



---

CHAMBRE DES DÉPUTÉS  
GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG

# Dossier consolidé

Projet de loi 7465

Projet de loi relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration

Date de dépôt : 08-08-2019

Date de l'avis du Conseil d'État : 16-01-2020

## Liste des documents

<b>Date</b>	<b>Description</b>	<b>Nom du document</b>	<b>Page</b>
25-05-2020	Résumé du dossier	Résumé	<u>3</u>
08-08-2019	Déposé	7465/00	<u>5</u>
06-09-2019	Avis de la Chambre des Métiers (27.8.2019)	7465/01	<u>40</u>
24-10-2019	Avis de la Chambre des Salariés (15.10.2019)	7465/02, 7466/02	<u>43</u>
12-11-2019	Avis de la Chambre de Commerce (25.10.2019)	7465/03	<u>52</u>
10-12-2019	Avis de l'Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg (30.10.2019)	7465/04	<u>76</u>
30-12-2019	Avis de la Chambre des Fonctionnaires et Employés publics (19.12.2019)	7465/05	<u>89</u>
16-01-2020	Avis du Conseil d'État (14.01.2020)	7465/06	<u>94</u>
31-01-2020	Avis de la Chambre des Notaires	7465/07	<u>110</u>
12-02-2020	Avis complémentaire de la Chambre des Notaires	7465/08	<u>117</u>
14-02-2020	Amendements adoptés par la/les commission(s) : Commission des Finances et du Budget	7465/09	<u>120</u>
12-03-2020	Amendements adoptés par la/les commission(s) : Commission des Finances et du Budget	7465/10	<u>133</u>
13-03-2020	Rapport de commission(s) : Commission des Finances et du Budget Rapporteur(s) : Monsieur André Bauler	7465/12	<u>136</u>
13-03-2020	Avis complémentaire de la Chambre de Commerce (4.3.2020)	7465/11	<u>169</u>
19-03-2020	Avis de la Chambre des Fonctionnaires et Employés publics (10.3.2020)	7465/13	<u>174</u>
21-03-2020	Premier vote constitutionnel (Vote Positif) En séance publique n°27 Une demande de dispense du second vote a été introduite	7465	<u>179</u>
25-03-2020	Dispense du second vote constitutionnel par le Conseil d'Etat (25-03-2020) Evacué par dispense du second vote (25-03-2020)	7465/14	<u>181</u>
13-03-2020	Commission des Finances et du Budget Procès verbal ( 34 ) de la reunion du 13 mars 2020	34	<u>184</u>
14-02-2020	Commission des Finances et du Budget Procès verbal ( 29 ) de la reunion du 14 février 2020	29	<u>187</u>
30-09-2019	Commission des Finances et du Budget Procès verbal ( 51 ) de la reunion du 30 septembre 2019	51	<u>195</u>
26-03-2020	Publié au Mémorial A n°192 en page 1	7465	<u>202</u>

# Résumé

## **Projet de loi relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration**

Le présent projet de loi a pour objet de transposer en droit luxembourgeois la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 (ci-après :« DAC6 ») modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

La DAC6 s'inscrit dans la lignée de ces dernières années d'étoffer le cadre législatif au niveau européen quant aux échanges automatiques en matière fiscale. Elle s'inspire des recommandations de l'Organisation de coopération et de développement économiques (ci-après : « OCDE ») contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (*Base erosion and profit shifting - BEPS*) et plus précisément de l'Action 12 relative aux règles de communication obligatoire d'information.

Par la transposition de la DAC6, le présent projet de loi se propose d'introduire en droit luxembourgeois une obligation de déclaration de certains dispositifs transfrontières impliquant plusieurs États membres ou un État membre et un État tiers.

Cet échange automatique d'informations permettra aux États membres, d'une part, de réagir plus rapidement contre des dispositifs de planification fiscale potentiellement agressifs et, d'autre part, de constater et redresser des lacunes législatives qui deviennent apparentes par le biais de l'analyse des déclarations.

Dans la mesure où la directive permet aux États membres de prévoir une dispense de déclaration pour les intermédiaires soumis à une obligation de secret professionnel, le présent projet de loi entend exercer cette dispense pour certains intermédiaires. Peuvent invoquer cette dispense les intermédiaires pouvant être amenés à représenter ou assister leurs clients en matière de contributions directes, c'est-à-dire les avocats, les experts-comptables et les réviseurs d'entreprise.

Dans ces cas de figure, l'obligation de déclaration s'impose uniquement à tout autre intermédiaire non visé par la dispense, voire, en l'absence d'un autre intermédiaire tombant dans le champ d'application de la dispense, au contribuable même. Toutefois, selon l'article 3 du présent projet de loi, les intermédiaires dispensés seront tenus de fournir à leurs clients les informations nécessaires à l'exécution de leurs obligations de déclaration.

Finalement, l'annexe au présent projet de loi énumère les différentes caractéristiques ou particularités, appelées marqueurs, indiquant un risque potentiel d'évasion fiscale d'un dispositif transfrontière, et donnant lieu par conséquent à une déclaration du dispositif. A titre d'exemple d'un tel marqueur, l'on peut notamment mentionner le marqueur de la catégorie D qui vise à renforcer l'efficacité de la Norme commune de déclaration introduite par la DAC2.

7465/00

## N° 7465

## CHAMBRE DES DEPUTES

Session ordinaire 2018-2019

**PROJET DE LOI****relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration**

\* \* \*

*(Dépôt: le 8.8.2019)***SOMMAIRE:**

	<i>page</i>
1) Arrêté Grand-Ducal de dépôt (1.8.2019).....	1
2) Texte du projet de loi.....	2
3) Exposé des motifs .....	10
4) Commentaire des articles .....	11
5) Tableau de concordance .....	17
6) Fiche financière .....	18
7) Fiche d'évaluation d'impact.....	18
8) Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration .....	21

\*

**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 relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

Cabasson, le 1<sup>er</sup> août 2019*Le Ministre des Finances,*

Pierre GRAMEGNA

HENRI

\*

## TEXTE DU PROJET DE LOI

### Chapitre 1<sup>er</sup> – Définitions

**Art. 1<sup>er</sup>.** Aux fins de la présente loi, on entend par :

1. « dispositif transfrontière »: un dispositif concernant plusieurs États membres ou un État membre et un pays tiers si l'une au moins des conditions suivantes est remplie:
  - a) tous les participants au dispositif ne sont pas résidents à des fins fiscales dans la même juridiction;
  - b) un ou plusieurs des participants au dispositif sont résidents à des fins fiscales dans plusieurs juridictions simultanément;
  - c) un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cette juridiction, le dispositif constituant une partie ou la totalité de l'activité de cet établissement stable;
  - d) un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction sans être résidents à des fins fiscales ni créer d'établissement stable dans cette juridiction;
  - e) un tel dispositif peut avoir des conséquences sur l'échange automatique d'informations ou sur l'identification des bénéficiaires effectifs.

On entend également par dispositif une série de dispositifs. Un dispositif peut comporter plusieurs étapes ou parties ;

2. « dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration »: tout dispositif transfrontière ayant pour objet un ou plusieurs types de taxes et impôts visés à l'article 1<sup>er</sup> de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et comportant au moins l'un des marqueurs figurant à l'annexe ;
3. « marqueur »: une caractéristique ou particularité d'un dispositif transfrontière qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale, comme recensée à l'annexe ;
4. « intermédiaire »: toute personne qui conçoit, commercialise ou organise un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, le met à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou en gère la mise en œuvre.

On entend également par ce terme toute personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents et sur la base des informations disponibles ainsi que de l'expertise en la matière et de la compréhension qui sont nécessaires pour fournir de tels services, sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir qu'elle s'est engagée à fournir, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre. Toute personne a le droit de fournir des éléments prouvant qu'elle ne savait pas et ne pouvait pas raisonnablement être censée savoir qu'elle participait à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. À cette fin, cette personne peut invoquer tous les faits et circonstances pertinents ainsi que les informations disponibles et son expertise et sa compréhension en la matière.

Pour être un intermédiaire, une personne répond à l'une au moins des conditions supplémentaires suivantes:

- a) être résidente dans un État membre à des fins fiscales;
  - b) posséder dans un État membre un établissement stable par le biais duquel sont fournis les services concernant le dispositif;
  - c) être constituée dans un État membre ou régie par le droit d'un État membre;
  - d) être enregistrée auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil dans un État membre ;
5. « contribuable concerné »: toute personne à qui un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, ou qui est disposée à mettre en œuvre un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou qui a mis en œuvre la première étape d'un tel dispositif ;

6. « compte financier » : un compte financier au sens de la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD) ;
7. « entreprise associée » : une personne qui est liée à une autre personne de l'une au moins des façons suivantes:
- a) une personne participe à la gestion d'une autre personne lorsqu'elle est en mesure d'exercer une influence notable sur l'autre personne;
  - b) une personne participe au contrôle d'une autre personne au moyen d'une participation qui dépasse 25 % des droits de vote;
  - c) une personne participe au capital d'une autre personne au moyen d'un droit de propriété qui, directement ou indirectement, dépasse 25 % du capital;
  - d) une personne a droit à 25 % ou plus des bénéfices d'une autre personne.

Si plusieurs personnes participent, comme indiqué aux points a) à d), à la gestion, au contrôle, au capital ou aux bénéfices d'une même personne, toutes les personnes concernées sont assimilées à des entreprises associées.

Si les mêmes personnes participent, comme indiqué aux points a) à d), à la gestion, au contrôle, au capital ou aux bénéfices de plusieurs personnes, toutes les personnes concernées sont assimilées à des entreprises associées.

Aux fins du présent point, une personne qui agit avec une autre personne en ce qui concerne les droits de vote ou la détention de parts de capital d'une entité est considérée comme détenant une participation dans l'ensemble des droits de vote ou des parts de capital de ladite entité détenus par l'autre personne.

En ce qui concerne les participations indirectes, le respect des critères énoncés au point c) est déterminé en multipliant les taux de détention successivement aux différents niveaux. Une personne détenant plus de 50 % des droits de vote est réputée détenir 100 % de ces droits.

Une personne physique, son conjoint et ses ascendants ou descendants directs sont considérés comme une seule et unique personne ;

8. « État membre » : un État membre de l'Union européenne ;
9. « dispositif commercialisable »: un dispositif transfrontière qui est conçu, commercialisé, prêt à être mis en œuvre, ou mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, sans avoir besoin d'être adapté de façon importante ;
10. « personne » : une personne au sens de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal.

## **Chapitre 2 – Obligations de transmission et modalités de communication des informations relatives aux dispositifs transfrontières**

**Art. 2.** (1) Les intermédiaires sont tenus de transmettre à l'Administration des contributions directes les informations visées à l'article 10 dont ils ont connaissance, qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dans un délai de trente jours, commençant:

- a) le lendemain de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration; ou
- b) le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en œuvre; ou
- c) lorsque la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie,

la date intervenant le plus tôt étant retenue.

Nonobstant l'alinéa 1<sup>er</sup>, les intermédiaires visés à l'article 1<sup>er</sup>, point 4, alinéa 2, sont également tenus de transmettre des informations dans un délai de trente jours commençant le lendemain du jour où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils.

(2) Dans le cas de dispositifs commercialisables, les intermédiaires sont tenus d'établir tous les trois mois un rapport fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations devant faire l'objet



d'une déclaration visées à l'article 10, points a), d), g) et h), qui sont devenues disponibles depuis la transmission du dernier rapport.

(3) Aux fins du paragraphe 1<sup>er</sup>, l'intermédiaire a l'obligation de transmettre des informations concernant des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration à l'Administration des contributions directes lorsque le Grand-Duché de Luxembourg est l'État membre qui occupe la première place dans la liste ci-après:

- a) l'État membre dans lequel l'intermédiaire est résident à des fins fiscales;
- b) l'État membre dans lequel l'intermédiaire possède un établissement stable par l'intermédiaire duquel les services concernant le dispositif sont fournis;
- c) l'État membre dans lequel l'intermédiaire est constitué ou par le droit duquel il est régi;
- d) l'État membre dans lequel l'intermédiaire est enregistré auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil.

(4) Lorsque, en application du paragraphe 3, il existe une obligation de déclaration multiple, l'intermédiaire est dispensé de la transmission des informations s'il peut prouver que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre État membre.

**Art. 3.** (1) Par dérogation aux articles 2 et 5, l'intermédiaire qui est soumis à l'article 35 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat n'est pas tenu de transmettre les informations visées à l'article 10 dont il a connaissance, qu'il possède ou qu'il contrôle concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

Par dérogation à l'alinéa 1<sup>er</sup>, les obligations visées aux articles 2 et 5 restent toutefois applicables à l'intermédiaire visé à l'alinéa 1<sup>er</sup> qui agit en dehors des limites applicables à l'exercice de la profession d'avocat.

(2) Dans les cas où le paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, est applicable, cet intermédiaire est tenu de notifier, au plus tard dans un délai de 10 jours commençant à la date visée à l'article 2, paragraphe 1<sup>er</sup>, points a), b) ou c), la date qui intervient le plus tôt étant retenue, à tout autre intermédiaire qui conçoit, commercialise ou organise un tel dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou en l'absence d'un tel intermédiaire, au contribuable concerné, les obligations de déclaration qui leur incombent en vertu de la présente loi.

(3) Nonobstant les paragraphes 1<sup>er</sup> et 2, l'intermédiaire qui est soumis à l'article 35 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat et pour lequel le Grand-Duché de Luxembourg est l'État membre qui occupe la première place dans la liste visée à l'article 2, paragraphe 3, est tenu de transmettre à l'Administration des contributions directes les informations suivantes en lien avec un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration:

- a) l'identification de l'intermédiaire, y compris son nom, ses date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), sa résidence fiscale et son numéro d'identification fiscale ;
- b) des informations détaillées sur les marqueurs recensés à l'annexe selon lesquels le dispositif transfrontière doit faire l'objet d'une déclaration ;
- c) un résumé du contenu du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, y compris une référence à la dénomination par laquelle il est communément connu, le cas échéant, et une description des activités commerciales ou dispositifs pertinents, présentée de manière abstraite, sans donner lieu à la divulgation d'un secret commercial, industriel ou professionnel, d'un procédé commercial ou d'informations dont la divulgation serait contraire à l'ordre public ;
- d) des informations détaillées sur les dispositions légales des États concernés sur lesquelles se fonde le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;

(4) La transmission des informations visées au paragraphe 3 doit être faite endéans un délai de 30 jours commençant le lendemain de chaque mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.

**Art. 4.** (1) Lorsqu'il n'existe pas d'intermédiaire, ou en cas d'applicabilité de la dispense visée à l'article 3, paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, et qu'il n'existe pas d'autre intermédiaire à qui incombent les

obligations de déclaration visées aux articles 2 et 5, l'obligation de transmettre des informations sur un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration relève de la responsabilité du contribuable concerné.

(2) Le contribuable concerné à qui incombe l'obligation de déclaration transmet les informations visées à l'article 10 dans un délai de trente jours, commençant le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à la disposition du contribuable concerné aux fins de mise en œuvre, ou est prêt à être mis en œuvre par le contribuable concerné, ou lorsque la première étape de sa mise en œuvre est accomplie en ce qui concerne le contribuable concerné, la date intervenant le plus tôt étant retenue.

(3) Aux fins du paragraphe 1<sup>er</sup>, le contribuable concerné a l'obligation de transmettre des informations concernant le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration à l'Administration des contributions directes lorsque le Grand-Duché du Luxembourg est l'État membre qui occupe la première place dans la liste ci-après:

- a) l'État membre dans lequel le contribuable concerné est résident à des fins fiscales;
- b) l'État membre dans lequel le contribuable concerné possède un établissement stable qui bénéficie du dispositif;
- c) l'État membre dans lequel le contribuable concerné perçoit des revenus ou réalise des bénéfices, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun État membre;
- d) l'État membre dans lequel le contribuable concerné exerce une activité, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun État membre.

(4) Lorsque, en application du paragraphe 3, il existe une obligation de déclaration multiple, le contribuable concerné est dispensé de la transmission des informations s'il peut prouver que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre État membre.

**Art. 5.** Lorsqu'il existe plus d'un intermédiaire, l'obligation de transmettre des informations sur le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration incombe à l'ensemble des intermédiaires participant à un même dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.

Un intermédiaire n'est dispensé de l'obligation de transmettre des informations que dans la mesure où il peut prouver que ces mêmes informations, visées à l'article 10, ont déjà été transmises par un autre intermédiaire.

