chacun des organismes publics utilisateurs énumérées ci-dessus.

Les données traitées sont relatives à l'identité des agents utilisateurs des équipements de communication (portables ou embarqués dans les véhicules), au statut des terminaux et à

leur géolocalisation pendant le service ou à l'occasion des interventions, à la date et l'heure des communications émises et reçues et dans une mesure limitée au contenu des messages texte et des communications vocales.

Le périmètre des agents porteurs pendant leur service d'équipements RENITA varie d'une administration à l'autre, certaines ayant limité l'utilisation à une partie de leur personnel, aux seuls agents affectés à certaines missions ou à la durée de certaines interventions.

Les personnes concernées des organismes publics utilisateurs énumérées ci-dessus, sont ou ont été spécialement formées à l'utilisation des équipements RENITA et ont été rendues attentives au traçage, à l'accessibilité et à l'enregistrement des données de communication et de localisation. Ils savent qu'ils utilisent le système RENITA dans le seul contexte professionnel de l'activité du corps, de l'administration ou de l'organisme auquel ils appartiennent et qui nécessite des précautions de sécurité et de fiabilité particulières et que les équipements ne doivent pas être utilisés à des fins privées.

Comme dans nos pays voisins les détails techniques de l'architecture et du fonctionnement du réseau et les instructions d'utilisation ne peuvent pas être rendus publics pour des raisons inhérentes aux missions des organismes utilisateurs et à la sécurité nationale.

Le suivi en temps réel d'une part des données de statut et de localisation des terminaux et des communications émises et reçues ainsi que la possibilité de vérification/réécoute endéans les quelques heures sont réservés aux responsables du pilotage et de la surveillance des interventions aux seules fins opérationnelles, de préservation de la sécurité et de l'intérêt vital de leurs agents et de protection de la population.

Le libellé proposé spécifie la durée de conservation des différents types de données qui est proportionnée aux finalités déterminées justifiant leur consultation et utilisation ultérieure. L'accès aux données enregistrées et - en cas de décision expresse du chef d'administration ou de son délégué - au contenu même des communications n'est prévu qu'en cas de nécessité pour l'analyse a posteriori du déroulement des opérations ainsi que l'examen d'éventuels incidents et des possibilités d'amélioration des plans et méthodes d'intervention d'autre part.

Il ne saurait servir à l'évaluation d'aspects personnels ou du comportement individuel des agents ou à des fins disciplinaires.

Les conditions et modalités d'accès font l'objet d'instructions de service internes qui préciseront également les mesures techniques et d'organisation à mettre en œuvre en vue de réduire les risques d'atteinte à la sphère privée des agents concernés et de prévenir d'éventuels abus.

Avec la prise d'effet du règlement UE 2016/679 sur la protection des données à caractère personnel, les traitements qui font l'objet de la présente loi pourraient requérir une analyse de l'impact sur les droits et libertés des personnes concernées dont les conclusions seront prises en compte dans les instructions de service internes.

Au-delà des exigences de l'article 36 du règlement UE 2016/679, il est prévu de soumettre ces instructions de service internes à la consultation préalable de la Commission nationale pour la protection des données.

RENITA constitue un réseau de communications électroniques spécial des forces de l'ordre, des autorités de protection de la sécurité nationale, administrations et services publics ayant la charge d'assurer certains aspects de la sécurité publique, la gestion de crise et les services de secours à la population. Les services de communication fournis ne sont pas

accessibles au public en général et les dispositions légales relatives à la protection des personnes à l'égard du traitement des données à caractère personnel dans le secteur des communications électroniques ne sont donc pas applicables. Le présent projet vise à établir un fondement juridique explicite pour les traitements de données susceptibles d'être considérés comme surveillance dans le contexte du travail des agents des services et organismes étatiques utilisateurs du système de communication sécurisé RENITA.

Les auteurs du projet de loi considèrent que les traitements de données visés ne relèvent pas de l'article 17 de la loi modifiée du 2 août 2002 relative à la protection des personnes à l'égard du traitement des données à caractère personnel parce qu'ils ne servent pas à proprement parler à la prévention et de détection des infractions pénales, aux enquêtes et aux poursuites en la matière ou à l'exécution de sanctions pénales, y compris à la protection contre les menaces pour la sécurité publique et la prévention de telles menaces, de même que la protection contre les menaces pour la sécurité nationale et la prévention de telles menaces. Ces traitements sont certes nécessaires pour la fiabilité des communications et contribuent donc au support opérationnel des activités des autorités et services publics utilisateurs mais ne servent pas directement à recueillir et exploiter des preuves et indices ou à identifier et prévenir des menaces pour la sécurité publique ou la sûreté nationale.

Leur raison d'être est de nature administrative et de fonctionnement et non pas de nature pénale, militaire, de sécurité publique ou de sûreté de l'Etat. Ils ne devraient dès lors pas tomber non plus dans le champ d'application du projet de loi n°7168 transposant la directive UE 2016/680, mais dans celui du Règlement UE 2016/679 faisant l'objet du projet de loi n°7184.

Quoiqu'il en soit, les principes de protection des données applicables sont les mêmes et ni les obligations des responsables du traitement ni les droits des personnes concernées ne paraissent affectés par une qualification différenciée suivant les domaines d'activité des responsables du traitement compétents (Police grand-ducale, Armée, Administration des Douanes et Accises, Service de renseignement de l'Etat et administration pénitentiaire d'une part, Corps grand-ducal d'incendie et de secours, HCPN et autres administrations et services étatiques d'autre part).

L'insertion d'un nouvel article 5 dans la loi précitée du 20 mai 2014 requiert une renumérotation de l'ancien article 5, devenant l'article 6.

Le Conseil d'État considère, à titre principal, que ce dispositif n'a pas sa place dans le cadre d'une loi relative au financement de ce réseau, mais qu'il devrait soit faire l'objet d'une loi particulière soit être intégré dans les lois relatives aux missions des services concernés.

L'objectif principal du projet de loi sous examen consiste dans une autorisation à conférer par la Chambre des députés au Gouvernement, en vue d'engager financièrement l'État au-delà du seuil fixé en vertu de l'article 99 de la Constitution. D'après l'article 99 de la Constitution, une autorisation à cet effet doit être conférée par une loi spéciale, par opposition à une loi générale. Il en résulte que les autorisations doivent faire l'objet d'une loi particulière et ne sauraient être inscrites dans le corps d'un texte législatif englobant d'autres matières. Dans ce contexte, le Conseil d'État renvoie à ses observations dans son avis du 8 mars 2016 sur le projet de loi autorisant le Gouvernement à participer au financement des travaux nécessaires à l'extension et à la modernisation de la station de traitement du Syndicat des Eaux du Barrage d'Esch-sur-Sûre (SEBES) et modifiant la loi modifiée du 31 juillet 1962 ayant pour objet le renforcement de l'alimentation en eau potable au Grand-Duché de Luxembourg à partir du réservoir d'Esch-sur-Sûre¹.

¹ Doc. parl. n° 6906³

En raison de ces considérations, le Conseil d'État, exige, sous peine d'opposition formelle, que le projet de loi sous avis soit scindé en deux projets de loi distincts. Le premier projet de loi prévoira l'autorisation de la Chambre des députés en vue de l'engagement financier à prendre, conformément à l'article 99 de la Constitution, tandis que le second projet de loi traitera des mécanismes de protection des données.

À titre subsidiaire, le Conseil d'État rappelle que les règles en matière de protection des données sont fixées par le règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données), ci-après le « règlement ». Ce règlement est mis en œuvre, au Luxembourg, par le projet de loi n° 7184 portant organisation de la Commission nationale pour la protection des données et du régime général sur la protection des données. Le règlement européen s'applique au secteur public et englobe, en vertu de la loi en projet précitée, les traitements purement internes.

Le rappel, à la phrase introductive du nouvel article 5 de la loi précitée du 20 mai 2014, des finalités du traitement de données peut être considéré comme superfétatoire, étant donné que ces finalités résultent des missions légales des autorités, administrations et services publics concernés.

En ce qui concerne les questions techniques réglées aux points 1 à 5, le Conseil d'État réitère sa position, selon laquelle le dispositif technique du règlement, qui est directement applicable, suffit en principe à organiser le traitement des données dans tout État membre de l'Union européenne, qu'il s'agisse d'un traitement opéré par des acteurs privés ou publics. Une détermination de règles spécifiques par la loi nationale ne s'impose que dans la mesure où l'État membre de l'Union européenne entend utiliser la possibilité offerte par le règlement de créer des dispositifs complémentaires ou dérogatoires. En effet, la détermination des finalités du traitement, du responsable du traitement, de la nature des données traitées, des règles de consultation et de la durée de conservation est effectuée au regard des missions légales des autorités concernées et dans le respect des dispositions fixées dans le règlement.

Dans le domaine de la disposition sous examen, le Conseil d'État comprend toutefois l'utilité de prévoir un dispositif légal spécifique commun à l'ensemble des administrations et services qui utilisent le réseau. En effet, chaque administration et chaque service obéissent à leur propre mécanisme de protection des données, en ce qui concerne la détermination du responsable du traitement, les règles de consultation et d'accès ou encore les durées de conservation des données. Une application juxtaposée de ces différents mécanismes aboutit à des divergences de régimes et risque de donner lieu à des difficultés de coordination. Le Conseil d'État renvoie encore à l'article 26 du règlement, qui précise que lorsque deux ou plusieurs responsables du traitement déterminent conjointement les finalités et les moyens du traitement, ils définissent de manière transparente leurs obligations respectives, aux fins d'assurer le respect des exigences du règlement, notamment en ce qui concerne l'exercice des droits de la personne concernée, et leurs obligations respectives quant à la communication des informations visées aux articles 13 et 14 du règlement.

En ce qui concerne la formulation des critères, le Conseil d'État renvoie les auteurs à l'avis de la Commission nationale pour la protection des données qui critique, en particulier, la référence aux termes « intérêt vital » comme finalité du traitement, qui pose une série de questions relatives aux modalités d'accès aux données traitées et à l'absence d'énumération précise des administrations, autorités et organismes publics utilisant le réseau.

Par le biais de l'**amendement gouvernemental 2**, l'article 3 du projet de loi est supprimé.

Le Gouvernement peut suivre le Conseil d'Etat en ce qu'il préconise la scission du projet de loi initial afin de séparer les dispositions relatives au financement de celles ayant trait à la protection des données. Le Gouvernement entend déposer dans les meilleurs un projet de loi dédié au seul aspect de la protection des données traitées par les autorités, administrations et services publics concernés par le réseau national intégré de radiocommunication, sans que cette démarche ne doive retarder le cheminement du présent projet de loi visant à autoriser des mesures importantes pour la continuation du bon fonctionnement du réseau RENITA.

Les remarques d'ordre légistique formulées par le Conseil d'Etat à l'égard du présent article ne sont pas reprises ici, suite à la suppression de l'article.

Dans son avis complémentaire, le Conseil d'Etat signale que la suppression de l'article 3 lui permet de lever son opposition formelle à l'endroit du texte de l'article 3, qui contenait un dispositif non conforme à l'article 99 de la Constitution. Le Conseil d'Etat prend acte des explications fournies au commentaire de l'amendement quant à l'adoption d'un projet de loi distinct ayant spécifiquement trait aux mécanismes de protection des données dans le cadre des traitements opérés par les autorités, administrations et services publics concernés par le réseau national intégré de radiocommunication.