**Art. 6.** Lorsque l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné et qu'il existe plusieurs contribuables concernés, celui d'entre eux qui transmet les informations conformément à l'article 4, paragraphe 1<sup>er</sup>, est celui qui occupe la première place dans la liste ci-après:

- a) le contribuable concerné qui a arrêté avec l'intermédiaire le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration;
- b) le contribuable concerné qui gère la mise en œuvre du dispositif.

Tout contribuable concerné n'est dispensé de l'obligation de transmettre les informations que dans la mesure où il peut prouver que ces mêmes informations, visées à l'article 10, ont déjà été transmises par un autre contribuable concerné.

**Art. 7.** Chaque contribuable concerné est tenu de déclarer dans le cadre de sa déclaration annuelle pour l'impôt sur le revenu l'utilisation qu'il fait du dispositif pour chacune des années où il l'utilise.

**Art. 8.** Les intermédiaires et les contribuables concernés sont tenus de fournir des informations sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 30 juin 2020. Les informations à fournir au sens de la première phrase sont celles visées aux articles 3, paragraphe 3, et 10, en fonction du cas de figure applicable. Les intermédiaires et les contribuables concernés, le cas échéant, transmettent ces informations au plus tard le 31 août 2020.

**Art. 9.** L'Administration des contributions directes, à laquelle les informations ont été transmises conformément aux articles 2 et 4 à 8, communique, par voie d'un échange automatique, les informations

visées à l'article 10 aux autorités compétentes de tous les autres États membres, selon les modalités pratiques arrêtées conformément à l'article 13.

**Art. 10.** (1) Les informations qui doivent être transmises à l'Administration des contributions directes aux fins de leur communication comprennent les éléments suivants, le cas échéant:

- a) l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, y compris leur nom, leur date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), leur résidence fiscale, leur numéro d'identification fiscale et, le cas échéant, les personnes qui sont des entreprises associées au contribuable concerné;
- b) des informations détaillées sur les marqueurs recensés à l'annexe selon lesquels le dispositif transfrontière doit faire l'objet d'une déclaration;
- c) un résumé du contenu du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, y compris une référence à la dénomination par laquelle il est communément connu, le cas échéant, et une description des activités commerciales ou dispositifs pertinents, présentée de manière abstraite, sans donner lieu à la divulgation d'un secret commercial, industriel ou professionnel, d'un procédé commercial ou d'informations dont la divulgation serait contraire à l'ordre public;
- d) la date à laquelle la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie ou sera accomplie;
- e) des informations détaillées sur les dispositions légales des États concernés sur lesquelles se fonde le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration;
- f) la valeur du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration;
- g) l'identification de l'État membre du ou des contribuable(s) concerné(s) ainsi que de tout autre État membre susceptible d'être concerné par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration;
- h) l'identification de toute autre personne susceptible d'être concernée par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration en indiquant à quels États membres cette personne est liée.

(2) Les informations sont à transmettre dans la forme et selon les modalités prescrites par l'Administration des contributions directes.

**Art. 11.** Le fait que l'Administration des contributions directes ne réagit pas face à un dispositif devant faire l'objet d'une déclaration ne vaut pas approbation de la validité ou du traitement fiscal de ce dispositif.

**Art. 12.** L'échange automatique d'informations est effectué dans un délai d'un mois à compter de la fin du trimestre au cours duquel les informations ont été transmises. Les premières informations sont communiquées le 31 octobre 2020 au plus tard.

**Art. 13.** (1) L'échange automatique d'informations est effectué à l'aide des formulaires types adoptés conformément à la procédure visée à l'article 26, paragraphe 2, 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.

(2) Les informations qui doivent être communiquées dans le cadre des articles 9 et 10 sont enregistrées dans un répertoire central sécurisé mis au point et fourni conformément à l'article 21, paragraphe 5, de la directive 2011/16/UE précitée afin de satisfaire aux exigences de l'échange automatique prévu auxdits articles.

(3) Avant que ce répertoire central sécurisé ne soit opérationnel, la communication des informations est effectuée par voie électronique et au moyen du réseau CCN, selon les modalités pratiques applicables.

### **Chapitre 3 – Confidentialité et protection des données à caractère personnel**

**Art. 14.** (1) Le traitement des informations relatives aux dispositifs transfrontières à communiquer aux autres États membres ou reçues de la part d'un autre État membre se fait sous garantie d'un accès sécurisé, limité et contrôlé.

(2) Ces informations ne peuvent être utilisées qu'aux fins prévues par la présente loi et par la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal ou pour l'application de la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD).

(2) L'Administration des contributions directes est considérée comme étant le responsable du traitement des données au sens 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), pour le traitement qu'elle met en œuvre.

(3) Les informations traitées conformément à la présente loi ne sont pas conservées plus longtemps que nécessaire aux fins de la présente loi et, dans tous les cas, conformément aux dispositions légales applicables au responsable du traitement des données concernant le régime de prescription.

#### Chapitre 4 – Sanctions

**Art. 15.** (1) En cas de défaut de transmission des informations, de transmission tardive ou de transmission de données incomplètes ou inexactes, ou en cas d'absence de notification ou de notification tardive au sens de l'article 3, paragraphe 2, l'intermédiaire ou le contribuable concerné ayant une obligation de transmission ou de notification au Grand-Duché de Luxembourg en vertu de la présente loi peut encourir une amende d'un maximum de 250 000 euros.

(2) Cette amende est fixée par le bureau de la retenue d'impôt sur les intérêts.

(3) Contre cette décision, un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif à l'intermédiaire ou au contribuable concerné.

#### Chapitre 5 – Procédures de vérification

**Art. 16.** (1) L'Administration des contributions directes contrôle le respect des obligations de transmission par les intermédiaires et contribuables concernés visés par la présente loi. Elle vérifie si les intermédiaires et contribuables concernés n'adoptent pas de pratiques ayant pour but de contourner la communication d'informations.

(2) L'Administration des contributions directes 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.

(3) Pour l'application de la présente loi, l'Administration des contributions directes a accès, sur demande, aux mécanismes, procédures, documents et informations visés à l'article 3, paragraphes 2 à 2<sup>quater</sup>, ainsi qu'aux documents et informations visés à l'article 3, paragraphe 6, de la loi modifiée du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme.

**Art. 17.** Dans tous les cas où la présente loi n'en dispose autrement, les dispositions de la loi modifiée d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934 et de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 s'appliquent à la communication automatique d'informations.

#### Chapitre 6 – Mise en vigueur

**Art. 18.** Les dispositions de la présente loi s'appliquent à partir du 1<sup>er</sup> juillet 2020.

\*

**ANNEXE****MARQUEURS****Partie I. Critère de l'avantage principal**

Les marqueurs généraux relevant de la catégorie A et les marqueurs spécifiques relevant de la catégorie B ainsi que de la catégorie C, paragraphe 1, points b) i), c) et d), ne peuvent être pris en compte que lorsqu'ils remplissent le "critère de l'avantage principal".

Ce critère sera rempli s'il peut être établi que l'avantage principal ou l'un des avantages principaux qu'une personne peut raisonnablement s'attendre à retirer d'un dispositif, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, est l'obtention d'un avantage fiscal sur le territoire de l'Union européenne ou en dehors de ce territoire.

Dans le cas d'un marqueur relevant de la catégorie C, paragraphe 1, la présence des conditions prévues dans la catégorie C, paragraphe 1, points b) i), c) ou d), ne peut à elle seule constituer une raison de conclure qu'un dispositif remplit le critère de l'avantage principal.

**Partie II. Catégories de marqueurs****A. Marqueurs généraux liés au critère de l'avantage principal**

1. Un dispositif où le contribuable concerné ou un participant au dispositif s'engage à respecter une clause de confidentialité selon laquelle il peut lui être demandé de ne pas divulguer à d'autres intermédiaires ou aux autorités fiscales comment le dispositif pourrait procurer un avantage fiscal.
2. Un dispositif où l'intermédiaire est en droit de percevoir des honoraires (ou intérêts, rémunération pour financer les coûts et autres frais) pour le dispositif et ces honoraires sont fixés par référence:
  - a) au montant de l'avantage fiscal découlant du dispositif; ou
  - b) au fait qu'un avantage fiscal découle effectivement du dispositif. Cela inclurait une obligation pour l'intermédiaire de rembourser partiellement ou entièrement les honoraires si l'avantage fiscal escompté découlant du dispositif n'a pas été complètement ou partiellement généré.
3. Un dispositif dont la documentation et/ou la structure sont en grande partie normalisées et qui est à la disposition de plus d'un contribuable concerné sans avoir besoin d'être adapté de façon importante pour être mis en œuvre.

**B. Marqueurs spécifiques liés au critère de l'avantage principal**

1. Un dispositif dans lequel un participant au dispositif prend artificiellement des mesures qui consistent à acquérir une société réalisant des pertes, à mettre fin à l'activité principale de cette société et à utiliser les pertes de celle-ci pour réduire sa charge fiscale, y compris par le transfert de ces pertes à une autre juridiction ou par l'accélération de l'utilisation de ces pertes.
2. Un dispositif qui a pour effet de convertir des revenus en capital, en dons ou en d'autres catégories de recettes qui sont taxées à un niveau inférieur ou ne sont pas taxées.
3. Un dispositif qui inclut des transactions circulaires ayant pour résultat un « carrousel » de fonds, à savoir au moyen d'entités interposées sans fonction commerciale primaire ou d'opérations qui se compensent ou s'annulent mutuellement ou qui ont d'autres caractéristiques similaires.

**C. Marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières**

1. Un dispositif qui prévoit la déduction des paiements transfrontières effectués entre deux ou plusieurs entreprises associées lorsque l'une au moins des conditions suivantes est remplie:
  - a) le bénéficiaire ne réside à des fins fiscales dans aucune juridiction fiscale;
  - b) même si le bénéficiaire réside à des fins fiscales dans une juridiction, cette juridiction:
    - i) ne lève pas d'impôt sur les sociétés ou lève un impôt sur les sociétés à taux zéro ou presque nul; ou

- ii) figure sur une liste de juridictions de pays tiers qui ont été évaluées par les États membres collectivement ou dans le cadre de l'OCDE comme étant non coopératives;
  - c) le paiement bénéficie d'une exonération fiscale totale dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales;
  - d) le paiement bénéficie d'un régime fiscal préférentiel dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales.
2. Des déductions pour le même amortissement d'un actif sont demandées dans plus d'une juridiction.
  3. Un allègement au titre de la double imposition pour le même élément de revenu ou de capital est demandé dans plusieurs juridictions.
  4. Il existe un dispositif qui inclut des transferts d'actifs et où il y a une différence importante dans le montant considéré comme étant payable en contrepartie des actifs dans ces juridictions concernées.

#### **D. Marqueurs spécifiques concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs**

1. Un dispositif susceptible d'avoir pour effet de porter atteinte à l'obligation de déclaration en vertu du droit mettant en œuvre la législation de l'Union ou tout accord équivalent concernant l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers, y compris des accords avec des pays tiers, ou qui tire parti de l'absence de telles dispositions ou de tels accords. De tels dispositifs incluent au moins ce qui suit:
  - a) l'utilisation d'un compte, d'un produit ou d'un investissement qui n'est pas ou dont l'objectif est de ne pas être un compte financier, mais qui possède des caractéristiques substantiellement similaires à celles d'un compte financier;
  - b) le transfert de comptes ou d'actifs financiers vers des juridictions qui ne sont pas liées par l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers avec l'État de résidence du contribuable concerné, ou le recours à de telles juridictions;
  - c) la requalification de revenus et de capitaux en produits ou en paiements qui ne sont pas soumis à l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers;
  - d) le transfert ou la conversion d'une institution financière, d'un compte financier ou des actifs qui s'y trouvent en institution financière, en compte financier ou en actifs qui ne sont pas à déclarer en vertu de l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers;
  - e) le recours à des entités, constructions ou structures juridiques qui suppriment ou visent à supprimer la déclaration d'un ou plusieurs titulaires de compte ou personnes détenant le contrôle dans le cadre de l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers;
  - f) les dispositifs qui portent atteinte aux procédures de diligence raisonnable utilisées par les institutions financières pour se conformer à leurs obligations de déclarer des informations sur les comptes financiers, ou qui exploitent les insuffisances de ces procédures, y compris le recours à des juridictions appliquant de manière inadéquate ou insuffisante la législation relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux, ou ayant des exigences insuffisantes en matière de transparence en ce qui concerne les personnes morales ou les constructions juridiques.
2. Un dispositif faisant intervenir une chaîne de propriété formelle ou effective non transparente par le recours à des personnes, des constructions juridiques ou des structures:
  - a) qui n'exercent pas une activité économique substantielle s'appuyant sur des effectifs, des équipements, des ressources et des locaux suffisants; et
  - b) qui sont constituées, gérées, contrôlées ou établies ou qui résident dans toute juridiction autre que la juridiction de résidence de l'un ou plusieurs des bénéficiaires effectifs des actifs détenus par ces personnes, constructions juridiques ou structures; et
  - c) lorsque les bénéficiaires effectifs de ces personnes, constructions juridiques ou structures, au sens de la loi modifiée du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme, sont rendus impossibles à identifier.

#### **E. Marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert**

1. Un dispositif qui prévoit l'utilisation de régimes de protection unilatéraux.

2. Un dispositif prévoyant le transfert d'actifs incorporels difficiles à évaluer. Le terme d'« actifs incorporels difficiles » à évaluer englobe des actifs incorporels ou des droits sur des actifs incorporels pour lesquels, au moment de leur transfert entre des entreprises associées:
  - a) il n'existe pas d'éléments de comparaison fiables; et
  - b) au moment où l'opération a été conclue, les projections concernant les futurs flux de trésorerie ou revenus attendus de l'actif incorporel transféré, ou les hypothèses utilisées pour évaluer cet actif incorporel sont hautement incertaines, et il est donc difficile de prévoir dans quelle mesure l'actif incorporel débouchera finalement sur un succès au moment du transfert.
3. Un dispositif mettant en jeu un transfert transfrontière de fonctions et/ou de risques et/ou d'actifs au sein du groupe, si le bénéfice avant intérêts et impôts annuel prévu, dans les trois ans suivant le transfert, du ou des cédants, est inférieur à 50 % du bénéfice avant intérêts et impôts annuel prévu de ce cédant ou de ces cédants si le transfert n'avait pas été effectué.

\*

## EXPOSE DES MOTIFS

Les structures de planification fiscale sont devenues particulièrement sophistiquées et tirent souvent parti de la mobilité accrue tant des capitaux que des personnes au sein du marché intérieur. De telles structures peuvent être constituées de dispositifs qui sont mis en place dans différentes juridictions et visent à transférer les bénéfices imposables vers des régimes fiscaux plus favorables ou qui ont pour effet de réduire l'ardoise fiscale totale du contribuable.

En conséquence, les États membres de l'Union européenne peuvent voir leurs recettes fiscales diminuer de façon considérable, ce qui les empêche d'appliquer des politiques fiscales propices à la croissance.

Dans ce contexte, le Conseil de l'Union Européenne a adopté en date du 25 mai 2018 la directive (UE) 2018/822 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration (ci-après la « directive (UE) 2018/822 »).

Le présent projet de loi vise à transposer en droit luxembourgeois la directive (UE) 2018/822 et introduit une obligation de déclaration de certains dispositifs transfrontières concernant plusieurs États membres ou un État membre et un pays tiers. Les informations ainsi déclarées sont ensuite échangées de manière automatique avec les autorités fiscales des autres États membres. Il est à noter que l'échange des informations relatives aux dispositifs transfrontières reste pour l'instant limité aux États membres de l'Union européenne.

Les informations ainsi obtenues et échangées permettront aux autorités des États membres de réagir plus rapidement contre les dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif et de remédier aux éventuelles lacunes devenues le cas échéant apparentes, notamment par la réalisation d'analyses des risques appropriées et de contrôles fiscaux, voire par l'engagement de réformes législatives visant à fermer de telles lacunes.

Les règles de communication prévues par la directive (UE) 2018/822 s'inspirent de l'Action 12 du projet de l'OCDE concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS), intitulé « Règles de communication obligatoire d'informations » (ci-après l'« Action 12 »). L'obligation faite aux intermédiaires d'informer les autorités fiscales de certains dispositifs transfrontières susceptibles d'être utilisés à des fins de planification fiscale agressive vise ainsi également à renforcer l'efficacité de la Norme commune de déclaration (NCD) introduite par la directive 2014/107/UE modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal.