De l'échange de vues subséquent, il y a lieu de retenir les éléments suivants :

- En réponse à une question, le chef de projet RENITA indique que le réseau RENITA est entièrement financé par l'Etat luxembourgeois. Il rappelle, par contre, que la loi du 20 mai 2014 relative au financement du RENITA prévoit que le premier équipement en terminaux des utilisateurs des services non étatiques (services d'incendie communaux) n'est pas à charge de l'Etat, mais à charge des communes concernées. Ce financement n'a rien à voir avec le financement du réseau. Le principe de la prise en charge du premier équipement par les utilisateurs restera de mise et doit être assuré par le CGDIS depuis la création de ce dernier.
- Le réseau RENITA est en place et fonctionnel à 99% (le 1% restant concerne la couverture des tunnels du réseau CFL) et représente un coût approximatif de 27,5 millions d'euros hTVA pour les années 2014-2018 (cf fiche financière). L'enveloppe mise à disposition pour les composantes optionnelles et les premiers perfectionnements courants (3,9 millions d'euros hTVA) mis à disposition par la loi du 20 mai 2014 sera entièrement utilisée dans le courant de l'année 2019.
- Un membre du groupe technique « Piraten » s'étonne du fait que le présent projet de loi présente des montants hors TVA et maintienne l'index de 2017. Selon lui, il ressort de cette façon de procéder, combinée à l'augmentation de l'investissement (justifiée, entre autres, par un nombre croissant d'utilisateurs du réseau), une hausse du coût mensuel réel du projet RENITA de l'ordre de 48,8%.

Le chef de projet RENITA explique que les montants inscrits dans la loi du 20 mai 2014 comprenaient la TVA. La hausse de la TVA instaurée en 2015 a en quelque sorte contribué à une réduction de l'enveloppe à disposition de la construction du réseau. Afin d'éviter un tel cas de figure à l'avenir, il a volontairement été opté pour une présentation des coûts du projet hors TVA. Il est encore précisé que la fiche financière de la loi du 20 mai 2014 comprenait les coûts détaillés également hors TVA et les calculs du présent projet de loi se basent sur ces chiffres.

Il est évident que les coûts courants sont adaptés en fonction de l'indexation des coûts.

Le chef de projet précise que l'augmentation des frais d'investissement correspond à 14% (en incluant l'augmentation du taux de la TVA) et que l'augmentation des frais de fonctionnement sont plus importants, mais ne correspondent toutefois pas à 48,8%. Ils sont essentiellement dus aux frais inhérents des fibres optiques proposés pour augmenter la sécurité et l'autonomie du réseau. Le chef de projet fait encore référence à la fiche financière qui détaille les postes mensuels récurrents qui représentent les plus grandes augmentations du coût mensuel du réseau.

- En réponse à une question portant sur la suppression de l'article 3 du projet de loi lié aux aspects relatifs à la protection des données à caractère personnel, le chef de projet RENITA précise qu'un nouveau projet de loi y relatif sera déposé. En raison de l'entrée en vigueur du règlement général sur la protection des données (RGPD), il n'est cependant pas possible de reprendre tel quel le texte de l'article 3 dans un nouveau projet de loi, mais il y a lieu de rédiger un tout nouveau texte. Il n'est, pour l'heure, pas encore possible de déterminer à quel moment le projet de loi en question sera prêt à être déposé. La CNPD devra également se prononcer quant au contenu de ce projet de loi.

3. 7223 Projet de loi portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale

Mme Joëlle Elvinger est confirmée en tant que rapporteur du projet de loi sous rubrique.

Le représentant du ministère des Finances présente le contenu du projet de loi pour le détail duquel il est prié de se référer au document parlementaire n°7223. En réaction aux oppositions formelles formulées par le Conseil d'Etat dans son avis du 26 juin 2018 (voir le document parlementaire n°7223⁵), le gouvernement a déposé des amendements gouvernementaux le 3 novembre 2018 (voir le document parlementaire n°7223⁶).

La Commission parcourt l'avis du Conseil d'Etat et les réponses qui y ont été apportées par le biais des amendements gouvernementaux :

Article 1^{er}

Le Conseil d'État avait indiqué, dans son avis du 28 novembre 2017 portant sur le projet de loi concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2018 et modifiant diverses dispositions légales (doc. parl. n° 7200), que la modification de l'article 3 de la loi du 25 novembre 2014 n'appelait *a priori* pas d'observation particulière de sa part tout en signalant qu'un examen plus approfondi du dispositif était de mise. Cet examen, auquel le Conseil d'État a maintenant pu procéder, a révélé une série de problèmes en rapport avec la manière dont l'amendement proposé est intégré dans le texte existant.

La disposition en projet met à charge de l'administration fiscale luxembourgeoise le fardeau, *a priori* inhérent au système de la directive 2011/16/UE², d'apprécier le caractère « vraisemblablement pertinent » des informations sollicitées par l'administration fiscale requérante. C'est cette appréciation, portée par l'administration luxembourgeoise, qui est

² « La vérification à effectuer par l'autorité de l'État requis par rapport à la non-absence manifeste de toute pertinence vraisemblable pour l'enquête menée par l'autorité requérante s'analyse pour la première en une obligation découlant du mécanisme de coopération entre autorités fiscales instauré par la directive 2011/16 » (Cour adm., 26 octobre 2017, n° 36893C du rôle, *Journal des tribunaux Luxembourg*, 2018, n° 56, p. 53).

ensuite sujette à un contrôle par le juge luxembourgeois en vertu de la disposition nouvelle proposée à l'article 2 du projet de loi, et non la demande émanant de l'administration fiscale étrangère, laquelle se situe en-dehors du périmètre de compétence du juge luxembourgeois.

Cependant, la formulation étroitement inspirée de l'arrêt Berlioz que proposent les auteurs du texte semble excessivement restrictive. Le texte en projet instruit en effet l'administration d'évaluer la « pertinence vraisemblable » des renseignements demandés systématiquement « eu égard à l'identité du contribuable concerné et à celle du détenteur des renseignements ainsi qu'aux besoins de l'enquête fiscale en cause ». Or si, dans l'affaire Berlioz, la demande de renseignements litigieuse s'inscrivait effectivement dans le contexte d'une enquête fiscale, ce qui explique que la Cour de justice de l'Union européenne se soit référée à cette circonstance, les demandes d'échanges de renseignements dont les administrations fiscales luxembourgeoises peuvent être saisies ne concernent pas toutes nécessairement une enquête fiscale menée par l'autorité requérante. Les demandes de renseignements encadrées par la 21 juillet 2012 sont, par exemple, en rapport avec le recouvrement de l'impôt et la directive 2011/16/UE elle-même ne restreint pas son champ d'application aux demandes d'échanges d'informations liées à une enquête fiscale. En exigeant que l'administration fiscale luxembourgeoise apprécie systématiquement la « pertinence vraisemblable » par rapport à une enquête fiscale, alors qu'il n'y a peut-être pas d'enquête fiscale en cours, le texte en projet risque de mettre cette administration hors d'état de répondre à des demandes de renseignements qui sont tout à fait pertinentes au regard d'une autre finalité admise par les conventions et les lois visées à l'article 1^{er} et de mettre ainsi le Grand-Duché en porte-à-faux par rapport aux engagements internationaux et européens qu'il a pris. Aussi le Conseil d'État doit-il **s'opposer formellement** au texte en projet et demander aux auteurs du texte de modifier le dispositif d'une manière qui clarifie que la pertinence vraisemblable des renseignements demandés est à apprécier, pour chaque demande, au regard de son objet et de sa finalité.

L'approche des auteurs de ne modifier que le paragraphe 1^{er} de l'article 3 de la loi précitée du 25 novembre 2014 soulève en outre un problème de cohérence. En effet, le paragraphe 1^{er} imposera à l'avenir une double vérification (de la régularité formelle et de la pertinence vraisemblable) tandis que le paragraphe 2, inchangé, imposera à l'administration d'exécuter les demandes d'échanges de renseignements après une vérification seulement formelle (« lorsque celle-ci est complète ou a été complétée »). Le Conseil d'État doit également **s'opposer formellement** à la modification proposée en raison de cette incohérence, source d'insécurité juridique. Dès lors que l'intention des auteurs du texte semble être de subordonner l'exécution des demandes d'échanges de renseignements à la double condition qu'elles soient formellement régulières et satisfassent à la condition d'être vraisemblablement pertinentes, il s'impose de modifier également le paragraphe 2 de l'article 3 de la loi précitée du 25 novembre 2014.

Le Conseil d'État demande aussi aux auteurs de clarifier, à l'occasion de la réécriture du paragraphe 2, si la procédure de demande d'un complément d'information ne concerne que les « indications » qui doivent être reprises dans une demande d'échange de renseignement pour assurer sa régularité formelle (« l'indication de la base juridique et de l'autorité compétente dont émane la demande ainsi que les autres indications prévues par les Conventions et lois ») – comme c'était le cas jusqu'ici – ou bien si l'administration luxembourgeoise peut, voire doit, également demander des compléments d'informations pour mieux asseoir son appréciation sur le caractère vraisemblablement pertinent de la demande (p.ex. plus d'informations sur le contribuable visé).

Enfin, le Conseil d'État continue à s'interroger sur l'opportunité d'étendre les règles issues de l'application du droit de l'Union européenne à des demandes de renseignements fondées sur des conventions bilatérales conclues avec des pays tiers et invite à nouveau les auteurs du texte à prendre position sur ce point.

Selon le Conseil d'Etat, il convient d'insérer une virgule après les termes « paragraphe 1^{er} » à la phrase liminaire.

Afin de donner suite aux diverses oppositions formelles soulevées par le Conseil d'Etat, l'article 1^{er} est modifié par le biais de **l'amendement gouvernemental 1.**

La première opposition formelle du Conseil d'État a trait à la notion même de pertinence vraisemblable. Le Conseil d'État souligne que les demandes d'échange de renseignements dont les administrations fiscales sont saisies ne concernent peut-être pas toutes nécessairement une enquête fiscale menée par l'autorité requérante.

En effet, les demandes de renseignements encadrées par la loi du 21 juillet 2012 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures dans l'Union européenne sont en rapport avec le recouvrement de l'impôt. Plus précisément, l'article 5 de la loi précitée du 21 juillet 2012 prévoit qu'« à la demande de l'autorité requérante, l'autorité requise luxembourgeoise fournit toute information vraisemblablement pertinente pour le recouvrement, par l'autorité requérante, de ses créances au sens de l'article 1^{er} ».

Il convient dès lors de modifier l'article 3, paragraphe 1^{er} de la loi précitée du 25 novembre 2014 et de remplacer le terme « enquête fiscale » par celui, plus général, de « procédure fiscale ». L'expression « procédure fiscale en cause » peut ainsi faire référence non seulement à l'enquête fiscale en cause, mais également à une éventuelle procédure de recouvrement.

La deuxième opposition formelle du Conseil d'État a trait à une incohérence qu'il soulève en ce que le premier paragraphe de l'article 3 de la loi précitée du 25 novembre 2014 ne se concilierait pas avec le paragraphe 2 de ce même article. Le Conseil d'État excipe une opposition formelle pour cause d'insécurité juridique en ce que le paragraphe impose une double vérification (régularité formelle et contrôle de la pertinence vraisemblable) tandis que le paragraphe 2, inchangé, impose à l'administration fiscale d'exécuter les demandes d'échanges de renseignements après une vérification seulement formelle.

Les commentaires relatifs à l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, tels qu'adoptés par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012, autorisent l'État requis à demander des compléments d'information, sous certaines conditions, lorsque la pertinence des renseignements demandés n'est pas claire :

« 5. (...) Les autorités compétentes devraient se concerter lorsque le contenu de la demande, les circonstances qui ont mené à la demande, ou encore la pertinence vraisemblable de renseignements demandés, ne sont pas clairs pour l'État requis. Cependant, une fois que l'État requérant a donné une explication quant à la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, l'État requis ne saurait refuser une demande ou refuser de transmettre des renseignements demandés parce qu'il pense que les renseignements manquent de pertinence pour le contrôle ou l'enquête sous-jacents. Lorsque l'État requis prend connaissance de faits remettant en question la pertinence vraisemblable d'une partie des renseignements demandés, les autorités compétentes devraient se concerter et l'État requis peut demander à l'État requérant de clarifier la pertinence vraisemblable la lumière de ces faits. ».

La première phrase du paragraphe 2 de l'article 3 de la loi du 25 novembre 2014 précitée est partant modifiée afin de l'aligner avec le paragraphe et de clarifier que le complément d'information est demandé non seulement en cas d'irrégularité formelle de la demande, mais

également lorsque la pertinence vraisemblable des renseignements demandés n'est pas claire.

Le Conseil d'État soulève une septième opposition formelle quant au caractère incohérent résultant d'une lecture combinée entre l'article 3, paragraphe 3 et la première phrase de l'article 6, paragraphe 2. En effet, à défaut d'effet de la notification prévue par l'article 3 à l'égard des « tiers concernés », le point de départ du délai d'un mois est impossible à déterminer en ce qui concerne ces mêmes « tiers concernés ».

La dernière phrase de l'article 3, paragraphe 3 est modifiée afin de s'assurer que le délai de recours commence à courir non seulement à l'égard de toute personne visée par la demande, mais également à l'égard de tout tiers concerné. La notification de la décision au détenteur des renseignements demandés vaut désormais également notification à tout tiers concerné.

Pour toutes ces raisons, l'article 1^{er} du projet de loi a été remplacé par la disposition suivante :

« **Art. 1^{er}.** L'article 3 de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale est modifié comme suit :

1° Le paragraphe 1^{er} est complété comme suit :

« L'administration fiscale compétente s'assure que les renseignements demandés ne sont pas dépourvus de toute pertinence vraisemblable eu égard à l'identité du contribuable concerné et à celle du détenteur des renseignements ainsi qu'aux besoins de la procédure fiscale en cause. » ;

2° La première phrase du paragraphe 2 est modifiée comme suit :

« (2) Si la demande d'échange de renseignements ne remplit pas les conditions prévues au paragraphe 1^{er}, un complément d'information est demandé à l'autorité compétente de l'État requérant. » ;

3° La dernière phrase du paragraphe 3 est modifiée comme suit :

« La notification de la décision au détenteur des renseignements demandés vaut notification à toute autre personne y visée ainsi qu'à tout tiers concerné. ».

Article 2

Le Conseil d'Etat constate que les auteurs du projet de loi expliquent que « le présent article répond à la critique formulée par la CJUE relative à l'absence de recours juridictionnel effectif tel que garanti par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne en réinstaurant un recours de pleine juridiction, à savoir le recours en annulation à l'encontre de la décision d'injonction afin de permettre aux juridictions administratives de pouvoir examiner la légalité de cette dernière »³.

Il faut cependant noter que l'arrêt Berlioz n'impose pas directement que soit ouverte une voie de recours autonome contre la décision d'injonction. La Cour de justice de l'Union européenne statuait en effet dans le contexte d'une affaire où un détenteur d'informations, privé par la loi précitée du 25 novembre 2014 de toute autre voie de recours, mettait en cause la légalité d'une décision d'injonction de manière incidente à l'occasion de la

³ Commentaire des articles, *doc. parl.* n° 7223, p. 4.

contestation de l'amende qui lui avait été infligée. En décidant que « (les) dispositions de la directive 2011/16 et l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne doivent être interprétés en ce sens que, dans le cadre d'un recours introduit par un administré contre une mesure de sanction qui lui a été infligée par l'autorité requise en raison du non-respect d'une décision d'injonction adoptée par celle-ci à la suite d'une demande d'informations adressée par l'autorité requérante au titre de la directive 2011/16, le juge national dispose, outre d'une compétence pour réformer la sanction infligée, d'une compétence pour contrôler la légalité de cette décision d'injonction. S'agissant de la condition de légalité de ladite décision tenant à la pertinence vraisemblable des informations demandées, le contrôle juridictionnel est limité à la vérification de l'absence manifeste d'une telle pertinence »⁴, la Cour ne s'est pas prononcée au-delà de ce qui était nécessaire pour répondre aux questions dont elle se trouvait saisie.

Le choix de permettre à nouveau un recours dirigé directement contre la décision d'injonction paraît apte à prévenir, à l'avenir, une situation semblable à celle qui s'était présentée dans l'affaire *Berlioz*.

(1) Sur les décisions susceptibles de faire l'objet d'un recours

L'alinéa 1^{er} du paragraphe 1^{er} du nouvel article 6 qu'il est proposé d'insérer dans la loi précitée du 25 novembre 2014 prévoit que le recours en annulation est ouvert contre « la décision visée à l'article 3 ».

L'article 3 ainsi visé est composé de cinq paragraphes, au fil desquels il est fait mention de quatre actes de l'administration susceptibles d'être qualifiés de décision, à savoir :

- la décision par laquelle l'administration fiscale luxembourgeoise vérifie la régularité formelle de la demande d'échange de renseignements reçue de la part de l'autorité requérante (ainsi que, à l'avenir, le caractère vraisemblablement pertinent des informations demandées) (paragraphe 1^{er}) ;
- la décision par laquelle l'administration fiscale luxembourgeoise demande un complément d'information (paragraphe 2) ;
- la décision portant injonction de fournir des renseignements qui peut être notifiée à un détenteur de renseignements (paragraphes 3 et 4)
- la décision éventuelle de mettre en œuvre les pouvoirs d'investigation que l'administration fiscale luxembourgeoise tient d'autres législations (paragraphe 5).

Même s'il est vrai que seuls les paragraphes 3 et 4 parlent d'une « décision », la formulation proposée est susceptible de causer une hésitation sur le point de savoir laquelle des décisions administratives dont il est question à l'article 3 est celle qui peut faire l'objet du recours en annulation qu'il institue.

Dès lors qu'il résulte du commentaire des articles que l'intention des auteurs du texte est de satisfaire aux critiques de la Cour de justice de l'Union européenne « en réinstaurant un recours de pleine juridiction, à savoir le recours en annulation à l'encontre de la décision d'injonction afin de permettre aux juridictions administratives de pouvoir examiner la légalité de cette dernière »⁵, il y a lieu de viser spécifiquement :

« ... la décision d'injonction visée à l'article 3, paragraphe 3 ... ».

La même observation du Conseil d'Etat vaut au sujet de la première phrase du paragraphe 2.

(2) Sur les personnes admises à exercer le recours

⁴ CJUE, 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund*, aff. C-682/15, point 89, soulignement ajouté.

⁵ Commentaire des articles, doc. parl. n° 7223, p. 4.

Le paragraphe 1^{er} du nouvel article 6 qu'il est proposé d'insérer dans la loi précitée du 25 novembre 2014 prévoit que le recours y institué est ouvert non seulement à « toute personne visée par ladite décision », mais encore à « tout tiers concerné ».

Le Conseil d'État s'est déjà interrogé dans son avis précité du 28 novembre 2017 sur la cohérence de cette disposition en relation avec l'article 4 de la loi précitée du 25 novembre 2014, selon lequel l'autorité fiscale luxembourgeoise doit, sur demande de l'autorité fiscale requérante, interdire au détenteur des renseignements visé par l'injonction ainsi qu'à ses dirigeants et employés de révéler au contribuable concerné ou à des personnes tierces l'existence et le contenu de cette décision. Dès lors que de telles demandes de l'autorité requérante n'ont pas besoin d'être motivées, il est probable qu'elles deviendront la règle et le Conseil d'État ne voit dès lors pas comment des personnes autres que le détenteur de l'information pourraient avoir l'opportunité d'exercer un recours contre une décision dont l'existence leur est cachée.

Le Conseil d'État constate par ailleurs une imprécision terminologique dès lors qu'il n'est pas clair qui est la « personne visée » par la décision d'injonction. L'incertitude vient du fait que le législateur de 2014 avait pris soin de distinguer le « détenteur des renseignements » (Article 3, paragraphes 3 et 4), le « contribuable concerné » (Article 4, paragraphe 1^{er}) et les « personnes tierces » (*ibid.*), distinction qui n'est pas maintenue au paragraphe 1^{er} de l'article 6 en projet, qui ouvre le recours à « toute personne visée par ladite décision ».

Il n'est par ailleurs pas clair quels sont les critères à mettre en œuvre pour déterminer si un tiers est « concerné » par la décision (autres que ceux qui conditionnent la recevabilité de tout recours devant le juge administratif, qu'il serait superfétatoire d'évoquer à nouveau dans ce texte de loi en projet).

Au vu de l'insécurité juridique qui résulte de l'imprécision des termes utilisés, le Conseil d'État doit **s'opposer formellement** au texte en projet.

(3) Quant à l'accès du juge à la demande de renseignements

Le Conseil d'Etat constate que concernant l'accès aux informations contenues dans la demande de renseignements, le projet de loi suit la voie tracée par l'arrêt Berlioz en prévoyant que seul le juge aura accès à la demande de renseignements tout en réservant la possibilité d'une communication de certains éléments au détenteur d'informations sur décision du juge. Le dispositif est cependant problématique en ce qu'il n'est pas clair si l'accès du juge « à la demande d'échange de renseignements » inclut un accès à une éventuelle demande de « complément d'information » de l'administration luxembourgeoise sur le fondement du paragraphe 2 de l'article 3 de la loi précitée du 25 novembre 2014 et aux compléments d'information éventuellement reçus à la suite. L'accès à ces informations s'impose pour pleinement respecter le droit à un recours effectif posé par l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. La deuxième phrase du paragraphe 1^{er} doit donc être complétée afin de permettre au juge d'avoir accès, sous les mêmes conditions de confidentialité, à l'éventuel complément d'information prévu à l'article 3, paragraphe 2, de la loi précitée du 25 novembre 2014 s'il a été sollicité par l'administration fiscale luxembourgeoise. En effet, afin de contrôler l'appréciation portée par cette administration, le juge doit disposer de tous les éléments de fait et de droit pris en compte par l'administration lorsqu'elle a pris sa décision. Cela vaut *a fortiori* si un tel complément d'information a été sollicité, puisque ces informations complémentaires peuvent avoir influencé l'administration lors de son appréciation du caractère vraisemblablement pertinent des informations demandées. L'exigence que le juge doit avoir accès aux informations complémentaires figure expressément au point 92 de l'arrêt Berlioz. Aussi, le Conseil d'État demande-t-il, sous peine **d'opposition formelle** pour non-respect de la Charte des droits

fondamentaux de l'Union européenne, de compléter la phrase sous examen en insérant les mots « ainsi que, le cas échéant, aux demandes de complément d'information et aux compléments d'information délivrés par l'État requérant » entre les mots « renseignements » et « afin ».