Conformément à ce que prévoit la directive (UE) 2018/822, le présent projet de loi propose de dispenser les intermédiaires dont les activités sont réglementées par la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat de certaines des obligations de déclaration mises en place par le présent projet de loi. De telles obligations de déclaration ne pourraient en effet pas être réconciliées avec le secret professionnel qui s'impose à l'avocat en vertu de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat et qui protège les informations obtenues par l'avocat dans le cadre de l'exercice de sa profession, qu'elles soient obtenues de la part d'un client ou d'un tiers. Cette dispense se justifie par

la situation spécifique de la profession d'avocat en ce qui concerne les types d'activités que l'avocat est susceptible d'entreprendre. En effet, l'avocat peut notamment être appelé à représenter les intérêts de ses clients en justice, le cas échéant dans le cadre d'un litige en lien direct ou indirect avec un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.

Le secret professionnel de l'avocat est en premier lieu édicté pour la protection du justiciable, et constitue ainsi un corollaire indispensable au bon fonctionnement de la justice et de l'État de droit. Sur cette base, la jurisprudence a notamment pu qualifier le secret professionnel de l'avocat comme « *un des principes fondamentaux sur lesquels repose l'organisation de la justice* »<sup>1</sup>, de sorte qu'il apparaît nécessaire de préserver la nécessaire relation de confiance entre l'avocat et son client.

Il est cependant essentiel que la dispense accordée aux intermédiaires dont les activités sont réglementées par la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat ne porte pas atteinte à l'objectif de la directive (UE) 2018/822 qui est de permettre aux autorités fiscales d'obtenir des « *informations complètes et pertinentes sur les dispositifs fiscaux à caractère potentiellement agressif* »<sup>2</sup>. Dès lors, dans les situations dans lesquelles la dispense relevée ci-dessus est applicable, et où il n'existe pas d'autre intermédiaire soumis aux obligations de déclaration, les obligations de déclaration mises en place par le présent projet de loi incombent au contribuable concerné par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration<sup>3</sup>. Ce transfert des obligations de déclaration au contribuable concerné, qui est par ailleurs prévu par la directive (UE) 2018/822, permet donc de pleinement atteindre les objectifs de la directive.

Par ailleurs, afin de concilier au mieux les exigences découlant du secret professionnel des avocats avec la nécessité d'obtenir en temps utile des informations sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, il est proposé que les intermédiaires concernés par la dispense soient néanmoins obligés de transmettre un certain nombre d'informations en lien avec ces dispositifs transfrontières. Seront à transmettre dans le cadre de cette obligation spécifique de déclaration des informations de nature générale relatives à ces dispositifs qui ne permettront pas d'identifier les contribuables concernés. Tel que mis en exergue ci-dessus, l'objectif de cette obligation spécifique de transmission d'informations imposée aux avocats est de permettre dans tous les cas de figure applicables une identification plus rapide d'éventuelles lacunes législatives et de mieux cibler les analyses de risques à entreprendre.

\*

## COMMENTAIRE DES ARTICLES

### Article 1<sup>er</sup>

Cet article définit certains termes spécifiques employés dans le projet de loi.

En vertu des points 1 et 2, l'obligation de déclaration est limitée aux dispositifs transfrontières, donc aux dispositifs qui concernent plusieurs États membres ou un État membre et un pays tiers et qui remplissent au moins l'une des conditions supplémentaires énumérées au point 1.

Comme les obligations découlant du présent projet de loi s'inscrivent dans le champ d'application de la directive 2011/16/UE, telle que modifiée par la directive (UE) 2018/822, les dispositifs concernés sont nécessairement ceux qui ont pour objet un ou plusieurs types de taxes et impôts visés à l'article 2 de la directive 2011/16/UE, transposé par l'article 1<sup>er</sup> de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal. Par conséquent, le critère de l'avantage principal, tel que défini à l'annexe, doit être rempli en relation avec des impôts directs. Il ne s'applique pas lorsque l'avantage fiscal est exclusivement lié à la taxe sur la valeur ajoutée, aux droits de douane, aux cotisations sociales obligatoires ou à d'autres taxes et impôts exclus du champ d'application de la directive. En revanche, l'avantage fiscal ne doit pas nécessairement être obtenu dans un État membre, mais peut également se présenter dans un État tiers.

Les dispositifs de planification fiscale à caractère agressif ont évolué au fil des ans pour devenir toujours plus complexes et font en permanence l'objet de modifications et d'ajustements pour répondre

1 C.E.D.H., 6 décembre 2012, *Michaud c. France*, rec. n°12323/11

2 Voir le considérant 2 de la directive (UE) 2018/822

3 Voir le considérant 8 de la directive (UE) 2018/822



aux contre-mesures défensives prises par les autorités fiscales. Compte tenu de ce qui précède, la directive (UE) 2018/822, plutôt que de définir la notion de planification fiscale agressive, cerne les dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif à travers une liste constituée des caractéristiques et éléments des opérations présentant des signes potentiels d'évasion fiscale ou de pratiques fiscales abusives. Ces caractéristiques, également appelées « marqueurs » sont énoncées à l'annexe du projet de loi et reprises de l'annexe IV introduite par la directive (UE) 2018/822.

Il convient de noter qu'un certain nombre de « marqueurs » ne peut être pris en compte que lorsqu'est rempli le « critère de l'avantage principal » en vertu duquel l'avantage principal ou l'un des avantages principaux qu'une personne peut raisonnablement s'attendre à retirer d'un dispositif, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, est l'obtention d'un avantage fiscal. En vertu du paragraphe 81 de l'Action 12, ce critère compare le montant de l'avantage fiscal attendu avec tous les autres avantages pouvant découler de l'opération, et s'appuie sur une évaluation objective des avantages fiscaux.

À titre d'exemple des « marqueurs », on peut citer les dispositifs qui:

- comportent un paiement transfrontière en faveur d'un bénéficiaire résidant dans un pays à fiscalité nulle ou quasiment nulle;
- concernent une juridiction disposant d'une législation sur la lutte contre le blanchiment de capitaux appliquée de manière inadéquate ou insuffisante;
- établissent un lien direct entre les honoraires facturés par l'intermédiaire et les économies réalisées par le contribuable grâce à l'avantage fiscal découlant du dispositif;
- aboutissent à ce que les déductions pour le même amortissement d'un actif soient demandées dans plus d'une juridiction;
- demandent un allègement au titre de la double imposition pour le même revenu ou capital dans plus d'un pays.

En ce qui concerne le marqueur relatif au dispositif dont la documentation et/ou la structure sont en grande partie normalisées, sont visés les produits fiscaux « préfabriqués » pouvant être utilisés tel quel, ou après des modifications limitées. Le client n'a pas besoin, pour mettre en place un tel montage, d'un accompagnement important sous la forme de services de conseil professionnels.<sup>4</sup>

Un marqueur spécifique est également introduit pour contrer les dispositifs conçus pour contourner les obligations de déclaration impliquant un échange automatique d'informations. Aux fins de ce marqueur, les accords relatifs à l'échange automatique d'informations relatives aux comptes financiers au titre de la Norme commune de déclaration (ci-après la « NCD ») sont traités de la même façon que les obligations en matière de déclaration prévues à l'article 8, paragraphe 3 *bis*, de la directive 2011/16/UE tel qu'introduit par la directive (UE) 2014/107 et à l'annexe I de ladite directive. Lors de la mise en œuvre des parties du présent projet de loi relatives à la lutte contre les dispositifs de contournement de la NCD et les dispositifs faisant intervenir des personnes morales ou des constructions juridiques ou toute autre structure similaire, il y a lieu d'utiliser, comme source d'illustration ou d'interprétation, les travaux de l'OCDE, et plus particulièrement son modèle de règles en matière de communication obligatoire d'informations relatives aux dispositifs de contournement de la NCD et aux structures extraterritoriales opaques ainsi que son commentaire, afin de garantir une application cohérente dans tous les États membres, dans la mesure où ces textes sont conformes au présent projet de loi et aux dispositions du droit de l'Union européenne.

L'obligation de déclaration incombe aux intermédiaires, définis au point 4, donc aux acteurs qui participent généralement à la conception, la commercialisation, l'organisation ou la gestion de la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ou d'une série de tels dispositifs, ainsi qu'à ceux qui apportent assistance ou conseil. Ceci inclut notamment les comptables, les conseillers fiscaux et financiers, les banques et les consultants.

L'intermédiaire doit présenter un lien avec un État membre en répondant à l'une au moins des conditions supplémentaires prévues au point 4.

Dans certains cas spécifiques, prévus à l'article 4 du présent projet de loi, l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné, tel que défini au point 5.

<sup>4</sup> Voir le paragraphe 104 de l'Action 12.

Le terme « entreprise associée » est spécifiquement défini au point 7 aux fins du présent projet de loi.

Les points 6 et 10 renvoient aux définitions des termes « comptes financiers » et « personnes », telles que prévues par la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD) et par la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal.

#### *Article 2*

L'article 2, paragraphe 1<sup>er</sup>, ensemble avec le paragraphe 3, introduit une obligation de transmission à charge des intermédiaires envers l'Administration des contributions directes. Les informations à transmettre sont celles visées à l'article 10. A noter que la directive (UE) 2018/822 n'impose toutefois en tant que telle aux intermédiaires ou contribuables concernés aucune obligation spécifique allant au-delà des obligations professionnelles existantes de rechercher activement des informations que l'intermédiaire ou le contribuable concerné ne détient pas en premier lieu.

Afin de donner la force dissuasive prévue à la déclaration d'informations sur des dispositifs transfrontières de planification fiscale à caractère potentiellement agressif, les informations doivent parvenir suffisamment tôt aux autorités fiscales, c'est-à-dire dans la mesure du possible, avant que ces dispositifs ne soient effectivement mis en œuvre. Pour cette raison, les intermédiaires doivent effectuer la transmission dans les trente jours suivant le jour où le dispositif est mis à disposition, est sur le point d'être mis en œuvre ou a été mis en œuvre après la première étape, selon ce qui se produit en premier.

Le paragraphe 2 exige que les intermédiaires fournissent une mise à jour trimestrielle de leur déclaration dans le cas de dispositifs commercialisables.

Le paragraphe 3 détermine dans quels cas un intermédiaire doit transmettre les informations concernant un dispositif transfrontière au Luxembourg.

Le paragraphe 4 précise que dans l'hypothèse où l'intermédiaire aurait une obligation de déclaration multiple dans plusieurs États membres en application du paragraphe 3, il n'est pas tenu de déclarer le dispositif au Luxembourg s'il est en mesure de fournir la preuve que les informations ont été transmises dans un autre État membre. Il doit être en mesure d'établir, par exemple au moyen d'une preuve écrite émise par l'autorité compétente de l'État membre concerné, que les mêmes informations ont été transmises conformément au droit national de cet autre État.

#### *Article 3*

Cet article vise à transposer l'article 8 *bis ter*, paragraphe 5, de la directive 2011/16/UE tel qu'introduit par la directive (UE) 2018/822, qui permet aux États-membres d'accorder aux intermédiaires le droit d'être dispensés de l'obligation de fournir des informations concernant un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration lorsque cette obligation de déclaration serait contraire au secret professionnel applicable à ces intermédiaires.

Le paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, précise que les intermédiaires qui sont soumis au secret professionnel applicable à la profession d'avocat ne sont pas tenus de communiquer les informations visées à l'article 10. En vertu de l'alinéa 2, cette dispense ne s'applique cependant pas aux intermédiaires agissant en dehors des limites applicables à la profession d'avocat. Ces limites se trouvent notamment détaillées au Chapitre I de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, avec en particulier les incompatibilités visées à l'article 1<sup>er</sup> de cette loi. En d'autres termes, le paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 2, qui transpose la restriction au champ de la dispense prévue par l'article 8 *bis ter*, paragraphe 5, alinéa 2, de la directive 2011/16/UE tel qu'introduit par la directive (UE) 2018/822, implique que les obligations de déclaration mises en place par les articles 2 et 5 restent applicables dans les cas où les intermédiaires concernés agissent en dehors des limites applicables à la profession d'avocat.

Il est par ailleurs entendu que les intermédiaires qui ne peuvent pas se prévaloir de la dispense en vertu du paragraphe 1<sup>er</sup> du fait de leur non-soumission à l'article 35 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat et qui interviennent le cas échéant dans la conception, la commercialisation ou la réalisation du dispositif transfrontière en cause restent soumis aux obligations de déclaration visées aux articles 2 et 5.

Dans les cas où la dispense visée au paragraphe 1<sup>er</sup> est applicable, l'intermédiaire concerné est soumis à une obligation de notification à tout autre intermédiaire, ou à défaut d'un tel autre intermédiaire, au contribuable concerné des obligations de déclaration mises en place par le présent projet de loi. En

ligne avec les préconisations du considérant 8 de la directive (UE) 2018/822<sup>5</sup>, le paragraphe 2 vise donc à assurer que les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration au sens de l'article 1<sup>er</sup> sont en tout état de cause déclarés aux autorités compétentes des États-membres, nonobstant le cas échéant l'intervention d'un intermédiaire pouvant invoquer la dispense visée au paragraphe 1<sup>er</sup>. Dans la mesure où la directive (UE) 2018/822 impose aux États-membres de prendre les mesures nécessaires afin que les intermédiaires concernés par la dispense effectuent cette notification « sans retard », et afin de tenir compte du délai de déclaration de 30 jours imposé en vertu des articles 2 et 4 aux autres intermédiaires impliqués ou au contribuable concerné, il est proposé que cette obligation de notification doive être effectuée endéans un délai de 10 jours. Dans ce contexte, il convient de noter que l'absence éventuelle de notification est susceptible d'être sanctionnée sur base de l'article 15 ainsi qu'à l'égard du contribuable concerné en vertu du droit commun en matière de responsabilité civile. Enfin, le client, en sa qualité de contribuable concerné et soumis à des obligations de déclaration, pourra charger l'avocat pour effectuer les obligations de déclaration pour son compte. Dans ce cas de figure, la déclaration effectuée par l'avocat se fait en sa qualité de mandataire spécial du contribuable concerné.

Même dans les cas où l'avocat peut invoquer la dispense liée au secret professionnel visée au paragraphe 1<sup>er</sup>, il devra se conformer à l'obligation de transmission d'informations mise en place par le paragraphe 3. Par opposition aux obligations de déclaration visées aux articles 2 et 4, l'obligation visée au paragraphe 3 est limitée à la transmission d'informations de nature générale en lien avec le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. Pour ce type d'informations, la problématique du secret professionnel ne se pose pas alors que ne seront pas déclarées des informations susceptibles d'être reliées au client et contribuable concerné. A noter finalement que la dispense visée au paragraphe 1<sup>er</sup> est sans incidence sur les prérogatives d'investigation de l'Administration des contributions directes en application notamment des paragraphes 175ss de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« *Abgabenordnung* »).

Le paragraphe 4 précise que les informations en lien avec le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration sont à transmettre dans un délai de 30 jours commençant le lendemain de chaque mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.

#### *Article 4*

Cet article détermine les modalités de transmission incombant au contribuable concerné en l'absence d'un intermédiaire.

Tel est par exemple le cas lorsque l'intermédiaire ne présente pas de lien avec un État membre ou lorsque le contribuable conçoit et met en œuvre un dispositif en interne sans avoir recours à un intermédiaire. Afin de ne pas priver les autorités fiscales de la possibilité de recevoir des informations sur les dispositifs transfrontières liés à la planification fiscale à caractère potentiellement agressif, l'obligation de déclaration incombe alors au contribuable qui bénéficie du dispositif.

Le contribuable concerné est également soumis aux obligations de déclaration dans les cas où l'intermédiaire impliqué peut invoquer la dispense visée à l'article 3, paragraphe 1<sup>er</sup>, et qu'il n'existe pas d'autre intermédiaire auquel s'appliquent les obligations de déclaration mises en place par le présent projet de loi.

Les délais de déclaration, définis au paragraphe 2, sont similaires à ceux prévus pour les intermédiaires.

Le paragraphe 3 détermine les cas dans lesquels le contribuable concerné doit transmettre les informations concernant un dispositif transfrontière au Luxembourg.

Le paragraphe 4 précise que dans l'hypothèse où le contribuable concerné aurait une obligation de déclaration multiple dans plusieurs États membres en application du paragraphe 3, il est dispensé de l'obligation de déclaration au Luxembourg s'il peut prouver que les informations ont été transmises dans un autre État membre. Il doit être en mesure d'établir, par exemple au moyen d'une preuve écrite émise par l'autorité compétente de l'État membre concerné, que les mêmes informations ont été transmises conformément au droit national de cet autre État.

<sup>5</sup> Voir considérant 8, *in fine* : « *il serait donc essentiel que, dans ces circonstances, les autorités fiscales ne soient pas privées de la possibilité de recevoir les informations sur les dispositifs fiscaux potentiellement liés à la planification fiscale agressive. Il serait donc nécessaire que l'obligation de déclaration incombe alors au contribuable qui bénéficie du dispositif dans ces cas particuliers.* »

#### *Article 5*

Cet article détermine l'obligation de déclaration dans l'hypothèse où il existe plusieurs intermédiaires participant à un même dispositif transfrontière. Dans un tel cas, chaque intermédiaire concerné doit déclarer les informations relatives à ce dispositif transfrontière au Luxembourg lorsqu'il remplit les conditions de l'article 2. Un intermédiaire est dispensé d'une telle obligation de déclaration au Luxembourg lorsqu'il peut prouver que les mêmes informations ont déjà été transmises par un autre intermédiaire au Luxembourg ou dans un autre État membre.

#### *Article 6*

Lorsqu'il n'existe pas d'intermédiaire, mais qu'il y a plusieurs contribuables, le contribuable concerné qui a arrêté avec l'intermédiaire le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ou le contribuable concerné qui gère la mise en œuvre du dispositif doit déclarer les informations relatives à ce dispositif transfrontière au Luxembourg lorsqu'il remplit les conditions de l'article 4. Le contribuable concerné est dispensé d'une telle obligation de déclaration au Luxembourg lorsqu'il peut prouver que les mêmes informations ont déjà été transmises par un autre contribuable au Luxembourg ou dans un autre État membre.

#### *Article 7*

L'article 8 *bis ter*, paragraphe 11, de la directive 2011/16/UE tel qu'introduit par la directive (UE) 2018/822, permet aux États membres de prendre les mesures nécessaires pour que chaque contribuable concerné soit tenu de transmettre à l'administration fiscale des informations concernant l'utilisation qu'il fait du dispositif pour chacune des années où il l'utilise.

L'article 7 introduit ainsi une obligation de déclaration concernant l'utilisation d'un dispositif à charge des contribuables concernés dans le cadre de leur déclaration annuelle pour l'impôt sur le revenu.

#### *Article 8*

Les informations sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dont la première étape a été mise en œuvre entre la date d'entrée en vigueur et la date d'application de la directive (UE) 2018/822 doivent être déposées au plus tard le 31 août 2020. Les informations à transmettre dans le cadre du présent article varient en fonction du cas de figure applicable : si le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été conçu, commercialisé organisé par un intermédiaire auquel s'applique l'article 2, ou en l'absence d'un tel intermédiaire, a été mis en œuvre par le contribuable concerné, les informations à transmettre en vertu du présent article par cet intermédiaire ou par le contribuable concerné sont celles visées à l'article 10. Si le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été conçu, commercialisé organisé par un intermédiaire auquel s'applique l'article 3, les informations à transmettre en vertu du présent article par cet intermédiaire sont celles de l'article 3, paragraphe 3.

#### *Article 9*

Cet article impose à l'Administration des contributions directes l'obligation de communiquer par voie d'échange automatique les informations visées à l'article 10 relatives aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration aux autorités compétentes de tous les autres États membres.

#### *Article 10*

Cet article énonce les différentes informations à transmettre à l'Administration des contributions directes aux fins de leur communication. Ces informations sont à transmettre par les intermédiaires ou les contribuables concernés selon la forme prescrite par l'Administration des contributions directes. Sont visées ici notamment les modalités techniques (p.ex. les formulaires types) sous lesquelles les informations doivent être transmises, et qui ont fait l'objet de précisions supplémentaires à travers le règlement d'exécution (UE) 2019/532 de la Commission du 28 mars 2019 qui a pour base juridique l'article 20, paragraphe 5, de la directive 2011/16/UE telle que modifiée par la directive (UE) 2018/822.

#### *Article 11*

Cet article précise que le fait que les autorités fiscales ne réagissent pas face à un dispositif ayant fait l'objet d'une déclaration ne vaut pas approbation de la validité ou du traitement fiscal de ce dispositif.

*Article 12*

Afin de faciliter la tâche des administrations des États membres, l'échange automatique d'informations sur les dispositifs transfrontières a lieu tous les trimestres et une première fois pour le 31 octobre 2020 au plus tard.

*Article 13*

Cet article détermine les modalités pratiques de l'échange automatique d'informations. Afin de faciliter l'échange automatique d'informations et d'améliorer l'utilisation efficace des ressources, les échanges sont effectués par l'intermédiaire du réseau commun de communication (CCN) développé par l'Union européenne. Dans ce contexte, les informations sont enregistrées dans un répertoire central sécurisé relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal. Il convient de mettre en œuvre une série de modalités pratiques, y compris des mesures pour normaliser la communication de l'ensemble des informations requises au moyen de formulaires types adoptés par la Commission européenne.

*Article 14*

Cet article énonce les dispositions concernant la confidentialité des informations échangées et la protection des données à caractère personnel.

Il précise que les informations échangées relatives aux dispositifs transfrontières en vertu de la directive (UE) 2018/822 sont à traiter de manière confidentielle. Cette obligation vaut non seulement pour les informations qui sont collectées par l'Administration des contributions directes en vue de leur communication aux autres États membres, mais également pour celles reçues de la part d'un autre État membre sur base de la directive. Des canaux de transmission sécurisés sont à mettre en place à la fois pour les flux d'informations entre les deux autorités compétentes et pour ceux entre l'Administration des contributions directes et les intermédiaires et contribuables concernés.

L'article 14 spécifie que les informations à communiquer aux autres États membres ou reçues de la part d'un autre État membre ne peuvent être utilisées qu'à des fins spécifiques.

L'utilisation des informations n'est pas réservée aux seules fins prévues par le présent projet de loi.

Ainsi, conformément à l'article 16 de la directive 2011/16/UE, transposé par l'article 17 de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, tant les informations reçues de la part d'un autre État membre, que celles transmises par les intermédiaires et contribuables concernés au Luxembourg peuvent être utilisées à des fins d'imposition ou de recouvrement de l'impôt au Luxembourg. Les informations relatives aux dispositifs transfrontières peuvent, en outre, être utilisées par l'Administration des contributions directes afin d'exercer ses obligations de vérification dans le cadre de la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD).

Le paragraphe 2 précise que l'Administration des contributions directes est considérée comme étant le responsable du traitement des données au sens du règlement général sur la protection des données, pour le traitement qu'elle met en œuvre.

Les informations traitées ne peuvent pas être conservées plus longtemps que nécessaire aux fins du présent projet de loi et en conformité avec les règles en matière de délai de prescription applicables au responsable du traitement des données.

*Article 15*

La directive (UE) 2018/882 modifie l'article 25*bis* de la directive 2011/16/UE qui impose aux États membres de déterminer le régime des sanctions applicables aux violations des dispositions nationales adoptées en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration et de prendre toutes les mesures nécessaires pour assurer la mise en œuvre de ces sanctions.

À cette fin, le présent article introduit des amendes d'un maximum de 250 000 euros qui sont fixées par le bureau de la retenue d'impôt sur les intérêts à l'encontre des intermédiaires et contribuables concernées qui ne respectent leurs obligations de transmission au Grand-Duché de Luxembourg. Un recours en réformation est ouvert contre l'amende à l'intermédiaire ou au contribuable concerné. Le caractère intentionnel de l'infraction sera pris en compte lors de la fixation du montant de l'amende. Les amendes prévues, qui seront fixées selon les circonstances du cas analysé, remplissent les critères d'une sanction effective, proportionnée et dissuasive tel que requis par la directive.

L'article reprend le montant maximum des amendes applicables en cas de non-respect des dispositions de la loi modifiée relative à FATCA, de la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD) et de la loi modifiée du 23 décembre 2016 relative à la déclaration pays par pays.

*Article 16*

L'Administration des contributions directes est chargée du contrôle du respect des obligations de transmission et de notification par les intermédiaires et contribuables concernés. L'Administration des contributions directes vérifie aussi si les intermédiaires et contribuables concernés n'adoptent pas de pratiques ayant pour but de contourner la communication d'informations.

Dans ce contexte, l'Administration des contributions directes conserve les pouvoirs d'investigation propres qu'elle met en œuvre dans le cadre et dans les limites de la procédure d'investigation et de détermination des impôts, droits et taxes internes luxembourgeois. Cette disposition permet de donner à l'Administration des contributions directes les moyens de contrôler l'application du présent projet de loi.

L'article précise que l'Administration des contributions directes a accès, sur demande, à certaines informations conservées en application de la modifiée du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme.

*Articles 17 et 18*

Ces articles ne soulèvent pas de commentaires particuliers.

\*

**TABLEAU DE CONCORDANCE**

<i>Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration</i>	<i>Projet de loi relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration</i>
Article 1 <sup>er</sup> 1. a)	/
Article 1 <sup>er</sup> 1. b)	Article 1 <sup>er</sup>
Article 1 <sup>er</sup> 2.	Articles 2 à 12
Article 1 <sup>er</sup> 3.	Article 13
Article 1 <sup>er</sup> 4.	Article 13
Article 1 <sup>er</sup> 5.	/
Article 1 <sup>er</sup> 6.	Articles 15 à 17
Article 1 <sup>er</sup> 7.	/
Article 1 <sup>er</sup> 8.	Annexe
Article 2	Article 18

\*

## FICHE FINANCIERE

Le projet de loi relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration va engendrer des coûts informatiques initiaux de l'ordre de 350.000 euros et des coûts en personnel de l'ordre de 290.000 euros par an.

\*

## FICHE D'EVALUATION D'IMPACT

### Coordonnées du projet

<b>Intitulé du projet :</b>	<b>Projet de loi relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration</b>
<b>Ministère initiateur :</b>	<b>Ministère des Finances</b>
<b>Auteur(s) :</b>	<b>Carlo Fassbinder</b>
<b>Téléphone :</b>	<b>247-82604</b>
<b>Courriel :</b>	<b>carlo.fassbinder@fi.etat.lu</b>
<b>Objectif(s) du projet :</b>	<b>Transposition de la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration</b>
<b>Autre(s) Ministère(s)/Organisme(s)/Commune(s)impliqué(e)(s) :</b>	<b>CTIE</b>
<b>Date :</b>	<b>15/07/2019</b>

### 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.<sup>1</sup>   
 (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 : Il s'agit d'une loi autonome visant à transposer une directive modifiant elle-même une directive antérieure.

<sup>1</sup> N.a. : non applicable.

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 administrative<sup>2</sup> pour le(s) destinataire(s) ? (un coût imposé pour satisfaire à une obligation d'information émanant du projet ?) Oui  Non   
Si oui, quel est le coût administratif<sup>3</sup> approximatif total ? (nombre de destinataires x coût administratif par destinataire) Vu que les charges administratives dépendent fortement du niveau d'informatisation des systèmes des destinataires, une estimation du coût s'avère impossible.
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 personnel<sup>4</sup> ? 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.

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.

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)



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 ?  
1er juillet 2020
14. Y a-t-il un besoin en formation du personnel de l'administration concernée ? Oui  Non  N.a.   
Si oui, lequel ? Formation en matière d'échange de renseignements et du champ d'application de la directive.  
Remarques/Observations :

### Egalité des chances

15. Le projet est-il :
- principalement centré sur l'égalité des femmes et des hommes ? Oui  Non
  - 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 : pas de distinction entre contribuables masculins et féminins
  - 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 évaluation<sup>5</sup> ? 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](http://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 transfrontaliers<sup>6</sup> ? 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](http://www.eco.public.lu/attributions/dg2/d_consommation/d_march_int_rieur/Services/index.html)

\*

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

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

**DIRECTIVE (UE) 2018/822 DU CONSEIL****du 25 mai 2018****modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration**

LE CONSEIL DE L'UNION EUROPÉENNE,

vu le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, et notamment ses articles 113 et 115,

vu la proposition de la Commission européenne,

après transmission du projet d'acte législatif aux parlements nationaux,

vu l'avis du Parlement européen <sup>(1)</sup>,vu l'avis du Comité économique et social européen <sup>(2)</sup>,

statuant conformément à une procédure législative spéciale,

considérant ce qui suit:

- (1) Afin d'adapter les nouvelles initiatives dans le domaine de la transparence fiscale au niveau de l'Union, la directive 2011/16/UE du Conseil <sup>(3)</sup> a fait l'objet d'une série de modifications au cours des dernières années. Dans ce contexte, la directive 2014/107/UE du Conseil <sup>(4)</sup> a introduit la norme commune de déclaration (NCD) élaborée par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) pour les informations relatives aux comptes financiers détenus par des non-résidents fiscaux et établit un cadre pour cet échange à l'échelle mondiale. La directive 2011/16/UE a été modifiée par la directive (UE) 2015/2376 du Conseil <sup>(5)</sup>, qui prévoit l'échange automatique d'informations sur les décisions fiscales anticipées en matière transfrontière et par la directive (UE) 2016/881 du Conseil <sup>(6)</sup>, qui prévoit l'échange automatique et obligatoire d'informations concernant les déclarations pays par pays des entreprises multinationales entre autorités fiscales. En raison de l'utilité que peuvent avoir pour les autorités fiscales les informations relatives à lutte contre le blanchiment de capitaux, la directive (UE) 2016/2258 du Conseil <sup>(7)</sup> prévoit l'obligation pour les États membres d'accorder aux autorités fiscales l'accès à des procédures de vigilance à l'égard de la clientèle appliquées par les institutions financières en

<sup>(1)</sup> Avis du 1<sup>er</sup> mars 2018 (non encore paru au Journal officiel).

<sup>(2)</sup> Avis du 18 janvier 2018 (non encore paru au Journal officiel).

<sup>(3)</sup> Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE (JO L 64 du 11.3.2011, p. 1).

<sup>(4)</sup> Directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal (JO L 359 du 16.12.2014, p. 1).

<sup>(5)</sup> Directive (UE) 2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal (JO L 332 du 18.12.2015, p. 1).

<sup>(6)</sup> Directive (UE) 2016/881 du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal (JO L 146 du 3.6.2016, p. 8).

<sup>(7)</sup> Directive (UE) 2016/2258 du Conseil du 6 décembre 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'accès des autorités fiscales aux informations relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux (JO L 342 du 16.12.2016, p. 1).

vertu de la directive (UE) 2015/849 du Parlement européen et du Conseil <sup>(1)</sup>. Bien que la directive 2011/16/UE ait été modifiée à plusieurs reprises afin de renforcer les moyens que les autorités fiscales peuvent utiliser pour réagir à la planification fiscale agressive, il est encore nécessaire d'améliorer certains aspects liés à la transparence du cadre fiscal actuel.