Le projet de loi restreint par ailleurs l'accès du juge à la demande de renseignements à la seule finalité « d'exclure l'absence manifeste de pertinence vraisemblable des renseignements demandés ». Cependant, aux termes de l'arrêt *Berlioz*, « l'effectivité du contrôle juridictionnel garanti par l'article 47 de la Charte exige que la motivation fournie par l'autorité requérante mette le juge national en mesure d'exercer le contrôle de la légalité de la demande d'informations »⁶. Or le contrôle de la légalité de la décision de l'administration fiscale luxembourgeoise ne se limite pas à la question de pertinence vraisemblable des renseignements demandés. Le juge luxembourgeois doit également pouvoir accéder à la demande de renseignements au moment où il se prononce sur l'appréciation portée par l'administration luxembourgeoise sur la validité formelle de cette demande. Le Conseil d'État demande donc, sous peine **d'opposition formelle** pour non-respect de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, l'omission de la précision que le juge administratif a accès à la demande de renseignements uniquement « afin d'exclure l'absence manifeste de pertinence vraisemblable des renseignements demandés ».

Les deux oppositions formelles qui précèdent pourraient être levées si les dispositions sous examen étaient modifiées comme suit :

« Par dérogation à l'article 3, paragraphe 4, le tribunal a accès à la demande d'échange de renseignements ainsi que, le cas échéant, aux demandes de complément d'information et aux compléments d'information délivrés par l'État requérant. »

(4) Quant aux informations à fournir au détenteur des renseignements dans le cadre du recours

Le Conseil d'État rappelle que la loi du 25 novembre 2014 pose, au paragraphe 4 de l'article 3, le principe que « demande d'échange de renseignements ne peut pas être divulguée ».

Le texte en projet prévoit une communication au détenteur des renseignements de l'identité du contribuable concerné et de la finalité fiscale des renseignements demandés dans le contexte du mémoire en réponse de la partie étatique. Le Conseil d'État s'interroge sur l'effectivité d'un recours que le détenteur des renseignements doit d'abord exercer à l'aveugle avant de se faire communiquer des renseignements sur lesquels il ne peut, en raison de la limitation du nombre de mémoires, plus prendre position. Le respect des droits de la défense ne pourra alors être garanti que si le président du tribunal autorise le requérant à déposer un mémoire supplémentaire, ce qui met à néant l'objectif d'accélération de la procédure que les auteurs du projet poursuivent par ailleurs. La limitation du nombre de mémoires ne peut être mise en œuvre de manière effective que si la décision d'injonction contient déjà l'énoncé de l'identité du contribuable concerné et de la finalité fiscale des renseignements demandés⁷.

Le dispositif est complété par une disposition aux termes de laquelle « le tribunal peut ordonner la communication des éléments d'information complémentaires, tout en tenant dûment compte de la confidentialité éventuelle de certains de ces éléments ». Cette phrase est frappée d'une ambiguïté, découlant, d'une part, de l'absence de définition des « éléments complémentaires » qui sont visés et, d'autre part, de l'imprécision du terme « communication ». La lecture du point 100 de l'arrêt *Berlioz*, qui est renseigné au

⁶ CJUE, 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund*, aff. C-682/15, point 84.

⁷ Avis de la Cour administrative du 29 octobre 2009, doc. parl. n° 6072¹, p. 5.

commentaire des articles comme source d'inspiration du texte, permet de comprendre qu'il s'agit « des éléments d'information complémentaires au sens visé au point 92 » de l'arrêt, c'est-à-dire des compléments d'information que l'administration aura obtenus de l'administration fiscale requérante, en sus de la demande d'échange de renseignements proprement dite. Comme les auteurs ont cependant omis de décrire le mécanisme de « communication » à mettre en œuvre, et notamment de clarifier si les « éléments » à communiquer sont les documents comme tels ou les informations y contenues, le texte en projet est source d'insécurité juridique et le Conseil d'État doit s'y **opposer formellement**.

Le Conseil d'État propose de lever cette opposition formelle en donnant à la troisième phrase de l'alinéa 1^{er} du paragraphe 1^{er} de l'article 6 une teneur étroitement inspirée de l'alinéa 2 de l'article 18 de la loi du 18 décembre 2015 relative à la protection internationale et à la protection temporaire :

« Pour préserver les droits de la défense du requérant, le tribunal peut ordonner que la substance des informations contenues dans la demande d'échange de renseignements ainsi que, le cas échéant, dans les compléments d'information délivrés par l'État requérant lui soit communiquée, pour autant que ces informations soient pertinentes aux fins de l'examen du recours et en veillant à ce que cette communication se fasse d'une manière qui tient compte de la confidentialité nécessaire. »

Cette approche est également dictée par un souci de cohérence alors que le Conseil d'État se trouve actuellement saisi d'un projet de loi portant modification de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant réglementation de la procédure devant les juridictions administratives (doc. parl. n°7252B) qui vise à intégrer un mécanisme similaire aux règles de procédure de droit commun applicables devant les juridictions administratives.

(5) Sur la portée du recours en réformation

Le Conseil d'Etat constate que le second alinéa du paragraphe 1^{er} maintient la possibilité de former un recours en réformation contre l'amende fiscale que l'administration luxembourgeoise peut infliger au détenteur de renseignements qui ne donne pas suite à une injonction.

S'il est effectivement indispensable de prévoir un recours en réformation contre une décision administrative infligeant une sanction, le Conseil d'État s'interroge sur la portée de ce recours en réformation. Dès lors que le texte en projet institue un recours distinct contre la décision d'injonction, le juge saisi d'un recours en réformation contre l'amende administrative imposée sur le fondement de l'article 5 ne pourra plus, *a priori*, contrôler la légalité de la décision d'injonction contre laquelle soit aucun recours n'aura été exercé soit le recours aura été déclaré non fondé.

(6) Quant à la procédure

Le Conseil d'Etat constate que le projet de loi prévoit de soumettre le recours qu'il institue à une série d'aménagements de procédure, à savoir :

- un délai de recours réduit à un mois (contre trois mois en droit commun) ;
- la réduction du délai dont dispose l'administration pour fournir son mémoire en réponse en première instance également à un mois (contre trois mois en droit commun) ;
- la réduction, en première instance comme en appel, du nombre de mémoires à une écriture pour chacune des parties (contre deux en droit commun), sauf décision du président de la chambre du tribunal administratif appelée à connaître de l'affaire ou du président de la Cour administrative d'ordonner la production de mémoires complémentaires (dont le nombre n'est alors pas limité) ;
- la réduction du délai d'appel à quinze jours (contre quarante jours en droit commun) ;

- l'obligation, pour le tribunal comme pour la Cour administrative, de statuer dans le délai d'un mois à compter du dernier mémoire.

La majeure partie de ces adaptations, destinées à permettre une accélération des procédures, ne donne pas lieu à observation de la part du Conseil d'État. La loi précitée du 31 mars 2010 et celle du 25 novembre 2014 qu'il s'agit de modifier comportaient déjà des dérogations similaires par rapport à la procédure contentieuse de droit commun.

Le Conseil d'État doit cependant demander aux auteurs de lever, sous peine **d'opposition formelle**, l'incohérence, source d'insécurité juridique, qui apparaît entre la première phrase du paragraphe 2 nouveau qu'il est proposé d'insérer à l'article 6 et le paragraphe 3 de l'article 3. Ces dispositions prévoient, respectivement, que les recours prévus au paragraphe 1^{er} doivent être formés dans un délai d'un mois à compter de la notification de la décision au détenteur des renseignements (article 6, paragraphe 2, nouveau) et que la notification de l'injonction au détenteur des informations vaut aussi notification à l'égard des personnes y visées (article 3, paragraphe 3, inchangé). Or, à défaut d'effet de la notification prévue par l'article 3 à l'égard des « tiers concernés », le point de départ du délai d'un mois est impossible à déterminer en ce qui concerne ces mêmes « tiers concernés ».

Le Conseil d'État donne cependant à considérer que l'obligation de statuer dans un délai d'un mois risque de confronter le tribunal administratif et la Cour administrative à des difficultés d'organisation considérables, en particulier pendant la période des vacances judiciaires. Il serait éventuellement préférable, dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, de prévoir une suspension des délais de procédure, y compris celui accordé aux juridictions pour statuer, entre le 16 juillet et le 15 septembre à l'instar, par exemple, de ce qui est prévu à l'article 35, paragraphe 2, de la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la protection internationale et à la protection temporaire.

Quant au point de départ des différents délais de procédure, le Conseil d'État constate que ceux-ci doivent courir « à partir du dépôt de la requête/du mémoire » en première instance et « à dater de la signification de la requête d'appel/du mémoire en réponse » en instance d'appel, sans que cette différence de régime soit expliquée. Il n'est pas clair si les auteurs du texte entendent déroger à la règle de droit commun selon laquelle le dépôt d'une requête ou d'un mémoire auprès de la juridiction vaut signification à l'État ou exiger une signification par voie d'huissier des mémoires devant la Cour administrative, là où le droit commun admet un dépôt au greffe et une notification entre avocats. Le Conseil d'État demande donc aux auteurs de faire courir l'ensemble des délais :

« ... à partir de la signification, ou du dépôt au greffe lorsque celui-ci vaut signification. »

Selon le Conseil d'État, la précision que le mémoire en réponse doit être fourni dans le délai d'un mois en instance d'appel est par ailleurs superfétatoire puisque ce délai correspond au délai de droit commun pour l'instance d'appel.

Le Conseil d'État donne encore à considérer que le délai dans lequel les juridictions doivent statuer pourrait ne jamais commencer à courir si la partie défenderesse à l'instance ne dépose pas de mémoire. Cette difficulté avait déjà été relevée la Cour administrative⁸ et par le Conseil d'État⁹ lors de l'examen du projet de loi n° 6072 et avait conduit le législateur à compléter l'article 6 de la loi du 31 mars 2010 par la formule « ... ou de l'expiration du délai pour le dépôt du mémoire en réponse ». Il y a lieu de compléter la disposition sous examen par une précision similaire.

⁸ Avis de la Cour administrative du 29 octobre 2009, doc. parl. n° 6072¹, p. 5.

⁹ Avis complémentaire du Conseil d'État du 2 février 2010, doc. parl. n° 6072⁶, p. 13.

Selon le Conseil d'Etat, la phrase liminaire de l'article sous examen est à rédiger comme suit :

« L'article 6 de la même loi est remplacé comme suit : ... ».

À l'occasion du remplacement d'articles dans leur intégralité ou d'insertion d'articles, le texte nouveau est précédé de l'indication du numéro correspondant qui est souligné, au lieu d'être mis en gras, pour mieux le distinguer du numéro des articles de l'acte modificatif. Partant, le texte à remplacer se lira :

« Art. 6. (1) Contre la décision visée à l'article 3 [...] ».

L'amendement gouvernemental 2 répond aux critiques soulevées par le Conseil d'Etat.