- (2) Les États membres éprouvent de plus en plus de difficultés à protéger leur base d'imposition nationale de l'érosion car les structures de planification fiscale sont devenues particulièrement sophistiquées et tirent souvent parti de la mobilité accrue tant des capitaux que des personnes au sein du marché intérieur. De telles structures sont généralement constituées de dispositifs qui sont mis en place dans différentes juridictions et permettent de transférer les bénéfices imposables vers des régimes fiscaux plus favorables ou qui ont pour effet de réduire l'ardoise fiscale totale du contribuable. En conséquence, les États membres voient souvent leurs recettes fiscales diminuer de façon considérable, ce qui les empêche d'appliquer des politiques fiscales propices à la croissance. Il est par conséquent essentiel que les autorités fiscales des États membres obtiennent des informations complètes et pertinentes sur les dispositifs fiscaux à caractère potentiellement agressif. De telles informations leur permettraient de réagir rapidement contre les pratiques fiscales dommageables et de remédier aux lacunes par voie législative ou par la réalisation d'analyses des risques appropriées et de contrôles fiscaux. Cependant, le fait que les autorités fiscales ne réagissent pas face à un dispositif ayant fait l'objet d'une déclaration ne devrait toutefois pas valoir approbation de la validité ou du traitement fiscal de ce dispositif.
- (3) Étant donné que la plupart des dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif sont présents dans plusieurs juridictions, la communication d'informations relatives à ces dispositifs fournirait des résultats positifs supplémentaires si ces informations étaient également échangées entre États membres. En particulier, l'échange automatique d'informations entre les autorités fiscales est essentiel afin de fournir à ces autorités les informations nécessaires leur permettant de réagir lorsqu'elles constatent l'existence de pratiques fiscales agressives.
- (4) Reconnaissant qu'un cadre transparent pour le développement de l'activité économique pourrait contribuer à lutter contre l'évasion et la fraude fiscales dans le marché intérieur, la Commission a été amenée à engager des initiatives relatives à la communication obligatoire d'informations sur les dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif, qui s'inspirent de l'action 12 du projet de l'OCDE concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS). Dans ce contexte, le Parlement européen a plaidé en faveur de mesures plus strictes contre les intermédiaires qui participent à des dispositifs pouvant conduire à l'évasion et la fraude fiscales. Il importe également de noter que, dans la déclaration du G7 de Bari du 13 mai 2017 sur la lutte contre les infractions fiscales et les flux financiers illicites, il a été demandé à l'OCDE d'entamer une réflexion sur les moyens envisageables pour contrer les dispositifs conçus pour contourner les obligations de déclaration au titre de la NCD ou visant à fournir aux bénéficiaires effectifs la protection de structures opaques, et à examiner également un modèle de règles de communication obligatoire s'inspirant de l'approche retenue en matière de dispositifs d'évasion fiscale dans le rapport sur l'action 12 du projet BEPS.
- (5) Il y a lieu de rappeler que certains intermédiaires financiers et autres prestataires de services de conseils fiscaux semblent avoir aidé activement leurs clients à dissimuler des capitaux à l'étranger. En outre, même si la NCD introduite par la directive 2014/107/UE constitue une avancée significative dans la mise en place d'un cadre fiscal transparent au sein de l'Union, du moins pour ce qui est des informations relatives aux comptes financiers, celui-ci peut encore être amélioré.
- (6) La déclaration d'informations sur des dispositifs transfrontières de planification fiscale à caractère potentiellement agressif peut contribuer efficacement aux efforts déployés pour créer un environnement fiscal équitable dans le marché intérieur. À cet égard, faire obligation aux intermédiaires d'informer les autorités fiscales de certains dispositifs transfrontières susceptibles d'être utilisés à des fins de planification fiscale agressive constituerait un pas dans la bonne direction. Afin de mettre en place une politique plus globale, il serait également nécessaire que, dans un deuxième temps, après la déclaration des informations, les autorités fiscales les partagent avec leurs homologues dans les autres États membres. De telles dispositions devraient également renforcer l'efficacité de la NCD. En outre, il serait essentiel d'accorder à la Commission l'accès à un volume suffisant d'informations afin de pouvoir assurer le suivi du bon fonctionnement de la présente directive. L'accès accordé à la Commission à ces informations ne libère pas l'État membre de son obligation de notifier toute aide d'État à cette dernière.
- (7) Il est reconnu que la déclaration d'informations sur des dispositifs transfrontières de planification fiscale à caractère potentiellement agressif aurait toute la force dissuasive prévue si ces informations parvenaient suffisamment tôt aux autorités fiscales, c'est-à-dire avant que ces dispositifs ne soient effectivement mis en œuvre. Afin de faciliter la tâche des administrations des États membres, l'échange automatique d'informations sur ces dispositifs pourrait avoir lieu tous les trimestres.

<sup>(1)</sup> Directive (UE) 2015/849 du Parlement européen et du Conseil du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant le règlement (UE) n° 648/2012 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil et la directive 2006/70/CE de la Commission (JO L 141 du 5.6.2015, p. 73).

- (8) Afin de garantir le bon fonctionnement du marché intérieur et de prévenir les lacunes dans le cadre réglementaire proposé, l'obligation de déclaration devrait incomber à tous les acteurs qui participent généralement à la conception, la commercialisation, l'organisation ou la gestion de la mise en œuvre d'une opération transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ou d'une série de telles opérations, ainsi qu'à ceux qui apportent assistance ou conseil. Il convient de noter que, dans certains cas, l'obligation de déclaration ne serait pas applicable à un intermédiaire en raison du secret professionnel applicable en vertu du droit ou lorsqu'il n'existe pas d'intermédiaire, par exemple parce que le contribuable conçoit et met en œuvre un schéma en interne. Il serait donc essentiel que, dans ces circonstances, les autorités fiscales ne soient pas privées de la possibilité de recevoir des informations sur les dispositifs fiscaux potentiellement liés à la planification fiscale agressive. Il serait donc nécessaire que l'obligation de déclaration incombe alors au contribuable qui bénéficie du dispositif dans ces cas particuliers.
- (9) Les dispositifs de planification fiscale à caractère agressif ont évolué au fil des ans pour devenir toujours plus complexes et font en permanence l'objet de modifications et d'ajustements pour répondre aux contre-mesures défensives prises par les autorités fiscales. Compte tenu de ce qui précède, il serait plus efficace de chercher à cerner les dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif en constituant une liste des caractéristiques et éléments des opérations présentant des signes manifestes d'évasion fiscale ou de pratiques fiscales abusives plutôt que de définir la notion de planification fiscale agressive. Ces indications sont appelées des «marqueurs».
- (10) Étant donné que le principal objectif de la présente directive concernant la déclaration d'informations sur des dispositifs transfrontières de planification fiscale à caractère potentiellement agressif devrait être d'assurer le bon fonctionnement du marché intérieur, il est indispensable de ne pas réglementer au niveau de l'Union au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs envisagés. C'est pourquoi il serait nécessaire de limiter les éventuelles règles communes sur la déclaration d'informations aux situations transfrontières, à savoir celles existant dans plusieurs États membres, ou dans un État membre et un pays tiers. Dans ces circonstances, en raison de l'incidence potentielle sur le fonctionnement du marché unique, il est possible de justifier la nécessité d'adopter un ensemble commun de règles au lieu de laisser aux États membres le soin de résoudre cette question au niveau national. Un État membre pourrait adopter des mesures nationales supplémentaires de même nature en matière de déclaration, mais toute information collectée en plus de ce qui doit faire l'objet d'une déclaration conformément à la présente directive ne devrait pas être communiquée automatiquement aux autorités compétentes des autres États membres. Ces informations pourraient être échangées sur demande ou spontanément, conformément aux règles applicables.
- (11) Étant donné que les dispositifs devant faire l'objet d'une déclaration d'informations devraient avoir une dimension transfrontière, il serait important de partager les informations avec les autorités fiscales d'autres États membres afin de garantir l'efficacité maximale de la présente directive en matière de lutte contre les pratiques de planification fiscale agressive. Le mécanisme d'échange d'informations dans le cadre des décisions fiscales anticipées en matière transfrontière et des accords préalables en matière de prix devrait également être utilisé pour mettre en place l'échange automatique et obligatoire des informations devant faire l'objet de la déclaration concernant les dispositifs transfrontières de planification fiscale à caractère potentiellement agressif entre les autorités fiscales au sein de l'Union.
- (12) Afin de faciliter l'échange automatique d'informations et d'améliorer l'utilisation efficace des ressources, les échanges devraient être effectués par l'intermédiaire du réseau commun de communication (CCN) développé par l'Union. Dans ce contexte, les informations seraient enregistrées dans un répertoire central sécurisé relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal. Les États membres devraient mettre en œuvre une série de modalités pratiques, y compris des mesures pour normaliser la communication de l'ensemble des informations requises au moyen d'un formulaire type. Cela devrait également supposer de préciser les exigences linguistiques pour l'échange d'informations envisagé et de mettre à niveau le CCN en conséquence.
- (13) Afin de minimiser les coûts et la charge administrative pour les administrations fiscales comme pour les intermédiaires et afin de garantir l'efficacité de la présente directive en matière de lutte contre les pratiques de planification fiscale agressive, la portée de l'échange automatique d'informations concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration au sein de l'Union devrait être cohérente avec les évolutions au niveau international. Un marqueur spécifique devrait être introduit pour contrer les dispositifs conçus pour contourner les obligations de déclaration impliquant un échange automatique d'informations. Aux fins de ce marqueur, les accords relatifs à l'échange automatique d'informations relatives aux comptes financiers au titre de la NCD devraient être traités de la même façon que les obligations en matière de déclaration prévues à l'article 8, paragraphe 3 bis, de la directive (UE) 2014/107 et à l'annexe I de ladite directive. Lors de la mise en œuvre des parties de la présente directive relatives à la lutte contre les dispositifs de contournement de la NCD et les dispositifs faisant intervenir des personnes morales ou des constructions juridiques ou toute autre structure similaire, les États membres pourraient utiliser, comme source d'illustration ou d'interprétation, les travaux de l'OCDE, et plus particulièrement son modèle de règles en matière de communication obligatoire d'informations relatives aux dispositifs de contournement de la NCD et aux structures extraterritoriales opaques ainsi que son commentaire, afin de garantir une application cohérente dans tous les États membres, dans la mesure où ces textes sont conformes aux dispositions du droit de l'Union.

- (14) Si la fiscalité directe demeure de la compétence des États membres, il convient de se référer à un impôt sur les sociétés à taux zéro ou presque nul uniquement aux fins de définir clairement le champ d'application du marqueur qui couvre les dispositifs mettant en jeu des opérations transfrontières qui devraient faire l'objet d'une déclaration effectuée au titre de la directive 2011/16/UE par des intermédiaires ou, le cas échéant, des contribuables et au sujet desquelles les autorités compétentes devraient procéder à un échange automatique d'informations. De plus, il convient de rappeler que les dispositifs transfrontières de planification fiscale agressive ayant pour principal objectif ou comme l'un de leurs objectifs principaux l'obtention d'un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable, sont soumis à la clause anti-abus générale énoncée à l'article 6 de la directive (UE) 2016/1164 du Conseil <sup>(1)</sup>.
- (15) Afin d'améliorer l'efficacité future de la présente directive, les États membres devraient prévoir des sanctions appropriées contre la violation des règles nationales qui mettent en œuvre la présente directive. De telles sanctions devraient être effectives, proportionnées et dissuasives.
- (16) Afin d'assurer des conditions uniformes d'exécution de la présente directive et, en particulier, de l'échange automatique d'informations entre les autorités fiscales, il convient de conférer des compétences d'exécution à la Commission afin d'adopter un formulaire type comportant un nombre limité de composantes, y compris le régime linguistique. Pour les mêmes raisons, il convient également de conférer des compétences d'exécution à la Commission afin d'adopter les modalités pratiques nécessaires pour la mise à niveau du répertoire central relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal. Ces compétences devraient être exercées en conformité avec le règlement (UE) n° 182/2011 du Parlement européen et du Conseil <sup>(2)</sup>.
- (17) Le contrôleur européen de la protection des données a été consulté conformément à l'article 28, paragraphe 2, du règlement (CE) n° 45/2001 du Parlement européen et du Conseil <sup>(3)</sup>. Tout traitement de données à caractère personnel effectué dans le cadre de la présente directive doit être conforme à la directive 95/46/CE du Parlement européen et du Conseil <sup>(4)</sup> et au règlement (CE) n° 45/2001.
- (18) La présente directive respecte les droits fondamentaux et observe les principes reconnus, en particulier, par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.
- (19) Étant donné que l'objectif de la présente directive, à savoir l'amélioration du fonctionnement du marché intérieur en décourageant le recours à des dispositifs transfrontières de planification fiscale à caractère agressif, ne peut pas être atteint de manière suffisante par les États membres, mais peut, en raison du fait que ce sont les schémas créés pour potentiellement tirer parti des inefficacités du marché résultant de l'interaction entre des règles fiscales nationales disparates qui sont ciblés, l'être mieux au niveau de l'Union, celle-ci peut prendre des mesures conformément au principe de subsidiarité consacré à l'article 5 du traité sur l'Union européenne. Conformément au principe de proportionnalité, tel qu'il est énoncé audit article, la présente directive n'excède pas ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif, en particulier si l'on considère qu'elle est limitée aux dispositifs transfrontières concernant soit plusieurs États membres, soit un État membre et un pays tiers.
- (20) Il y a dès lors lieu de modifier la directive 2011/16/UE en conséquence,

A ADOPTÉ LA PRÉSENTE DIRECTIVE:

*Article premier*

La directive 2011/16/UE est modifiée comme suit:

1. l'article 3 est modifié comme suit:

a) le point 9) est modifié comme suit:

i) au premier alinéa, le point a) est remplacé par le texte suivant:

«a) aux fins de l'article 8, paragraphe 1, et des articles 8 bis, 8 bis bis et 8 bis ter, la communication systématique à un autre État membre, sans demande préalable, d'informations prédéfinies, à intervalles réguliers préalablement fixés. Aux fins de l'article 8, paragraphe 1, les informations disponibles concernent des informations figurant dans les dossiers fiscaux de l'État membre qui communique les informations et pouvant être consultées conformément aux procédures de collecte et de traitement des informations applicables dans cet État membre;»;

<sup>(1)</sup> Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur (JO L 193 du 19.7.2016, p. 1).

<sup>(2)</sup> Règlement (UE) n° 182/2011 du Parlement européen et du Conseil du 16 février 2011 établissant les règles et principes généraux relatifs aux modalités de contrôle par les États membres de l'exercice des compétences d'exécution par la Commission (JO L 55 du 28.2.2011, p. 13).

<sup>(3)</sup> Règlement (CE) n° 45/2001 du Parlement européen et du Conseil du 18 décembre 2000 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel par les institutions et organes communautaires et à la libre circulation de ces données (JO L 8 du 12.1.2001, p. 1).

<sup>(4)</sup> Directive 95/46/CE du Parlement européen et du Conseil du 24 octobre 1995 relative à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données (JO L 281 du 23.11.1995, p. 31).

ii) au premier alinéa, le point c) est remplacé par le texte suivant:

«c) aux fins des dispositions de la présente directive autres que l'article 8, paragraphes 1 et 3 *bis*, et les articles 8 *bis*, 8 *bis bis* et 8 *bis ter*, la communication systématique des informations prédéfinies prévues aux points a) et b) du présent point.»;

iii) au second alinéa, la première phrase est remplacée par le texte suivant:

«Dans le cadre de l'article 8, paragraphes 3 *bis* et 7 *bis*, de l'article 21, paragraphe 2, de l'article 25, paragraphes 2 et 3, et de l'annexe IV, les termes commençant par une majuscule s'entendent selon le sens que leur attribuent les définitions correspondantes de l'annexe I.»;

b) les points suivants sont ajoutés:

«18. "dispositif transfrontière": un dispositif concernant plusieurs États membres ou un État membre et un pays tiers si l'une au moins des conditions suivantes est remplie:

- a) tous les participants au dispositif ne sont pas résidents à des fins fiscales dans la même juridiction;
- b) un ou plusieurs des participants au dispositif sont résidents à des fins fiscales dans plusieurs juridictions simultanément;
- c) un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cette juridiction, le dispositif constituant une partie ou la totalité de l'activité de cet établissement stable;
- d) un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction sans être résidents à des fins fiscales ni créer d'établissement stable dans cette juridiction;
- e) un tel dispositif peut avoir des conséquences sur l'échange automatique d'informations ou sur l'identification des bénéficiaires effectifs.

Aux fins du présent article, points 18) à 25), de l'article 8 *bis ter* et de l'annexe IV, on entend également par dispositif une série de dispositifs. Un dispositif peut comporter plusieurs étapes ou parties.

19. "dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration": tout dispositif transfrontière comportant au moins l'un des marqueurs figurant à l'annexe IV.

20. "marqueur": une caractéristique ou particularité d'un dispositif transfrontière qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale, comme recensée à l'annexe IV.

21. "intermédiaire": toute personne qui conçoit, commercialise ou organise un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, le met à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou en gère la mise en œuvre.

On entend également par ce terme toute personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents et sur la base des informations disponibles ainsi que de l'expertise en la matière et de la compréhension qui sont nécessaires pour fournir de tels services, sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir qu'elle s'est engagée à fournir, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre. Toute personne a le droit de fournir des éléments prouvant qu'elle ne savait pas et ne pouvait pas raisonnablement être censée savoir qu'elle participait à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. À cette fin, cette personne peut invoquer tous les faits et circonstances pertinents ainsi que les informations disponibles et son expertise et sa compréhension en la matière.

Pour être un intermédiaire, une personne répond à l'une au moins des conditions supplémentaires suivantes:

- a) être résidente dans un État membre à des fins fiscales;
  - b) posséder dans un État membre un établissement stable par le biais duquel sont fournis les services concernant le dispositif;
  - c) être constituée dans un État membre ou régie par le droit d'un État membre;
  - d) être enregistrée auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil dans un État membre.
22. "contribuable concerné": toute personne à qui un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, ou qui est disposée à mettre en œuvre un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou qui a mis en œuvre la première étape d'un tel dispositif.

23. "entreprise associée", aux fins de l'article 8 bis ter: une personne qui est liée à une autre personne de l'une au moins des façons suivantes:

- a) une personne participe à la gestion d'une autre personne lorsqu'elle est en mesure d'exercer une influence notable sur l'autre personne;
- b) une personne participe au contrôle d'une autre personne au moyen d'une participation qui dépasse 25 % des droits de vote;
- c) une personne participe au capital d'une autre personne au moyen d'un droit de propriété qui, directement ou indirectement, dépasse 25 % du capital;
- d) une personne a droit à 25 % ou plus des bénéfices d'une autre personne.

Si plusieurs personnes participent, comme indiqué aux points a) à d), à la gestion, au contrôle, au capital ou aux bénéfices d'une même personne, toutes les personnes concernées sont assimilées à des entreprises associées.

Si les mêmes personnes participent, comme indiqué aux points a) à d), à la gestion, au contrôle, au capital ou aux bénéfices de plusieurs personnes, toutes les personnes concernées sont assimilées à des entreprises associées.

Aux fins du présent point, une personne qui agit avec une autre personne en ce qui concerne les droits de vote ou la détention de parts de capital d'une entité est considérée comme détenant une participation dans l'ensemble des droits de vote ou des parts de capital de ladite entité détenus par l'autre personne.

En ce qui concerne les participations indirectes, le respect des critères énoncés au point c) est déterminé en multipliant les taux de détention successivement aux différents niveaux. Une personne détenant plus de 50 % des droits de vote est réputée détenir 100 % de ces droits.

Une personne physique, son conjoint et ses ascendants ou descendants directs sont considérés comme une seule et unique personne.

24. "dispositif commercialisable": un dispositif transfrontière qui est conçu, commercialisé, prêt à être mis en œuvre, ou mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, sans avoir besoin d'être adapté de façon importante.

25. "dispositif sur mesure": tout dispositif transfrontière qui n'est pas un dispositif commercialisable.»

2. L'article suivant est inséré:

«Article 8 bis ter

**Champ d'application et conditions de l'échange automatique et obligatoire d'informations relatives aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration**

1. Chaque État membre prend les mesures nécessaires pour que les intermédiaires soient tenus de transmettre aux autorités compétentes les informations dont ils ont connaissance, qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dans un délai de trente jours, commençant:

- a) le lendemain de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration; ou
- b) le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en œuvre; ou
- c) lorsque la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie,

la date intervenant le plus tôt étant retenue.

Nonobstant le premier alinéa, les intermédiaires visés à l'article 3, point 21), deuxième alinéa, sont également tenus de transmettre des informations dans un délai de trente jours commençant le lendemain du jour où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils.

2. Dans le cas de dispositifs commercialisables, les États membres prennent les mesures nécessaires pour que les intermédiaires soient tenus d'établir tous les trois mois un rapport fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations devant faire l'objet d'une déclaration visées au paragraphe 14, points a), d), g) et h), qui sont devenues disponibles depuis la transmission du dernier rapport.

3. Lorsque l'intermédiaire a l'obligation de transmettre des informations concernant des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration aux autorités compétentes de plusieurs États membres, ces informations ne sont transmises qu'à l'État membre qui occupe la première place dans la liste ci-après:

- a) l'État membre dans lequel l'intermédiaire est résident à des fins fiscales;

- b) l'État membre dans lequel l'intermédiaire possède un établissement stable par l'intermédiaire duquel les services concernant le dispositif sont fournis;
- c) l'État membre dans lequel l'intermédiaire est constitué ou par le droit duquel il est régi;
- d) l'État membre dans lequel l'intermédiaire est enregistré auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil.

4. Lorsque, en application du paragraphe 3, il existe une obligation de déclaration multiple, l'intermédiaire est dispensé de la transmission des informations s'il peut prouver, conformément au droit national, que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre État membre.

5. Chaque État membre peut prendre les mesures nécessaires pour accorder aux intermédiaires le droit d'être dispensés de l'obligation de fournir des informations concernant un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration lorsque l'obligation de déclaration serait contraire au secret professionnel applicable en vertu du droit national dudit État membre. En pareil cas, chaque État membre prend les mesures nécessaires pour que les intermédiaires soient tenus de notifier sans retard à tout autre intermédiaire, ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, au contribuable concerné, les obligations de déclaration qui leur incombent en vertu du paragraphe 6.

Les intermédiaires ne peuvent avoir droit à une dispense en vertu du premier alinéa que dans la mesure où ils agissent dans les limites de la législation nationale pertinente qui définit leurs professions.

6. Chaque État membre prend les mesures nécessaires pour faire en sorte que, lorsqu'il n'existe pas d'intermédiaire ou que l'intermédiaire notifie l'application d'une dispense en vertu du paragraphe 5 au contribuable concerné ou à un autre intermédiaire, l'obligation de transmettre des informations sur un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration relève de la responsabilité de l'autre intermédiaire qui a été notifié, ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, du contribuable concerné.

7. Le contribuable concerné à qui incombe l'obligation de déclaration transmet les informations dans un délai de trente jours, commençant le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à la disposition du contribuable concerné aux fins de mise en œuvre, ou est prêt à être mis en œuvre par le contribuable concerné, ou lorsque la première étape de sa mise en œuvre est accomplie en ce qui concerne le contribuable concerné, la date intervenant le plus tôt étant retenue.

Lorsque le contribuable concerné a l'obligation de transmettre des informations concernant le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration aux autorités compétentes de plusieurs États membres, ces informations ne sont transmises qu'aux autorités compétentes de l'État membre qui occupe la première place dans la liste ci-après:

- a) l'État membre dans lequel le contribuable concerné est résident à des fins fiscales;
- b) l'État membre dans lequel le contribuable concerné possède un établissement stable qui bénéficie du dispositif;
- c) l'État membre dans lequel le contribuable concerné perçoit des revenus ou réalise des bénéfices, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun État membre;
- d) l'État membre dans lequel le contribuable concerné exerce une activité, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun État membre.

8. Lorsque, en application du paragraphe 7, il existe une obligation de déclaration multiple, le contribuable concerné est dispensé de la transmission des informations s'il peut prouver, conformément au droit national, que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre État membre.

9. Chaque État membre prend les mesures nécessaires pour exiger que, lorsqu'il existe plus d'un intermédiaire, l'obligation de transmettre des informations sur le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration incombe à l'ensemble des intermédiaires participant à un même dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.

Un intermédiaire n'est dispensé de l'obligation de transmettre des informations que dans la mesure où il peut prouver, conformément au droit national, que ces mêmes informations, visées au paragraphe 14, ont déjà été transmises par un autre intermédiaire.

10. Chaque État membre prend les mesures nécessaires pour exiger que, lorsque l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné et qu'il existe plusieurs contribuables concernés, celui d'entre eux qui transmet les informations conformément au paragraphe 6 est celui qui occupe la première place dans la liste ci-après:

- a) le contribuable concerné qui a arrêté avec l'intermédiaire le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration;
- b) le contribuable concerné qui gère la mise en œuvre du dispositif.

Tout contribuable concerné n'est dispensé de l'obligation de transmettre les informations que dans la mesure où il peut prouver, conformément au droit national, que ces mêmes informations, visées au paragraphe 14, ont déjà été transmises par un autre contribuable concerné.



11. Chaque État membre peut prendre les mesures nécessaires pour que chaque contribuable concerné soit tenu de transmettre à l'administration fiscale des informations concernant l'utilisation qu'il fait du dispositif pour chacune des années où il l'utilise.

12. Chaque État membre prend les mesures nécessaires pour que les intermédiaires et les contribuables concernés soient tenus de fournir des informations sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dont la première étape a été mise en œuvre entre la date d'entrée en vigueur et la date d'application de la présente directive. Les intermédiaires et les contribuables concernés, le cas échéant, transmettent des informations sur ces dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, au plus tard le 31 août 2020.

13. L'autorité compétente d'un État membre dans lequel les informations ont été transmises conformément aux paragraphes 1 à 12 du présent article, communique, par voie d'un échange automatique, les informations visées au paragraphe 14 du présent article aux autorités compétentes de tous les autres États membres, selon les modalités pratiques arrêtées conformément à l'article 21.

14. Les informations qui doivent être communiquées par l'autorité compétente d'un État membre conformément au paragraphe 13, comprennent les éléments suivants, le cas échéant:

- a) l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, y compris leur nom, leur date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), leur résidence fiscale, leur NIF et, le cas échéant, les personnes qui sont des entreprises associées au contribuable concerné;
- b) des informations détaillées sur les marqueurs recensés à l'annexe IV selon lesquels le dispositif transfrontière doit faire l'objet d'une déclaration;
- c) un résumé du contenu du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, y compris une référence à la dénomination par laquelle il est communément connu, le cas échéant, et une description des activités commerciales ou dispositifs pertinents, présentée de manière abstraite, sans donner lieu à la divulgation d'un secret commercial, industriel ou professionnel, d'un procédé commercial ou d'informations dont la divulgation serait contraire à l'ordre public;
- d) la date à laquelle la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie ou sera accomplie;
- e) des informations détaillées sur les dispositions nationales sur lesquelles se fonde le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration;
- f) la valeur du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration;
- g) l'identification de l'État membre du ou des contribuable(s) concerné(s) ainsi que de tout autre État membre susceptible d'être concerné par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration;
- h) l'identification, dans les États membres, de toute autre personne susceptible d'être concernée par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration en indiquant à quels États membres cette personne est liée.

15. Le fait qu'une autorité fiscale ne réagit pas face à un dispositif devant faire l'objet d'une déclaration ne vaut pas approbation de la validité ou du traitement fiscal de ce dispositif.

16. Afin de faciliter l'échange des informations visées au paragraphe 13 du présent article, la Commission adopte les modalités pratiques nécessaires à la mise en œuvre du présent article, y compris des mesures visant à harmoniser la communication des informations visées au paragraphe 14 du présent article, dans le cadre de la procédure destinée à établir le formulaire type prévu à l'article 20, paragraphe 5.

17. La Commission n'a pas accès aux informations visées au paragraphe 14, points a), c) et h).

18. L'échange automatique d'informations est effectué dans un délai d'un mois à compter de la fin du trimestre au cours duquel les informations ont été transmises. Les premières informations sont communiquées le 31 octobre 2020 au plus tard.»

3. à l'article 20, le paragraphe 5 est remplacé par le texte suivant:

«5. La Commission adopte les formulaires types, y compris le régime linguistique, conformément à la procédure visée à l'article 26, paragraphe 2, dans les cas suivants:

- a) pour l'échange automatique d'informations concernant les décisions fiscales anticipées en matière transfrontière et les accords préalables en matière de prix de transfert en vertu de l'article 8 bis avant le 1<sup>er</sup> janvier 2017;
- b) pour l'échange automatique d'informations concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration en vertu de l'article 8 bis ter avant le 30 juin 2019.

Ces formulaires types se limitent aux éléments destinés à l'échange d'informations, énumérés à l'article 8 bis, paragraphe 6, et à l'article 8 bis ter, paragraphe 14, et à d'autres champs connexes liés à ces éléments, qui sont nécessaires pour atteindre les objectifs de l'article 8 bis et de l'article 8 bis ter respectivement.

Le régime linguistique visé au premier alinéa n'empêche pas les États membres de communiquer les informations visées aux articles 8 bis et 8 bis ter dans toute langue officielle de l'Union. Toutefois, ce régime linguistique peut prévoir que les éléments essentiels de ces informations soient également transmis dans une autre langue officielle de l'Union.»

4. à l'article 21, le paragraphe 5 est remplacé par le texte suivant:

«5. La Commission met au point et fournit, au plus tard le 31 décembre 2017, en prévoyant un soutien technique et logistique, un répertoire central sécurisé destiné aux États membres concernant la coopération administrative dans le domaine fiscal, dans lequel les informations qui doivent être communiquées dans le cadre de l'article 8 bis, paragraphes 1 et 2, sont enregistrées afin de satisfaire aux exigences de l'échange automatique prévu auxdits paragraphes.

La Commission met au point et fournit, au plus tard le 31 décembre 2019, en prévoyant un soutien technique et logistique, un répertoire central sécurisé destiné aux États membres concernant la coopération administrative dans le domaine fiscal, dans lequel les informations qui doivent être communiquées dans le cadre de l'article 8 bis ter, paragraphes 13, 14 et 16, sont enregistrées afin de satisfaire aux exigences de l'échange automatique prévu auxdits paragraphes.

Les autorités compétentes de tous les États membres ont accès aux informations enregistrées dans ce répertoire. La Commission a également accès aux informations enregistrées dans ce répertoire, mais dans les limites prévues à l'article 8 bis, paragraphe 8, et à l'article 8 bis ter, paragraphe 17. Les modalités pratiques nécessaires sont adoptées par la Commission conformément à la procédure visée à l'article 26, paragraphe 2.

Avant que ce répertoire central sécurisé ne soit opérationnel, l'échange automatique prévu à l'article 8 bis, paragraphes 1 et 2, et à l'article 8 bis ter, paragraphes 13, 14 et 16, est effectué conformément au paragraphe 1 du présent article et selon les modalités pratiques applicables.»

5. à l'article 23, le paragraphe 3 est remplacé par le texte suivant:

«3. Les États membres transmettent chaque année à la Commission une évaluation de l'efficacité de l'échange automatique d'informations visé aux articles 8, 8 bis, 8 bis bis et 8 bis ter, ainsi que les résultats pratiques obtenus. La Commission adopte, au moyen d'actes d'exécution, le formulaire à utiliser et les modalités de communication de cette évaluation annuelle. Ces actes d'exécution sont adoptés en conformité avec la procédure visée à l'article 26, paragraphe 2.»

6. L'article 25 bis est remplacé par le texte suivant:

«Article 25 bis

#### **Sanctions**

Les États membres déterminent le régime des sanctions applicables aux violations des dispositions nationales adoptées conformément à la présente directive et concernant les articles 8 bis bis et 8 bis ter, et prennent toutes les mesures nécessaires pour assurer la mise en œuvre de ces sanctions. Les sanctions ainsi prévues sont effectives, proportionnées et dissuasives.»

7. L'article 27 est remplacé par le texte suivant:

«Article 27

#### **Rapports**

1. Tous les cinq ans après le 1<sup>er</sup> janvier 2013, la Commission soumet au Parlement européen et au Conseil un rapport sur l'application de la présente directive.

2. Tous les deux ans après le 1<sup>er</sup> juillet 2020, les États membres et la Commission évaluent la pertinence de l'annexe IV et la Commission présente un rapport au Conseil. Ce rapport est, le cas échéant, assorti d'une proposition législative.»

8. l'annexe IV, dont le texte figure à l'annexe de la présente directive, est ajoutée.

#### *Article 2*

1. Les États membres adoptent et publient, au plus tard le 31 décembre 2019, les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer à la présente directive. Ils en informent immédiatement la Commission.

Ils appliquent ces dispositions à partir du 1<sup>er</sup> juillet 2020.

Lorsque les États membres adoptent ces dispositions, celles-ci contiennent une référence à la présente directive ou sont accompagnées d'une telle référence lors de leur publication officielle. Les modalités de cette référence sont arrêtées par les États membres.

2. Les États membres communiquent à la Commission le texte des dispositions essentielles de droit interne qu'ils adoptent dans le domaine couvert par la présente directive.

*Article 3*

La présente directive entre en vigueur le vingtième jour suivant celui de sa publication au *Journal officiel de l'Union européenne*.

*Article 4*

Les États membres sont destinataires de la présente directive.

Fait à Bruxelles, le 25 mai 2018.

*Par le Conseil*  
*Le président*  
V. GORANOV

---

## ANNEXE

## «ANNEXE IV

**MARQUEURS**

## Partie I. Critère de l'avantage principal

Les marqueurs généraux relevant de la catégorie A et les marqueurs spécifiques relevant de la catégorie B ainsi que de la catégorie C, paragraphe 1, points b) i), c) et d), ne peuvent être pris en compte que lorsqu'ils remplissent le "critère de l'avantage principal".

Ce critère sera rempli s'il peut être établi que l'avantage principal ou l'un des avantages principaux qu'une personne peut raisonnablement s'attendre à retirer d'un dispositif, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, est l'obtention d'un avantage fiscal.

Dans le cas d'un marqueur relevant de la catégorie C, paragraphe 1, la présence des conditions prévues dans la catégorie C, paragraphe 1, points b) i), c) ou d), ne peut à elle seule constituer une raison de conclure qu'un dispositif remplit le critère de l'avantage principal.

## Partie II. Catégories de marqueurs

## A. Marqueurs généraux liés au critère de l'avantage principal

1. Un dispositif où le contribuable concerné ou un participant au dispositif s'engage à respecter une clause de confidentialité selon laquelle il peut lui être demandé de ne pas divulguer à d'autres intermédiaires ou aux autorités fiscales comment le dispositif pourrait procurer un avantage fiscal.
2. Un dispositif où l'intermédiaire est en droit de percevoir des honoraires (ou intérêts, rémunération pour financer les coûts et autres frais) pour le dispositif et ces honoraires sont fixés par référence:
  - a) au montant de l'avantage fiscal découlant du dispositif; ou
  - b) au fait qu'un avantage fiscal découle effectivement du dispositif. Cela inclurait une obligation pour l'intermédiaire de rembourser partiellement ou entièrement les honoraires si l'avantage fiscal escompté découlant du dispositif n'a pas été complètement ou partiellement généré.
3. Un dispositif dont la documentation et/ou la structure sont en grande partie normalisées et qui est à la disposition de plus d'un contribuable concerné sans avoir besoin d'être adapté de façon importante pour être mis en œuvre.