Afin de donner suite à la troisième opposition formelle du Conseil d'État visant une imprécision terminologique dans la mesure où il n'est pas clair qui est la personne visée par la décision d'injonction, à l'article 4, paragraphe 1^{er} de la loi précitée du 25 novembre 2014, le terme « contribuable concerné » est remplacé par celui de « personne visée » afin de l'aligner avec les dispositions de l'article 3, paragraphe 3 et de l'article 6, paragraphe 1^{er}. Le terme « personne tierce » est maintenu alors qu'il ne coïncide pas nécessairement avec le terme « tiers concerné » mentionné à l'article 3, paragraphe 3 et à l'article 6, paragraphe 1^{er}. Le terme « tiers concerné » englobe la notion d'« intérêt légitime personnel » dont le tiers peut justifier afin d'introduire un recours sur base de l'article 6 de la loi précitée du 25 novembre 2014. Cette terminologie correspond à celle retenue par l'ancienne loi abrogée du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, suite à l'avis de la Cour administrative du 29 octobre 2009 relatif au projet de loi n° 6072. Le tiers concerné est une personne qui n'est pas nécessairement visée par la décision d'injonction, donc qui n'est pas une personne faisant l'objet de la procédure fiscale en cause, mais qui justifie néanmoins d'un intérêt personnel, légitime, direct et actuel pour introduire un recours en annulation contre la décision d'injonction.

L'article 2 du projet de loi est dès lors remplacé par la disposition suivante :

« **Art. 2.** L'article 4, paragraphe 1^{er} de la même loi est modifié comme suit:

« (1) Si l'autorité compétente de l'État requérant exige que la personne visée par la demande d'échange de renseignements n'en soit pas informée, l'administration fiscale compétente interdit au détenteur des renseignements ainsi qu'à ses dirigeants et employés de révéler à la personne visée ou à des personnes tierces l'existence et le contenu de la décision d'injonction. » ».

Article 3 nouveau

L'amendement gouvernemental 3 répond aux critiques soulevées par le Conseil d'Etat en introduisant un nouvel article 3.

Le Conseil d'État observe que l'alinéa 1^{er} du paragraphe 1^{er} du nouvel article 6 qu'il est proposé d'insérer dans la loi précitée du 25 novembre 2014 prévoit que le recours en annulation est ouvert contre « la décision visée à l'article 3 ». Il estime que l'article 3 ainsi visé est composé de cinq paragraphes, au fil desquels il est fait mention de quatre actes de l'administration susceptibles d'être qualifiés de décision. La formulation proposée est susceptible de causer une hésitation sur le point de savoir laquelle des décisions administratives dont il est question à l'article 3 est celle qui peut faire l'objet du recours en annulation qu'il institue.

Il convient de reprendre la proposition de modification du Conseil d'État et de viser spécifiquement « (...) la décision d'injonction visée à l'article 3, paragraphe 3 (...) » à la première phrase du paragraphe 1^{er} et du paragraphe 2 de l'article 6.

La quatrième opposition formelle du Conseil d'État consiste en ce que le projet de loi n'indique pas clairement si l'accès du juge « à la demande d'échange de renseignements » inclut un accès à une éventuelle demande de « complément d'information » de l'administration luxembourgeoise sur le fondement du paragraphe 2 de l'article 3 de la loi précitée du 25 novembre 2014 et aux compléments d'information éventuellement reçus à la suite.

Le Conseil d'État demande encore, sous peine d'opposition formelle (cinquième opposition) pour non-respect de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, l'omission de la précision que le juge administratif a accès à la demande de renseignements uniquement « afin d'exclure l'absence manifeste de pertinence vraisemblable des renseignements demandés ».

Il convient de reprendre la proposition de modification du Conseil d'État et de remplacer la deuxième phrase de l'article 6, paragraphe 1^{er} comme suit « Par dérogation à l'article 3, paragraphe 4, le tribunal a accès à la demande d'échange de renseignements ainsi que, le cas échéant, aux demandes de complément d'information et aux compléments d'information délivrés par l'État requérant. ».

Le Conseil d'État est d'avis que les auteurs ont omis de décrire le mécanisme de « communication » à mettre en œuvre, et notamment de clarifier si les « éléments » à communiquer sont les documents comme tels ou les informations y contenues et s'oppose formellement au texte. Il y a lieu de reprendre la proposition du Conseil d'État en donnant à la troisième phrase de l'alinéa 1^{er} du paragraphe 1^{er} de l'article 6 une teneur étroitement inspirée de l'alinéa 2 de l'article 18 de la loi du 18 décembre 2015 relative à la protection internationale et à la protection temporaire : « Pour préserver les droits de la défense du requérant, le tribunal peut ordonner que la substance des informations contenues dans la demande d'échange de renseignements ainsi que, le cas échéant, dans les compléments d'information délivrés par l'État requérant lui soit communiquée, pour autant que ces informations soient pertinentes aux fins de l'examen du recours et en veillant à ce que cette communication se fasse d'une manière qui tient compte de la confidentialité nécessaire. ».

Il convient de reprendre la proposition de modification du Conseil d'État.

Quant au point de départ des différents délais de procédure, le Conseil d'État constate que ceux-ci doivent courir « à partir du dépôt de la requête/du mémoire » en première instance et « à dater de la signification de la requête d'appel/du mémoire en réponse » en instance d'appel, sans que cette différence de régime soit expliquée. Il n'est pas clair si les auteurs du texte entendent déroger à la règle de droit commun selon laquelle le dépôt d'une requête ou d'un mémoire auprès de la juridiction vaut signification à l'État ou exiger une signification par voie d'huissier des mémoires devant la Cour administrative, là où le droit commun admet un dépôt au greffe et une notification entre avocats. Le Conseil d'État demande donc aux auteurs de faire courir l'ensemble des délais : « (...) à partir de la signification, ou du dépôt au greffe lorsque celui-ci vaut signification. ».

Il convient de préciser à l'article 6, paragraphe 2 de la loi précitée du 25 novembre 2014 que le dépôt d'une requête ou d'un mémoire au greffe vaut signification à l'État ou par l'État.

Le Conseil d'État donne encore à considérer que le délai dans lequel les juridictions doivent statuer pourrait ne jamais commencer à courir si la partie défenderesse à l'instance ne dépose pas de mémoire. Cette difficulté avait déjà été relevée par la Cour administrative et

par le Conseil d'État lors de l'examen du projet de loi n° 6072 et avait conduit le législateur à compléter l'article 6 de la loi du 31 mars 2010 par la formule « (...) *ou de l'expiration du délai pour le dépôt du mémoire en réponse* ».

Il convient dès lors de préciser que le tribunal administratif et la Cour administrative statuent dans le mois à dater de la signification du mémoire en réponse ou du dernier mémoire supplémentaire et qu'à défaut de signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires dans les délais prévus, ils statuent dans le mois de l'expiration du délai d'un mois pour la signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires.

Pour ces motifs, il est inséré un nouvel article 3, libellé comme suit :

« **Art. 3.** L'article 6 de la même loi est remplacé comme suit :

« **Art. 6.** (1) Contre la décision d'injonction visée à l'article 3, paragraphe 3, un recours en annulation est ouvert devant le tribunal administratif à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Par dérogation à l'article 3, paragraphe 4, le tribunal a accès à la demande d'échange de renseignements ainsi que, le cas échéant, aux demandes de complément d'information et aux compléments d'information délivrés par l'État requérant. Les éléments y contenus et relatifs à l'identité du contribuable concerné et à la finalité fiscale des renseignements demandés sont séparément énoncés dans le mémoire en réponse à déposer par la partie étatique. Pour préserver les droits de la défense du requérant, le tribunal peut ordonner que la substance des informations contenues dans la demande d'échange de renseignements ainsi que, le cas échéant, dans les compléments d'information délivrés par l'État requérant lui soit communiquée, pour autant que ces informations soient pertinentes aux fins de l'examen du recours et en veillant à ce que cette communication se fasse d'une manière qui tient compte de la confidentialité nécessaire.

Contre la décision visée à l'article 5, un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif au détenteur des renseignements.

(2) Le recours contre la décision d'injonction visée à l'article 3, paragraphe 3 et la décision visée à l'article 5 doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés. Le recours a un effet suspensif. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête introductive d'instance. Le mémoire en réponse doit être fourni dans un délai d'un mois à dater de la signification de la requête introductive. Le dépôt de la requête ou du mémoire au greffe du tribunal vaut signification à l'État ou par l'État. Toutefois, dans l'intérêt de l'instruction de l'affaire, le président de la chambre appelée à connaître de l'affaire peut ordonner d'office la production de mémoires supplémentaires dans le délai d'un mois. Le tribunal administratif statue dans le mois à dater de la signification du mémoire en réponse ou du dernier mémoire supplémentaire. À défaut de signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires dans les délais prévus, il statue dans le mois de l'expiration du délai d'un mois pour la signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires.

Les décisions du tribunal administratif peuvent être frappées d'appel devant la Cour administrative. L'appel doit être interjeté dans le délai de 15 jours à partir de la notification du jugement par les soins du greffe. Il est sursis à l'exécution des jugements pendant le délai et l'instance d'appel. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête d'appel introductive. Le mémoire en réponse doit être fourni dans un délai d'un mois à dater de la signification de la requête d'appel. Le dépôt de la requête ou du mémoire au greffe de la Cour vaut signification à l'État ou par l'État. Toutefois, dans l'intérêt

de l'instruction de l'affaire, le magistrat présidant la juridiction d'appel peut ordonner d'office la production de mémoires supplémentaires dans le délai d'un mois. La Cour administrative statue dans le mois à dater de la signification du mémoire en réponse ou du dernier mémoire supplémentaire. À défaut de signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires dans les délais prévus, il statue dans le mois de l'expiration du délai d'un mois pour la signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires. ».

Echange de vues :

- Tout comme il l'avait déjà fait lors de la première présentation du présent projet de loi au cours de la réunion du 9 janvier 2018, un représentant du groupe parlementaire CSV rappelle que son groupe avait, dans le cadre des travaux relatifs à la loi du 25 novembre 2014, déjà attiré l'attention sur les problèmes que pourrait entraîner l'absence de possibilité de recours en annulation.
- Un représentant du groupe parlementaire CSV regrette qu'aucune juridiction administrative n'ait avisé le présent projet de loi. Il exprime le même regret au sujet de l'absence d'avis de la part du Conseil de l'ordre. Il souhaite dès lors savoir s'il a été demandé à ces institutions d'émettre un avis et dans la négative, si une telle demande pourrait être faite.

La représentante de l'ACD explique que de tels avis n'ont pas été demandés, mais que la cour administrative lui a fait savoir, de manière informelle, qu'elle ne souhaitait pas émettre d'avis à l'égard du présent projet de loi. Elle juge, en effet, que son jugement dans l'affaire Berlioz contient tous les éléments utiles dont peut être déduite sa position. De plus, en relation avec une autre affaire pendante devant la cour administrative, cette dernière a annoncé qu'elle comptait poser des questions préjudicielles supplémentaires relatives à l'échange d'informations sur demande en matière fiscale à la Cour de justice de l'UE.

- Le même représentant du groupe parlementaire CSV revient à une remarque du Conseil d'Etat s'interrogeant sur « l'opportunité d'étendre les règles issues de l'application du droit de l'Union européenne à des demandes de renseignements fondées sur des conventions bilatérales conclues avec des pays tiers ».

Le représentant du ministère des Finances indique qu'il est plus rationnel et cohérent de prévoir une procédure unique s'appliquant aussi bien aux demandes de renseignements provenant d'Etats membres que de pays tiers. Il précise que la *loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande* porte sur l'ensemble des échanges de renseignements (donc ceux avec les Etats membres et ceux avec les pays tiers). Il précise que l'article 26 des conventions de non-double imposition prévoit uniquement l'échange d'informations sans fournir de précisions quant à la procédure applicable. Il conclut que ces échanges devront donc également suivre la présente procédure.

- Le même représentant du groupe parlementaire CSV revient à une remarque du Conseil d'Etat qui donne à considérer que l'obligation de statuer dans un délai d'un mois risque de confronter le tribunal administratif et la Cour administrative à des difficultés d'organisation considérables, en particulier pendant la période des vacances judiciaires. Un autre représentant du groupe parlementaire CSV est d'avis que les délais impartis sont trop courts et plaide en faveur de leur rallongement. Un représentant du groupe parlementaire LSAP partage les mêmes craintes.

En réponse à cette crainte, il est précisé qu'il est nécessaire d'avoir un délai plus court par rapport à ceux régissant le droit commun. En effet, un délai court s'impose en raison des délais endéans desquels les administrations fiscales sont tenues d'exécuter une demande de renseignement. Les délais d'un mois, s'appliquant à la possibilité d'introduire un recours, d'une part, et à l'élaboration d'un mémoire en réponse, d'autre part, semblent suffisants, puisque les vérifications à effectuer dans ces délais seront limitées au constat d'une éventuelle absence manifeste de pertinence vraisemblable.

Le contrôle de la régularité formelle d'une demande de renseignement porte sur le contenu de cette demande (vérification si elle est complète). La vérification de l'absence manifeste de pertinence vraisemblable répond à la question de savoir si, à première vue, la demande relève du bon sens au vu de la personne concernée et de la finalité fiscale présentée par l'autorité fiscale étrangère (pas de réexamen au fond).

Un représentant de l'ACD explique que les équipes de l'ACD en charge de l'examen des demandes de renseignements ont été renforcées en vue du respect des délais existants.

- Il est précisé que la réintroduction du recours en annulation à laquelle il est procédé par le biais du présent projet de loi ne remet pas en cause la conformité de la législation luxembourgeoise par rapport aux standards de l'OCDE. D'autres pays prévoient également un tel recours. Il est cependant impératif que les délais endéans lesquels un tel recours doit être évacué soient clairs et courts.
- En réponse à une question, la représentante de l'ACD explique que depuis l'« arrêt Berlioz », un certain nombre de recours ont été introduits auprès des juridictions administratives. En raison de l'absence de cadre et de procédures, différents types de recours ont été déposés. Dans les cas où une amende a été prononcée, les recours sont formés à l'encontre de cette amende, mais d'autres recours vont directement à l'encontre de la décision d'injonction en l'absence d'une amende. De tels recours ont été considérés comme recevables en première instance, mais les juridictions administratives ne se sont pas encore prononcées définitivement. La représentante de l'ACD précise que l'arrêt Berlioz vise les cas où une sanction a été prononcée et ne couvre donc pas l'hypothèse d'un recours direct contre la décision d'injonction.
- Un membre du groupe parlementaire LSAP souhaite savoir si les jurisprudences à venir (suite à différents recours) risquent d'impacter le contenu du présent projet de loi et donc nécessiter une nouvelle adaptation de la loi.

Un représentant de l'ACD est d'avis que la procédure mise en place par le présent projet de loi est conforme aux standards OCDE, ce qui devrait être confirmé dans le prochain « peer review ». Il exprime son incertitude quant à l'impact des futures jurisprudences portant sur la question de la « pertinence vraisemblable » sur les procédures et la législation à l'avenir.

4. 7450 Projet de loi concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 2019 - Désignation d'un rapporteur

M. André Bauler est nommé rapporteur du projet de loi sous rubrique.

5. Divers

Les membres du groupe parlementaire CSV souhaiteraient que le ministre des Finances présente, au cours d'une réunion de la Commission des Finances et du Budget, un bilan intermédiaire sur l'échange d'informations en général (suite au premier rapport de la Commission européenne publié fin décembre 2018 à ce sujet).

Luxembourg, le 29 janvier 2019

La Secrétaire-administrateur,
Caroline Guezennec

Le Président de la Commission des Finances et du
Budget,
André Bauler



Commission des Finances et du Budget

Procès-verbal de la réunion du 09 janvier 2018

Ordre du jour :

1. COM(2017)706 Vers un espace TVA unique dans l'Union – Le moment d'agir
Proposition modifiée de RÈGLEMENT DU CONSEIL modifiant le règlement (UE) n° 904/2010 en ce qui concerne des mesures de renforcement de la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée
 - Examen du document européen
 - Le dossier précité relève du contrôle du principe de subsidiarité. Le délai de huit semaines a débuté le 6/12/17 et prend fin le 30/01/18.

2. COM(2017)783 Proposition de DIRECTIVE DU CONSEIL modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'obligation de respecter un taux normal minimal
 - Examen du document européen
 - Le dossier précité relève du contrôle du principe de subsidiarité. Le délai de huit semaines a débuté le 19 décembre 2017 et prend fin le 13 février 2018.

3. 7166
Projet de loi
 - 1° portant transposition de la directive (UE) 2016/1065 du Conseil du 27 juin 2016 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le traitement des bons;
 - 2° modifiant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée
 - Rapporteur: Monsieur André Bauler
 - Examen de l'avis du Conseil d'Etat
 - Présentation et adoption d'un projet de rapport

4. 7208
Projet de loi
 - 1. relative à l'accès des autorités fiscales aux informations relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux et
 - 2. portant transposition de la directive 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
 - Désignation d'un rapporteur
 - Présentation du projet de loi

5. 7223
Projet de loi portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur

demande en matière fiscale
- Désignation d'un rapporteur
- Présentation du projet de loi

6. Divers

*

Présents : M. André Bauler, M. Eugène Berger, M. Alex Bodry, Mme Joëlle Elvinger, M. Franz Fayot, M. Gast Gibéryen, M. Henri Kox, M. Laurent Mosar, M. Gilles Roth, M. Claude Wiseler

M. Mathis Mellina, Mme Viviane Ries, de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines (AED)
M. Carlo Fassbinder, Directeur de la Fiscalité (Ministère des Finances)
Mme Sandra Denis, M. Matthieu Gonner, du Ministère des Finances
Mme Caroline Peffer, M. Luc Schmit, de l'Administration des Contributions directes (ACD)

Mme Caroline Guezennec, de l'Administration parlementaire

Excusés : Mme Viviane Loschetter, M. Roy Reding

M. Georges Bach, membre du Parlement européen

*

Présidence : M. Eugène Berger, Président de la Commission

*

1. COM(2017)706 Vers un espace TVA unique dans l'Union – Le moment d'agir
Proposition modifiée de RÈGLEMENT DU CONSEIL modifiant le règlement (UE) n° 904/2010 en ce qui concerne des mesures de renforcement de la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée

Avant de procéder à la présentation du contenu du document européen sous rubrique, le représentant de l'AED rappelle que le Directeur de l'AED avait déjà indiqué, au cours de la réunion du 24 novembre 2017, que la Commission européenne a décidé de devenir plus active dans le domaine de la TVA et qu'il avait également annoncé l'imminence du document sous rubrique portant sur le renforcement de la coopération administrative en matière de TVA.

La proposition modifiée de règlement sous rubrique peut être résumée comme suit :

Le système actuel de taxation des échanges entre États membres repose toujours sur le « régime transitoire ». La Commission a annoncé son intention de proposer un système de TVA définitif pour les échanges transfrontières intra-Union fondé sur le principe de la taxation dans l'État membre de destination des biens.

Parmi les mesures à court terme, la Commission a fait part de son intention d'améliorer l'échange et l'analyse d'informations entre les administrations fiscales et d'autres autorités répressives, de renforcer Eurofisc et d'introduire de nouveaux outils, comme les audits

conjoints, l'objectif étant de préparer la mise en œuvre du système de TVA définitif et, dans l'attente de sa mise en œuvre intégrale, de limiter la fraude transfrontière.

Dans l'ensemble de l'UE, trois principaux types de fraude transfrontière restent les plus répandus et les plus importants : la fraude « carrousel » ou fraude intracommunautaire à l'opérateur défaillant (fraude MTIC), la fraude aux voitures d'occasion et, la fraude concernant les régimes douaniers 42 et 63.

La fraude intracommunautaire à l'opérateur défaillant consiste pour un fraudeur à acquérir des biens ou des services dans un autre État membre sans être soumis à la TVA, mais à facturer la TVA lorsqu'il les revend : il ne verse pas la TVA aux autorités fiscales (alors que l'acheteur peut la déduire) (estimation : 40 et 60 milliards d'EUR de pertes annuelles de recettes de TVA).

En raison du double régime de TVA applicable aux voitures (« régime de la marge bénéficiaire » ou régime normal), le commerce de voitures fait souvent l'objet de fraude à la TVA. Le moyen le plus simple de frauder consiste à vendre des véhicules de transport récents ou neufs (pour lesquels la totalité du montant est soumise à la TVA) en tant que biens d'occasion (pour lesquels seule la marge bénéficiaire est taxée).

Finalement, le système permettant d'importer des biens exonérés de TVA (régimes douaniers 42 et 63), mis en place pour faciliter les échanges lorsque les biens sont immédiatement livrés à une entreprise établie dans un autre État membre, est souvent utilisé de manière abusive et les biens sont détournés vers le marché noir sans que la TVA n'ait été acquittée. Parfois, ce type de fraude consiste à sous-évaluer la valeur des biens de manière frauduleuse pour éluder les droits de douane.

La présente initiative permettrait d'ajouter des mesures spécifiquement destinées à lutter contre ces mécanismes de fraude au règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil, le cadre juridique de référence pour la coopération administrative et la lutte contre la fraude à la TVA.

Le plan d'action sur la TVA vise à consolider les instruments de coopération administrative dans le domaine de la TVA, notamment Eurofisc, comme moyen de renforcer la confiance mutuelle entre les autorités fiscales avant que le régime définitif de TVA ne soit mis en place.

Explication des différentes dispositions de la proposition :

Échange d'informations sans demande préalable (ou spontané)

Une modification du règlement actuel permettra aux autorités compétentes, lorsqu'elles l'estiment nécessaire, d'échanger des informations par des moyens autres que des formulaires types.

L'extension de l'échange d'informations sans demande préalable de manière automatique nécessite souvent la saisie de données supplémentaires ce qui pourrait entraîner une charge administrative tant pour les assujettis que pour l'administration.

En revanche, le Luxembourg pratique déjà la forme d'échange spontané à l'heure actuelle lorsqu'il constate dans le cadre des vérifications qu'il existe un risque de perte de recettes fiscales dans un autre État-membre.

Audits conjoints

La présence de fonctionnaires dans les bureaux administratifs et dans les locaux des assujettis durant les enquêtes administratives effectuées dans d'autres États membres est

déjà prévue à l'heure actuelle (à ne pas confondre avec les contrôles multilatéraux). Un nouvel instrument de coopération est prévu : les audits conjoints permettront aux fonctionnaires de deux ou plusieurs administrations fiscales de former, s'ils le souhaitent, une équipe d'audit unique et de participer activement à une enquête administrative. Selon les nouvelles règles, les fonctionnaires « étrangers » disposeront des mêmes pouvoirs de contrôle ainsi que de l'accès direct aux mêmes documents et locaux que les fonctionnaires nationaux, ce qui n'est pas le cas à l'heure actuelle.