## B. Marqueurs spécifiques liés au critère de l'avantage principal

1. Un dispositif dans lequel un participant au dispositif prend artificiellement des mesures qui consistent à acquérir une société réalisant des pertes, à mettre fin à l'activité principale de cette société et à utiliser les pertes de celle-ci pour réduire sa charge fiscale, y compris par le transfert de ces pertes à une autre juridiction ou par l'accélération de l'utilisation de ces pertes.
2. Un dispositif qui a pour effet de convertir des revenus en capital, en dons ou en d'autres catégories de recettes qui sont taxées à un niveau inférieur ou ne sont pas taxées.
3. Un dispositif qui inclut des transactions circulaires ayant pour résultat un «carrousel» de fonds, à savoir au moyen d'entités interposées sans fonction commerciale primaire ou d'opérations qui se compensent ou s'annulent mutuellement ou qui ont d'autres caractéristiques similaires.

## C. Marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières

1. Un dispositif qui prévoit la déduction des paiements transfrontières effectués entre deux ou plusieurs entreprises associées lorsque l'une au moins des conditions suivantes est remplie:
  - a) le bénéficiaire ne réside à des fins fiscales dans aucune juridiction fiscale;
  - b) même si le bénéficiaire réside à des fins fiscales dans une juridiction, cette juridiction:
    - i) ne lève pas d'impôt sur les sociétés ou lève un impôt sur les sociétés à taux zéro ou presque nul; ou
    - ii) figure sur une liste de juridictions de pays tiers qui ont été évaluées par les États membres collectivement ou dans le cadre de l'OCDE comme étant non coopératives;

- c) le paiement bénéficie d'une exonération fiscale totale dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales;
  - d) le paiement bénéficie d'un régime fiscal préférentiel dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales.
2. Des déductions pour le même amortissement d'un actif sont demandées dans plus d'une juridiction.
  3. Un allègement au titre de la double imposition pour le même élément de revenu ou de capital est demandé dans plusieurs juridictions.
  4. Il existe un dispositif qui inclut des transferts d'actifs et où il y a une différence importante dans le montant considéré comme étant payable en contrepartie des actifs dans ces juridictions concernées.

#### D. Marqueurs spécifiques concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs

1. Un dispositif susceptible d'avoir pour effet de porter atteinte à l'obligation de déclaration en vertu du droit mettant en œuvre la législation de l'Union ou tout accord équivalent concernant l'échange automatique d'informations sur les Comptes financiers, y compris des accords avec des pays tiers, ou qui tire parti de l'absence de telles dispositions ou de tels accords. De tels dispositifs incluent au moins ce qui suit:
  - a) l'utilisation d'un compte, d'un produit ou d'un investissement qui n'est pas ou dont l'objectif est de ne pas être un Compte financier, mais qui possède des caractéristiques substantiellement similaires à celles d'un Compte financier;
  - b) le transfert de Comptes ou d'actifs financiers vers des juridictions qui ne sont pas liées par l'échange automatique d'informations sur les Comptes financiers avec l'État de résidence du contribuable concerné, ou le recours à de telles juridictions;
  - c) la requalification de revenus et de capitaux en produits ou en paiements qui ne sont pas soumis à l'échange automatique d'informations sur les Comptes financiers;
  - d) le transfert ou la conversion d'une Institution financière, d'un Compte financier ou des actifs qui s'y trouvent en Institution financière, en Compte financier ou en actifs qui ne sont pas à déclarer en vertu de l'échange automatique d'informations sur les Comptes financiers;
  - e) le recours à des entités, constructions ou structures juridiques qui suppriment ou visent à supprimer la déclaration d'un ou plusieurs Titulaires de compte ou Personnes détenant le contrôle dans le cadre de l'échange automatique d'informations sur les Comptes financiers;
  - f) les dispositifs qui portent atteinte aux procédures de diligence raisonnable utilisées par les Institutions financières pour se conformer à leurs obligations de déclarer des informations sur les Comptes financiers, ou qui exploitent les insuffisances de ces procédures, y compris le recours à des juridictions appliquant de manière inadéquate ou insuffisante la législation relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux, ou ayant des exigences insuffisantes en matière de transparence en ce qui concerne les personnes morales ou les constructions juridiques.
2. Un dispositif faisant intervenir une chaîne de propriété formelle ou effective non transparente par le recours à des personnes, des constructions juridiques ou des structures:
  - a) qui n'exercent pas une activité économique substantielle s'appuyant sur des effectifs, des équipements, des ressources et des locaux suffisants; et
  - b) qui sont constitués, gérés, contrôlés ou établis ou qui résident dans toute juridiction autre que la juridiction de résidence de l'un ou plusieurs des bénéficiaires effectifs des actifs détenus par ces personnes, constructions juridiques ou structures; et
  - c) lorsque les bénéficiaires effectifs de ces personnes, constructions juridiques ou structures, au sens de la directive (UE) 2015/849, sont rendus impossibles à identifier.

#### E. Marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert

1. Un dispositif qui prévoit l'utilisation de régimes de protection unilatéraux.
2. Un dispositif prévoyant le transfert d'actifs incorporels difficiles à évaluer. Le terme d'"actifs incorporels difficiles" à évaluer englobe des actifs incorporels ou des droits sur des actifs incorporels pour lesquels, au moment de leur transfert entre des entreprises associées:
  - a) il n'existe pas d'éléments de comparaison fiables; et

- b) au moment où l'opération a été conclue, les projections concernant les futurs flux de trésorerie ou revenus attendus de l'actif incorporel transféré, ou les hypothèses utilisées pour évaluer cet actif incorporel sont hautement incertaines, et il est donc difficile de prévoir dans quelle mesure l'actif incorporel débouchera finalement sur un succès au moment du transfert.
3. Un dispositif mettant en jeu un transfert transfrontière de fonctions et/ou de risques et/ou d'actifs au sein du groupe, si le bénéfice avant intérêts et impôts (BAII) annuel prévu, dans les trois ans suivant le transfert, du ou des cédants, est inférieur à 50 % du BAII annuel prévu de ce cédant ou de ces cédants si le transfert n'avait pas été effectué.»
-

Impression: CTIE – Division Imprimés et Fournitures de bureau

7465/01



**N° 7465<sup>1</sup>****CHAMBRE DES DEPUTES**

Session ordinaire 2018-2019

**PROJET DE LOI****relative aux dispositions transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration**

\* \* \*

**AVIS DE LA CHAMBRE DES METIERS**

(27.8.2019)

Par sa lettre du 8 août 2019, 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 soumis vise à transposer la Directive 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 (modifiant la Directive 2011/16/EU) en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration. Cette Directive (dite DAC6) doit être transposée en droit national au plus tard le 31 décembre 2019.

Elle vient s'ajouter à l'arsenal législatif adopté au niveau européen ces dernières années : échanges automatiques sur certaines catégories de revenus et sur les comptes financiers (DAC2), création d'un registre européen sur les rulings délivrés par les administrations fiscales (DAC3), obligations déclaratives des plus grandes entreprises sur leurs implantations internationales, déclaration dite « pays-par-pays » (DAC4), accès des administrations fiscales aux informations détenues par les personnes soumises à des obligations en matière de lutte contre le blanchiment (DAC5).

La DAC6 a pour but de permettre aux autorités fiscales des Etats membres d'obtenir « des informations complètes et pertinentes sur les dispositifs [transfrontières] de planification fiscale à caractère potentiellement agressif ». L'obligation de déclaration incombe aux intermédiaires fiscaux, ou s'il n'en existe pas, aux contribuables eux-mêmes. Les informations sur l'identité des personnes impliquées dans le dispositif et la nature exacte du dispositif doivent être transmises à l'Administration des contributions directes (ACD) dans les trente jours suivant le jour où le dispositif est mis à disposition ou est sur le point d'être mis en oeuvre.

Le dispositif doit être déclaré s'il comporte certaines caractéristiques ou « marqueurs » estimés révélateurs de son caractère potentiellement agressif sur le plan fiscal. Les multiples marqueurs d'évasion fiscale ou d'abus, pouvant justifier un contrôle, sont énumérés à l'annexe du projet de loi.

Il s'agit de marqueurs généraux ou spécifiques indiquant que l'avantage principal que le contribuable s'attend à retirer d'un dispositif est un avantage fiscal. Ainsi, sera un marqueur général, par exemple le fait de signer une clause d'honoraire rétribuant un intermédiaire selon un pourcentage proportionnel au montant de l'avantage fiscal découlant du dispositif. Est considéré comme un marqueur spécifique, par exemple le fait d'acquérir une société réalisant des pertes, mettre fin à l'activité principale de cette société et utiliser les pertes pour réduire sa charge fiscale.

Attendu que les données seront destinées à être échangées automatiquement via un « répertoire central sécurisé » européen concernant la coopération administrative dans le domaine fiscal, il est probable que le traitement de données à grande échelle fondé sur du profilage permettra à l'ACD de prendre des décisions qui affecteront les individus.

Dans ce contexte, la Chambre des Métiers se pose la question de la transparence de la collecte des données. Elle propose d'introduire une disposition au projet de loi sous avis qui permette aux contribuables concernés de contrôler la véracité des informations transmises en leur adressant automatiquement un reçu lors de la déclaration, les informant de leurs droits, notamment d'un droit d'accès. Finalement, vu que l'absence de déclaration est sanctionnée par une amende d'un maximum de

250.000 Euros, la Chambre des Métiers propose d'accorder ce pouvoir au directeur de l'ACD et non pas au « bureau de la retenue d'impôt sur les intérêts ».

\*

A l'exception de la remarque énoncée ci-dessus, la Chambre des Métiers n'a aucune observation particulière à formuler relativement au projet de loi lui soumis pour avis.

Luxembourg, le 27 août 2019

*Pour la Chambre des Métiers*

*Le Directeur Général,*  
Tom WIRION

*Le Président,*  
Tom OBERWEIS

7465/02, 7466/02

**N° 7465<sup>2</sup>****N° 7466<sup>2</sup>****CHAMBRE DES DEPUTES**

Session ordinaire 2019-2020

**PROJET DE LOI****relative aux dispositions transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration****PROJET DE LOI****portant****1° modification de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu ;****2° modification de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune (« Vermögensteuergesetz ») ;****3° modification de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 (« Steueranpassungsgesetz ») ;****4° modification de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») ;****en vue de transposer la directive (UE) 2017/952 du Conseil du 29 mai 2017 modifiant la directive (UE) 2016/1164 en ce qui concerne les dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers**

\* \* \*

**AVIS DE LA CHAMBRE DES SALARIES**

(15.10.2019)

Par lettre du 8 août 2019 réf. 82dx2d099, M Pierre Gramegna, ministère des Finances, a soumis à l'avis de la Chambre des salariés (CSL) le projet de loi relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

Par ailleurs, M. Pierre Gramegna ministère des Finances a, par lettre du 8 août 2019, réf. 82dx18edc, également soumis à l'avis de notre chambre professionnelle le projet de loi relative aux dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers.

Les deux projets de loi étant intimement liés quant à leur finalité, c'est-à-dire endiguer le recours à des dispositifs impliquant plusieurs États-membres ou des États-membres et des pays tiers et permettant de réduire de façon agressive la charge fiscale, la CSL préconise de traiter les deux projets de loi sous rubrique dans le cadre d'un avis unique.

\*

**PROJET DE LOI 7465**  
**relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration**

L'objet du projet de loi sous avis est de transposer en droit national la directive (UE) 2018/822 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

Le projet de loi introduit une obligation de déclaration de certains dispositifs transfrontières concernant plusieurs États membres ou un État membre et un pays tiers. Les informations ainsi déclarées sont ensuite échangées de manière automatique avec les autorités fiscales des autres États membres.

Il est à noter qu'à l'heure actuelle, l'échange des informations relatives aux dispositifs transfrontières est limité aux États membres de l'Union européenne.

Les informations ainsi obtenues et échangées permettront aux autorités des États membres de réagir plus rapidement contre les dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif et de remédier aux éventuelles lacunes devenues le cas échéant apparentes, notamment par la réalisation d'analyses des risques appropriées et de contrôles fiscaux, voire par l'engagement de réformes législatives visant à fermer de telles lacunes.

Les règles de communication prévues par la directive (UE) 2018/822 s'inspirent de l'Action 12 du projet de l'OCDE concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires (Base erosion and profit shifting, BEPS), intitulée « Règles de communication obligatoire d'informations ».

Le projet de loi reprend toutefois une exception prévue par la directive (UE) 2018/822, dans la mesure où il propose de dispenser les intermédiaires dont les activités sont réglementées par la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat de certaines des obligations de déclaration mises en place par le projet de loi. De telles obligations de déclaration ne pourraient en effet pas être réconciliées avec le secret professionnel qui s'impose à l'avocat en vertu de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat et qui protège les informations obtenues par l'avocat dans le cadre de l'exercice de sa profession, qu'elles soient obtenues de la part d'un client ou d'un tiers.

D'après l'exposé des motifs accompagnant le projet de loi, cette dispense se justifie par la situation spécifique de la profession d'avocat en ce qui concerne les types d'activités que l'avocat est susceptible d'entreprendre. En effet, l'avocat peut notamment être appelé à représenter les intérêts de ses clients en justice, le cas échéant dans le cadre d'un litige en lien direct ou indirect avec un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.

Toutefois, afin de ne pas porter atteinte à l'objectif de la directive (UE) 2018/822 qui est de permettre aux autorités fiscales d'obtenir des « *informations complètes et pertinentes sur les dispositifs fiscaux à caractère potentiellement agressifs* », il est prévu que, dans les situations dans lesquelles une dispense est applicable, et où il n'existe pas d'autre intermédiaire soumis aux obligations de déclaration, les obligations de déclaration mises en place par le projet de loi incombent au contribuable concerné par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.

En outre, les avocats concernés par la dispense sont néanmoins obligés de transmettre un certain nombre d'informations en lien avec les dispositifs transfrontières. Il s'agit des informations de nature générale relatives à ces dispositifs qui ne permettront pas d'identifier les contribuables concernés.

\*

**PROJET DE LOI 7466**  
**relative aux dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers**

**OBJET DU PROJET DE LOI**

Ce projet de loi vise à transposer en droit luxembourgeois la Directive (UE) 2017/952 du Conseil du 29 mai 2017 modifiant la Directive (UE) 2016/1164 (directive ATAD, « Anti Tax Avoidance Directive »).

Si la Directive ATAD avait pour but de mettre en oeuvre des solutions à la problématique de l'érosion de la base d'imposition et du transfert de bénéficiaires, cette nouvelle Directive à transposer en droit national, vient étendre et compléter la précédente en s'attaquant à une forme particulière, mais très répandue, d'évitement fiscal : les dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers.

Le présent projet de loi vient modifier la loi concernant l'impôt sur le revenu, celle concernant l'impôt sur la fortune (« Vermögenssteuergesetz »), la loi d'adaptation fiscale (« Steueranpassungsgesetz ») ainsi que la loi générale des impôts (« Abgabenordnung »).

\*

## CONTEXTE

En date du 5 octobre 2015, l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) a publié une liste de quinze actions ayant pour objectif d'enrayer les phénomènes d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices (BEPS) utilisés par les sociétés afin de réduire leur charge d'imposition. La Commission européenne a décidé de s'approprier cette liste de propositions afin de les faire appliquer au sein de l'Union européenne par le biais d'une Directive adoptée le 12 juillet 2016 par le Conseil (directive ATAD) ayant, entre autres, pour objectif d'enrayer le recours à des dispositifs dits « hybrides » (action 2 des mesures BEPS).

On désigne par dispositifs hybrides l'exploitation de différences de traitement fiscal d'une entité ou d'un instrument existant dans deux ou plusieurs juridictions fiscales, différences qui permettent à un contribuable de bénéficier d'une double non-imposition des transactions effectuées entre ces juridictions fiscales. Il s'agit donc là d'une technique courante de planification fiscale agressive utilisée par les entreprises multinationales.

Si la directive ATAD a mis en oeuvre des règles empêchant le recours à des dispositifs hybrides à des fins d'évitement de l'impôt au sein de l'Union européenne, cela n'a pas été le cas pour ce qui est des dispositifs hybrides impliquant un pays de l'UE et un pays tiers. Par ailleurs, certaines formes de dispositifs hybrides, tels que ceux impliquant des établissements stables, n'étaient pas non plus couvertes par les dispositions de la directive ATAD.