Lorsqu'au moins deux États membres estiment qu'il est nécessaire de mener une enquête administrative sur les montants déclarés par un assujetti qui n'est pas établi sur leur territoire, mais qui y est imposable, l'État membre dans lequel l'assujetti est établi devra effectuer l'enquête et les États membres requérants devront aider l'État membre d'établissement en prenant activement part à l'audit. Cette mesure serait particulièrement utile dans la lutte contre la fraude liée au commerce électronique.

Eurofisc

Eurofisc permet l'échange rapide d'informations ciblées entre les États membres. Afin d'accélérer le traitement et l'analyse conjoints des données au sein d'Eurofisc, la Commission développe actuellement le logiciel d'analyse TNA (transaction network analysis), qui sera utilisé sur une base volontaire par les États membres à partir de 2018.

Afin d'optimiser les capacités de l'outil d'analyse TNA à repérer les réseaux frauduleux dans l'ensemble de l'UE, le règlement (UE) n° 904/2010 définira plus clairement le traitement et l'analyse conjoints des données au sein d'Eurofisc. Tous les États membres accordent l'accès à leurs données VIES concernant les opérations intra-Union aux fonctionnaires Eurofisc au moyen de l'outil TNA.

Les modifications prévues clarifient également les règles relatives à la manière dont Eurofisc fonctionne et est géré.

La proposition offre également la possibilité aux fonctionnaires de liaison Eurofisc de transmettre des informations sur les tendances, les risques et les cas graves en matière de fraude à la TVA à Europol et à l'Office européen de lutte antifraude (OLAF) et de communiquer ces dossiers au Parquet européen.

La présente proposition aura pour effet de lever certaines restrictions au droit des fonctionnaires de liaison Eurofisc de consulter les données VIES sur les livraisons intra-Union lorsque le fournisseur ou le client est immatriculé dans un autre État membre.

Procédures de remboursement de la TVA en faveur des assujettis non établis dans l'État membre de remboursement

Le chapitre XII du règlement actuel traite de la transmission des demandes de remboursement de TVA dans d'autres États membres et de l'échange d'informations concernant ces demandes. Il est prévu de modifier ce chapitre afin d'améliorer la cohérence avec la perception des créances de TVA dans l'État membre d'établissement et d'éviter le recours à une demande d'assistance en matière de recouvrement – et la charge administrative et les coûts qui y sont liés – de la part de l'État membre d'établissement aux fins de la saisie du montant de TVA remboursé dans l'État membre de remboursement.

Selon les règles qui régissent actuellement l'assistance en matière de recouvrement, les autorités de l'État membre d'établissement peuvent adresser une demande de recouvrement ou de mesures conservatoires à l'État membre de remboursement, de manière à ce que les montants de TVA remboursés soient saisis.

La proposition actuelle permettra d'éviter qu'il soit nécessaire d'effectuer des demandes d'assistance en matière de recouvrement, car le redevable consentira au versement direct. De cette manière, on diminuera également la charge administrative pesant sur l'État membre requérant et on supprimera la totalité de la charge administrative et des coûts pour l'État membre requis.

Divulgateion à l'OLAF et au Parquet européen de cas graves de fraude à la TVA impliquant au moins deux États membres

Le chapitre XIII du règlement actuel, qui traite des relations avec la Commission, est modifié afin de mieux protéger les intérêts financiers de l'Union européenne. Les États membres participant à cette coopération renforcée devront communiquer au Parquet européen des informations sur les infractions les plus graves liées à la TVA. Il s'agira de cas impliquant des activités dans deux États membres ou plus et qui entraînent un préjudice d'un montant total d'au moins 10 millions d'EUR.

Le Parquet européen sera un organisme de l'UE indépendant et décentralisé. L'OLAF restera responsable des enquêtes administratives menées sur les irrégularités frauduleuses et non frauduleuses portant atteinte aux intérêts financiers de l'UE.

Communication aux autorités fiscales de données relatives aux régimes douaniers 42 et 63 et à l'immatriculation des véhicules

Le chapitre V du règlement actuel traite du stockage et de l'échange d'informations relatives aux assujettis et aux opérations. Le fait de modifier ce chapitre permettra d'échanger des données sur des importations exonérées de TVA et sur les immatriculations de véhicules.

Le premier nouvel ensemble de données sera échangé afin de lutter contre l'utilisation abusive du régime de TVA lors de l'importation de biens en franchise de TVA (régimes douaniers 42 et 63). Un accès élargi aux données pourra être accordé aux fonctionnaires Eurofisc en ce qui concerne les livraisons intra-Union. Les autorités douanières chargées de vérifier les conditions d'exonération de la TVA dans les régimes douaniers 42 et 63 devront bénéficier d'un accès automatisé au système d'échange d'informations sur la TVA (VIES) afin qu'elles puissent vérifier la validité des numéros d'identification TVA.

Les fonctionnaires Eurofisc utiliseront le second ensemble de données à échanger pour lutter contre la fraude transfrontière impliquant la vente de voitures d'occasion. En particulier, ces données devraient leur permettre d'identifier rapidement les auteurs des opérations frauduleuses et le lieu de la fraude.

De l'échange de vues subséquent, il y a lieu de retenir les éléments suivants :

- Les nouvelles mesures prévues représentent une charge de travail supplémentaire pour l'AED dont l'efficacité et la rapidité de réaction a été reconnue au cours des dernières années. Afin que l'AED puisse maintenir la qualité de ses services, un renforcement de son personnel à hauteur de 20 personnes a été autorisé pour l'année 2018.
- En ce qui concerne la participation de fonctionnaires « étrangers » aux audits conjoints au Luxembourg (ou inversement), il est précisé que ces « étrangers » interviendront toujours en présence d'un « national », mais qu'ils disposeront à l'avenir des mêmes pouvoirs que les fonctionnaires nationaux.

- La présente proposition de modification du règlement actuel, une fois adoptée, sera d'application directe et ne nécessitera donc pas l'intervention du législateur. Il est probable que son entrée en vigueur prenne encore quelques années.
- La législation luxembourgeoise prévoit que les enquêtes ne peuvent avoir lieu qu'uniquement dans les locaux professionnels d'entités ou de personnes visées par de telles enquêtes.

Les législations nationales des Etats membres accordent des pouvoirs différents à leurs administrations fiscales en matière d'enquêtes.

- La présente proposition de modification du règlement (UE) n° 904/2010 risque de mettre davantage de pression sur le Luxembourg en ce qui concerne la TVA en provenance du secteur du commerce électronique.

Les membres de la Commission constatent que le principe de subsidiarité est respecté et décident de ne pas rédiger d'avis concernant la proposition sous rubrique.

2. COM(2017)783 Proposition de DIRECTIVE DU CONSEIL modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'obligation de respecter un taux normal minimal

Une représentante du ministère des Finances présente le contenu du document européen sous rubrique qui peut être résumé comme suit :

Selon le système transitoire de TVA actuel, l'application du taux normal de TVA de 15 % au minimum a été prorogée à six reprises depuis lors. Actuellement, la « directive TVA » dispose qu'à partir du 1^{er} janvier 2016 et jusqu'au 31 décembre 2017, le taux normal ne peut être inférieur à 15 %.

En 2016, la Commission a proposé de remplacer l'actuel régime transitoire de taxation des échanges entre les États membres par un régime définitif reposant sur le principe de l'imposition dans l'État membre de destination. Depuis 2010, le lieu d'imposition des services a lui aussi été progressivement modifié, pour devenir le pays de destination.

Le 4 octobre 2017, la Commission a adopté la première proposition instaurant le système définitif de taxation des échanges entre les États membres. Elle a aussi annoncé qu'elle avait l'intention de proposer une réforme des taux de TVA.

Étant donné que tous les États membres appliquent aujourd'hui un taux normal d'au moins 17 %, le régime actuel prévoyant un taux normal minimal de 15 % reste adéquat. La présente proposition de directive prévoit ainsi de rendre définitive une disposition existante temporaire. Elle rendra permanent un niveau minimal convenu qui garantit le bon fonctionnement du marché intérieur, tout en laissant une certaine souplesse aux États membres dans la fixation du taux normal de TVA.

Les membres de la Commission constatent que le principe de subsidiarité est respecté et décident de ne pas rédiger d'avis concernant la proposition sous rubrique.

3. 7166 Projet de loi

1° portant transposition de la directive (UE) 2016/1065 du Conseil du 27 juin 2016 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le traitement des bons;
2° modifiant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée

La Commission des Finances et du Budget procède à l'examen de l'avis du Conseil d'Etat et décide de reprendre l'ensemble des observations d'ordre légistique proposées par ce dernier.

L'article 5 (article 3 initial) fixait la date de la mise en vigueur de la loi projetée au 1^{er} janvier 2018.

Selon le Conseil d'Etat, il convient de fixer une date d'entrée en vigueur en tenant compte de la date prévisible de la publication de la loi issue du projet de loi sous examen au Journal officiel du Grand-Duché de Luxembourg. Le Conseil d'État se déclare d'ores et déjà d'accord avec la date que retiendra le législateur.

La Commission des Finances et du Budget décide de fixer l'entrée en vigueur au 1^{er} jour du mois suivant la publication de la loi au Journal officiel du Grand-Duché de Luxembourg.

Le rapporteur présente brièvement le contenu de son projet de rapport qui est ensuite adopté à l'unanimité.

La Commission choisit le modèle de base pour la présentation en séance plénière.

4. 7208 Projet de loi
1. relative à l'accès des autorités fiscales aux informations relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux et
2. portant transposition de la directive 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

M. Eugène Berger est nommé rapporteur du projet de loi sous rubrique.

Le Directeur de la Fiscalité du ministère des Finances présente le contenu du projet de loi tel qu'il est décrit dans l'exposé des motifs et le commentaire des articles du document parlementaire n°7208.

Pour rappel, la directive 2011/16/UE, DAC 1, établit les procédures en vue d'une meilleure coopération entre les administrations fiscales de l'UE, telles que les échanges d'informations sur demande, les échanges spontanés et les échanges automatiques. La directive 2014/107/UE, DAC 2, étend l'échange automatique d'informations entre les administrations fiscales de l'UE et introduit la norme reconnue au niveau mondial pour l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers (Norme commune de déclaration ou Common reporting standard (CRS) en anglais). La directive 2015/2376, DAC 3, transposée par la loi du 23 juillet 2016, étend l'échange automatique d'informations aux décisions et accords préalables en matière de fiscalité (à considérer comme pendant à l'action 5 du plan d'action BEPS). La directive 2016/881, DAC 4, étend encore l'échange automatique et obligatoire en y ajoutant l'échange automatique de la déclaration pays par pays (à considérer comme pendant à l'action 13 (obligatoire) du plan d'action BEPS). La directive 2016/2258, DAC 5, que transpose partiellement le présent projet de loi, concerne

l'accès aux informations sur les bénéficiaires effectifs¹. D'autres éléments de cette directive sont transposés par le biais des projets de loi n°7216 et n°7217.

Le présent projet de loi n'introduit ainsi ni une nouvelle forme d'échange de renseignement, ni un nouveau type d'informations à échanger, mais constitue la base légale permettant aux administrations fiscales de vérifier si les professionnels tenus à l'échange d'informations assurent leurs obligations en matière d'identification et de vérification des bénéficiaires (obligations de diligence raisonnable). L'accès des autorités au registre des bénéficiaires effectifs des sociétés et des entités sera assuré par le biais du projet de loi n°7216 et à celui des trusts et des fiducies par le projet de loi n°7217.

De l'échange de vues subséquent, il y a lieu de retenir les éléments suivants:

- Alors qu'au niveau européen, les DAC subséquentes ont toujours modifié la première DAC, au Luxembourg les DAC subséquentes ont dû être transposées par le biais de plusieurs projets de loi du fait que les lois de transposition couvrent également l'échange d'informations au niveau mondial.

Dans le cadre de la DAC 5, il a été jugé plus judicieux de passer par un nouveau projet de loi donnant une plus grande visibilité à la mesure transposée plutôt que de modifier chaque loi de transposition des DAC précédentes.

- En réponse à une question concernant un éventuel risque de confusion entre les compétences des administrations fiscales et celles de la CSSF, il est précisé que cette dernière dispose de compétences de contrôle beaucoup plus larges que les administrations fiscales en matière de contrôle du respect des obligations à suivre en matière d'anti-blanchiment. Il est répété que le présent projet ne prévoit pas d'échanges d'informations supplémentaires par rapport aux existants, mais précise à quelles informations en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux les administrations fiscales auront accès afin de contrôler le respect des obligations découlant de la loi de transposition de la DAC 2 et la mise en place de la norme commune de déclaration (loi du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD)) par les institutions financières.

Les compétences des différents « contrôleurs » sont clairement définies dans les textes de loi, excluant ainsi toute interférence de part et d'autre.

- Il en va de même quant aux sanctions prononçables par la CSSF d'une part et par les administrations fiscales d'autre part. Les sanctions applicables par les administrations fiscales sont énumérées dans la loi du 18 décembre 2015.
- Toute institution financière établie au Luxembourg remplissant les critères prévus par la loi du 18 décembre 2015 (NCD) est soumise à l'obligation de « due diligence » et d'échange d'informations, qu'elle soit imposable au Luxembourg ou non.
- Lorsqu'il s'agit de répondre à une demande d'échange provenant de l'étranger, les administrations fiscales ont déjà accès aux informations que leur confère le présent projet de loi. Ce dernier leur ouvre cet accès également dans le cadre de leurs contrôles en relation avec la bonne application des obligations découlant de la loi du 18 décembre 2015 et précise les informations auxquelles elles ont accès.

¹ Note de la secrétaire : au cours de la réunion du 20 juillet 2017, le ministre des Finances a présenté le contenu de la proposition de directive, DAC 6, qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

5. 7223

Projet de loi portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale

Mme Joëlle Elvinger est nommée rapporteur du projet de loi sous rubrique.

Une représentante de l'ACD présente le contenu du projet de loi tel qu'il est décrit dans l'exposé des motifs et le commentaire des articles du document parlementaire n°7223.

Jusqu'à présent, la loi prévoit que les administrations fiscales contrôlent uniquement la régularité formelle d'une demande de renseignement provenant de l'étranger. Suite à l'arrêt Berlioz, les administrations fiscales seront également tenues de vérifier si les renseignements demandés ne sont pas dépourvus de toute pertinence vraisemblable. Le présent projet de loi se charge encore de réinstaurer un recours en annulation à l'encontre d'une décision d'injonction afin de permettre aux juridictions administratives de pouvoir examiner la légalité de cette dernière. Le contrôle juridictionnel est limité à vérifier (sur base des informations concernant la demande d'échange de renseignements) que la décision d'injonction se fonde sur une demande de renseignements portant sur des informations non dépourvues de toute pertinence vraisemblable eu égard à l'enquête fiscale concernée. Le projet de loi prévoit finalement que le contribuable concerné ayant fait recours peut, si le tribunal l'estime nécessaire, disposer d'éléments d'information complémentaires à ceux auxquels il a accès par le biais du mémoire en réponse de la partie étatique.

Une entrée en vigueur rapide du présent projet de loi serait utile en raison de l'insécurité juridique qu'a créé l'arrêt Berlioz. Même si la pertinence vraisemblable des demandes de renseignement est désormais vérifiée sur base de cet arrêt, l'instauration d'une possibilité de recours doit passer par un projet de loi.

De l'échange de vues subséquent, il y a lieu de retenir les éléments suivants :

- Les dispositions contenues dans le présent projet de loi avaient initialement été insérées dans la loi budgétaire 2018 (projet de loi n°7200), mais le Conseil d'Etat, faute d'éclaircissements quant à la compatibilité du nouveau recours en annulation, au regard de l'arrêt du 16 mai 2017, avec la directive 2011/16/UE et les conventions fiscales, avait réservé sa position quant à la dispense du second vote constitutionnel. La Commission des Finances et du Budget avait alors décidé de supprimer l'article en question et de demander au ministère des Finances de déposer les dispositions concernées dans un projet de loi à part.
- Un représentant du groupe parlementaire CSV rappelle que son groupe avait, dans le cadre des travaux relatifs à la loi du 25 novembre 2014, déjà attiré l'attention sur les problèmes que pourrait entraîner l'absence de possibilité de recours.
- En réponse à la crainte exprimée par le même représentant du groupe parlementaire CSV et selon laquelle le délai d'un mois imparti à la juridiction compétente serait trop court, il est précisé qu'il est nécessaire d'avoir un délai plus court par rapport à ceux régissant le droit commun. En effet, un délai court s'impose en raison des délais endéans desquels les administrations fiscales sont tenues d'exécuter une demande de renseignement. Les délais d'un mois, s'appliquant à la possibilité d'introduire un recours, d'une part, et à l'élaboration d'un mémoire en réponse, d'autre part, semblent suffisants, puisque les vérifications à effectuer dans ces délais seront limitées au constat d'une éventuelle absence manifeste de pertinence vraisemblable.

- Le contrôle de la régularité formelle d'une demande de renseignement porte sur le contenu de cette demande (vérification si elle est complète). La vérification de l'absence manifeste de pertinence vraisemblable répond à la question de savoir si, à première vue, la demande relève du bon sens au vu de la personne concernée et de la finalité fiscale présentée par l'autorité fiscale étrangère (pas de réexamen au fond).

6. Divers

Aucun point divers n'a été abordé.

Luxembourg, le 29 janvier 2018

Le Secrétaire-Administrateur,
Caroline Guezennec

Le Président de la Commission des Finances et du
Budget,
Eugène Berger

7223

Loi du 1^{er} mars 2019 portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale.

Nous Henri, Grand-Duc de Luxembourg, Duc de Nassau,

Notre Conseil d'État entendu ;

De l'assentiment de la Chambre des Députés ;

Vu la décision de la Chambre des Députés du 14 février 2019 et celle du Conseil d'État du 15 février 2019 portant qu'il n'y a pas lieu à second vote;

Avons ordonné et ordonnons :

Art. 1^{er}.

L'article 3 de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale est modifié comme suit :

1° Le paragraphe 1^{er} est complété comme suit :

« L'administration fiscale compétente s'assure que les renseignements demandés ne sont pas dépourvus de toute pertinence vraisemblable eu égard à l'identité de la personne visée par la demande d'échange de renseignements et à celle du détenteur des renseignements ainsi qu'aux besoins de la procédure fiscale en cause. » ;

2° Le paragraphe 2, première phrase, est modifié comme suit :

« (2) Si la demande d'échange de renseignements ne remplit pas les conditions prévues au paragraphe 1^{er}, un complément d'information est demandé à l'autorité compétente de l'État requérant. » ;

3° La dernière phrase du paragraphe 3 est supprimée.

Art. 2.

L'article 4, paragraphe 1^{er}, de la même loi est modifié comme suit :

« (1) Si l'autorité compétente de l'État requérant exige que la personne visée par la demande d'échange de renseignements n'en soit pas informée, l'administration fiscale compétente interdit au détenteur des renseignements ainsi qu'à ses dirigeants et employés de révéler à la personne visée par la demande d'échange de renseignements ou à des personnes tierces l'existence et le contenu de la décision d'injonction. ».

Art. 3.

L'article 6 de la même loi est remplacé comme suit :

« Art. 6.

(1) Contre la décision d'injonction visée à l'article 3, paragraphe 3, un recours en annulation est ouvert devant le tribunal administratif au détenteur des renseignements. Par dérogation à l'article 3, paragraphe 4, le tribunal a accès à la demande d'échange de renseignements ainsi que, le cas échéant, aux demandes

de complément d'information et aux compléments d'information délivrés par l'État requérant. Les éléments y contenus et relatifs à l'identité de la personne visée par la demande d'échange de renseignements et à la finalité fiscale des renseignements demandés sont séparément énoncés dans le mémoire en réponse à déposer par la partie étatique. Pour préserver les droits de la défense du requérant, le tribunal peut ordonner que la substance des informations contenues dans la demande d'échange de renseignements ainsi que, le cas échéant, dans les compléments d'information délivrés par l'État requérant lui soit communiquée, pour autant que ces informations soient pertinentes aux fins de l'examen du recours et en veillant à ce que cette communication se fasse d'une manière qui tient compte de la confidentialité nécessaire.

Contre la décision visée à l'article 5, un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif au détenteur des renseignements.

(2) Le recours contre la décision d'injonction visée à l'article 3, paragraphe 3 et la décision visée à l'article 5 doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés. Le recours a un effet suspensif. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête introductive d'instance. Le mémoire en réponse doit être fourni dans un délai d'un mois à dater de la signification de la requête introductive. Le dépôt de la requête ou du mémoire au greffe du tribunal vaut signification à l'État ou par l'État. Toutefois, dans l'intérêt de l'instruction de l'affaire, le président de la chambre appelée à connaître de l'affaire peut ordonner d'office la production de mémoires supplémentaires dans le délai d'un mois. Le tribunal administratif statue dans le mois à dater de la signification du mémoire en réponse ou du dernier mémoire supplémentaire. À défaut de signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires dans les délais prévus, il statue dans le mois de l'expiration du délai d'un mois pour la signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires.

Les décisions du tribunal administratif peuvent être frappées d'appel devant la Cour administrative. L'appel doit être interjeté dans le délai de 15 jours à partir de la notification du jugement par les soins du greffe. Il est sursis à l'exécution des jugements pendant le délai et l'instance d'appel. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête d'appel introductive. Le mémoire en réponse doit être fourni dans un délai d'un mois à dater de la signification de la requête d'appel. Le dépôt de la requête ou du mémoire au greffe de la Cour vaut signification à l'État ou par l'État. Toutefois, dans l'intérêt de l'instruction de l'affaire, le magistrat président la juridiction d'appel peut ordonner d'office la production de mémoires supplémentaires dans le délai d'un mois. La Cour administrative statue dans le mois à dater de la signification du mémoire en réponse ou du dernier mémoire supplémentaire. À défaut de signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires dans les délais prévus, il statue dans le mois de l'expiration du délai d'un mois pour la signification du mémoire en réponse ou des mémoires supplémentaires. ».

Mandons et ordonnons que la présente loi soit insérée au Journal officiel du Grand-Duché de Luxembourg pour être exécutée et observée par tous ceux que la chose concerne.

Le Ministre des Finances,
Pierre Gramegna

Palais de Luxembourg, le 1^{er} mars 2019.
Henri

Doc. parl. 7223 ; sess. ord. 2017-2018 et 2018-2019.