En effet, le traitement de ces cas de figure nécessitait des travaux supplémentaires afin d'y apporter des réponses appropriées et c'est donc par le biais de la directive (UE) 2017/952 (dite ATAD 2), que le présent projet de loi a pour but de transposer en droit national, que la Commission européenne entend apporter ces réponses.

L'objectif de ces règles proposées par la directive est d'arriver à une situation où les contribuables ne pourront plus obtenir d'avantages fiscaux en recourant à des dispositifs hybrides. Il s'agit de faire en sorte que les transactions soient imposables dans au moins une des juridictions concernées tout en évitant de tomber dans le piège de la double imposition.

\*

## MESURES PREVUES PAR LE PROJET DE LOI

Le projet de loi sous rubrique s'attache à renforcer la lutte contre la planification fiscale agressive par le biais des dispositifs hybrides. On peut en distinguer quatre catégories :

1. ceux résultant de paiements effectués dans le cadre d'un instrument financier,
2. ceux découlant de différences dans l'attribution des paiements effectués à une entité hybride ou à un établissement stable, y compris quand les paiements concernent un établissement stable non pris en compte,
3. les dispositifs hybrides résultant de paiements effectués soit par une entité hybride à son propriétaire, soit entre le siège et un établissement stable, soit entre deux ou plusieurs établissements stables,
4. les entités hybrides ou établissements stables dont les paiements résultent en un double déduction.

Qui plus est, le projet de loi inclut également une règle visant les dispositifs hybrides importés, les dispositifs fondés sur la double résidence donnant lieu à une double imposition ainsi que la duplication de crédits d'impôt donnant lieu à une double déduction.

Enfin, une mesure spécifique concerne le traitement fiscal des organismes hybrides inversés.

Les mesures énumérées ci-avant seront appliquées à partir de l'année 2020. Seule la dernière mesure concernant les organismes hybrides inversés ne sera applicable qu'à compter de 2022.

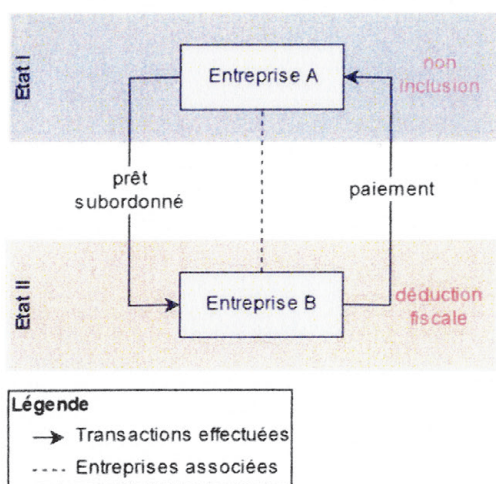
\*

## EXEMPLES DE SITUATIONS VISEES PAR LE PROJET DE LOI

La mise en oeuvre de règles empêchant le recours à des dispositifs hybrides aux fins de réduction de la charge fiscale étant une matière complexe, il convient d'illustrer ces situations à l'aide de quelques exemples.

### Exemple 1 :

déduction sans inclusion imputable à la différence de qualification d'un instrument financier hybride



Soient deux entreprises associées A et B établies dans deux États différents.

L'entreprise A prête à B de l'argent sous forme d'un prêt subordonné.

Un prêt subordonné peut, selon les juridictions, être considéré :

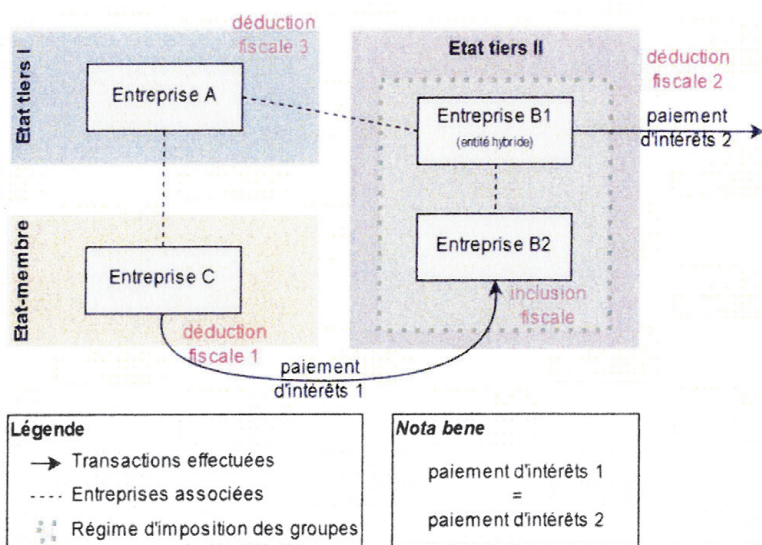
- comme un titre de créance dont les intérêts sont déductibles (cas de l'État II) ;
- comme un titre représentatif du capital social (puisque'il est subordonné à toutes les autres dettes) dont les dividendes sont exonérés d'impôt (cas de l'État I)

Dès lors, les entreprises associées A et B ne paient aucun impôt sur les paiements concernant le prêt subordonné puisque ces paiements sont :

- déduits de l'impôt dans l'État II,
- exonérés, donc non pris en compte, dans l'État I.

### Exemple 2 :

double déduction importée dans un État-membre via une entité hybride existant entre deux États tiers



Soient trois entreprises A, B2 et C et un organisme hybride B1. Ces quatre organismes sont des entreprises associées.

L'organisme B1 est une entité hybride puisque :

- l'État tiers I considère que l'entité hybride B1 est transparente et que ses revenus sont donc imposables au niveau de l'entreprise A ;
- pour l'État tiers II, les entreprises B1 et B2 sont soumises à un régime de groupe fiscal et sont donc imposées collectivement comme s'il s'agissait d'une seule entité.

L'entreprise C verse des paiements d'intérêts 1 à l'entreprise B2 et peut donc les déduire de son revenu imposable dans l'État-membre Dans l'État tiers II, ces revenus sont pris en compte dans le revenu imposable du groupe fiscal formé par les entreprises B1 et B2.

Cependant, dans le même temps, l'entreprise B1 verse elle aussi des intérêts à un tiers (paiement d'intérêts 2) pour un montant équivalent au flux entre C et B2. Ces versements sont bien évidemment déductibles des impôts dus par le groupe B1/B2. Ainsi, l'inclusion fiscale du flux C  $\square$  B2 sera compensée par la déduction fiscale obtenue grâce au flux B1  $\square$  tiers.

Avant la prise en compte de l'entreprise A, la situation se présente comme suit :

- l'entreprise C déduit le montant du paiement d'intérêts 1 de son revenu imposable ;
- en contrepartie, B2 doit rajouter ce montant à son revenu imposable, c'est-à-dire à celui du groupe fiscal formé par les entreprises B1 et B2 ;
- B1 peut déduire un montant équivalent du fait du paiement d'intérêts 2 versé à un tiers, faisant ainsi baisser le revenu imposable du groupe.

Pour l'instant, les paiements d'intérêts 1 et 2 étant de même montant, le seul effet fiscal de ces transactions est que C peut déduire le montant en question de son revenu imposable.

Cependant, le fait qu'A et B1 soient des entreprises associées et que B1 est considéré transparent dans l'État tiers I, fait que A peut déduire l'équivalent du paiement d'intérêts 2 de son revenu imposable. Il s'agit là d'un effet de double déduction entre les États tiers I et II.

Le dispositif hybride existant entre I et II est importé dans l'État-membre par l'entreprise C par le biais du paiement d'intérêts 1. Selon les règles prévues dans le présent projet de loi, l'État membre devra alors refuser à C la déduction des intérêts au prorata de la double déduction.

\*

## COMMENTAIRES DE LA CHAMBRE DES SALARIES

Concernant tout particulièrement le projet de loi 7465 relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, la Chambre des salariés note, tout en insistant sur le respect de l'obligation citée ci-avant, que les avocats ne sont pas toujours des intermédiaires innocents en matière d'évasion fiscale, voire de fraude fiscale et de blanchiment d'argent. Il suffit de penser à la fameuse étude Mossack Fonseca, révélée par les *Panama Papers*. Ce cabinet d'avocats utilisait un système complexe de sociétés écran et de trusts fiduciaires, à travers desquels il a permis à ses clients d'opérer derrière un mur de secret presque impénétrable.

Par ailleurs, la Chambre des salariés tient à formuler ci-dessous un certain nombre d'observations plus générales quant à la fiscalité des entreprises.

### 1. Complexité

Parlant de complexité, la CSL estime que les initiatives prises au niveau de l'OCDE et au niveau de l'Union européenne pour endiguer la planification fiscale agressive (BEPS/ATAD/ACCIS/Système commun de taxe sur les services numériques), bien qu'elles soient évidemment à saluer, vont considérablement accroître la complexité des législations fiscales nationales, ce qui aura des incidences en termes de charges administratives tant pour les administrations fiscales que pour les contribuables concernés. En raison de cette complexité, les effets des dispositions sur les recettes fiscales sont difficiles à prédire à l'heure actuelle.

En effet, d'après le commentaire relatif à l'article 1<sup>er</sup> du projet de loi relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, « Les dispositifs de planification fiscale à caractère agressif ont évolué au fil des ans pour devenir toujours plus complexes et font en permanence l'objet de modifications et d'ajustements pour répondre aux contre-mesures défensives prises par les autorités fiscales. » Compte tenu de ces difficultés, la directive (UE) 2018/822, plutôt que de définir la notion de planification fiscale agressive, fournit en annexe une liste de caractéristiques, ou marqueurs, présentant des signes potentiels d'évasion fiscale ou de pratiques fiscales abusives.

La directive ATAD1, transposée en législation luxembourgeoise fin 2018, n'est applicable qu'à partir de l'année d'imposition 2019, voire 2020, et la directive ATAD2 n'est qu'au stade de projet



de loi. Il est donc beaucoup trop tôt pour en tirer des conclusions quant à l'élargissement de la base imposable et l'augmentation des recettes fiscales. La croissance récente des recettes de l'impôt sur le revenu des collectivités ne peut pas être due à la mise en vigueur des règles anti-BEPS, mais d'autres facteurs, comme la déclaration électronique, en sont responsables<sup>1</sup>.

Si l'harmonisation de la base d'imposition prévue va dans le sens d'une harmonisation des règles fiscales en Europe, elle permettra cependant toujours de jouer sur d'autres aspects de la fiscalité, à savoir les taux d'imposition, les niches fiscales ainsi que les dispositifs d'allègement et d'incitation (v. ci-dessous).

## 2. Taux effectifs d'imposition

La loi du 23 décembre 2016 portant mise en oeuvre de la réforme fiscale 2017 a fixé le tarif applicable aux collectivités (IRC) à 18% (à partir de l'année d'imposition 2018) lorsque le revenu imposable du contribuable, personne morale, dépasse 30.000 EUR. Si le revenu imposable ne dépasse pas 25.000 EUR, le taux est fixé à 15%.

La loi du 26 avril 2019 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2019 a réduit de manière supplémentaire l'imposition des entreprises à partir de l'année d'imposition 2019. Ainsi, le tarif est fixé à

- 15% lorsque le revenu imposable ne dépasse pas 175 000 euros ;
- 26 250 euros plus 31% du revenu dépassant 175 000 euros lorsque le revenu imposable est compris entre 175 000 euros et 200 001 euros ;
- 17% lorsque le revenu imposable dépasse 200 000 euros ».

La loi budgétaire a en outre modifié la loi du 21 décembre 2018 transposant la directive ATAD. Afin de s'aligner sur la transposition de la directive ATAD réalisée dans d'autres pays européens, la loi laisse aux groupes intégrés le choix d'appliquer le plafond de déductibilité des intérêts aux résultats soit de l'ensemble du groupe, soit de chacune des sociétés le composant. Ainsi, on offre aux grands groupes d'entreprises une possibilité supplémentaire d'optimisation fiscale, voire d'évitement d'impôts. À ce défaut s'ajoute le fait que l'on rajoute une couche de complexité à la législation fiscale impliquant une augmentation de la charge administrative pour l'Administration des contributions directes alors que la contribution aux recettes fiscales des personnes morales périclité depuis de nombreuses années.

En ce qui concerne les taux nominaux, la baisse du taux de 21% à 17%, voire à 15% pour les petites entreprises avec augmentation du plafond, a déjà été motivée par les mesures fiscales décidées au niveau international (BEPS, ACCIS), sans que lesdites mesures soient complètement implémentées à l'heure actuelle. La réduction est en fait une avance sur les évolutions à venir.

En outre, les sociétés d'une certaine envergure s'intéressant au Luxembourg sont probablement plus intéressées par un taux effectif d'imposition qui leur est fourni par des cabinets de conseils fiscaux que par le taux nominal.

Actuellement, l'impact de la réforme fiscale sur les recettes en matière d'impôt sur le revenu des collectivités n'est pas encore connu. Il n'est donc pas prudent de procéder à une réduction supplémentaire des taux d'imposition nominaux, dont on ne peut pas évaluer l'impact sur les finances publiques.

## 3. Autres éléments d'optimisation fiscale

Au mois de juillet 2019, dans ses recommandations spécifiques pour le Luxembourg, la Commission européenne invite le Luxembourg « à se pencher sur les caractéristiques du système fiscal susceptibles de faciliter la planification fiscale agressive, en particulier par le biais des paiements sortants ».

<sup>1</sup> « Sur le 1<sup>er</sup> semestre 2019, l'Etat a encaissé 15% d'impôts de plus sur un an (soit +1.2 Mia EUR). Cette forte progression provient surtout de la poussée des impôts sur les sociétés. Leur envolée sur la fin de 2018 et le 1<sup>er</sup> trimestre de cette année devrait en partie refléter l'introduction de la déclaration électronique obligatoire à partir de 2018 (encaissement accéléré suite à une imposition automatique). Ils ont nettement ralenti au 2<sup>e</sup> trimestre, mais leur croissance sur la 1<sup>re</sup> moitié de 2019 s'éleve encore à +50% sur un an. » Statec, Conjoncture Flash, juillet 2019

La CSL s'est à maintes reprises prononcée contre la concurrence fiscale au niveau international. En effet, cette concurrence est malsaine, étant donné qu'elle conduit à un nivellement vers le bas en matière d'imposition et à une érosion des recettes fiscales des Etats. La conséquence en est le risque d'une réduction du rôle de l'Etat qui ne serait plus à même de remplir ses missions et/ou une augmentation de l'imposition des personnes physiques. Les entreprises ont également une responsabilité à contribuer au financement des infrastructures publiques matérielles et immatérielles, celles-ci étant également mises au service de l'économie.

La Commission a cité un élément de de la politique d'optimisation fiscale, à savoir l'imposition (ou non) des dividendes, intérêts et redevances. Notre chambre tient toutefois à souligner qu'il existe un ensemble de facteurs et de critères sur lesquels un Etat peut jouer pour attirer des entreprises multinationales qui souhaitent bénéficier d'un traitement fiscal avantageux. Citons-en quelques-uns :

- le taux d'impôt sur le revenu des sociétés ;
- le report de pertes ;
- un régime d'imposition des droits de propriété intellectuelle ;
- des incitations fiscales R&D ;
- une imposition allégée des plus-values ;
- le défaut d'imposition à la source des dividendes ;
- le défaut d'imposition à la source des intérêts ;
- le défaut d'imposition à la source des droits de licence ;
- des règles avantageuses en matière de dépréciations et amortissements.

D'après ces critères, le Luxembourg n'est certainement pas le plus mauvais élève de l'Union européenne ou de l'OCDE.

#### 4. Transparence

Transparence signifie en premier lieu que la politique fiscale n'est pas un domaine où les problèmes et les différends seraient à résoudre entre entreprises, contribuables fortunés et administrations fiscales, mais c'est un sujet qui relève de l'intérêt public. Les représentants des travailleurs et la société civile ont également leur mot à dire.

En ce qui concerne plus spécialement le taux d'imposition effectif des entreprises, les informations sont particulièrement rares. Or, beaucoup d'études indiquent que le taux d'imposition effectif est parfois largement inférieur au taux nominal.

Ainsi, dans son bulletin 2015/03, la Banque centrale du Luxembourg se penche sur les taux d'imposition implicites des entreprises et calcule un taux de 11% environ. Par ailleurs, selon l'étude «Paying Taxes 2016» de PricewaterhouseCoopers (PwC) et de la Banque mondiale, qui mesure notamment le taux d'imposition total moyen pour une entreprise « type » de taille moyenne<sup>2</sup> selon les règles fiscales en vigueur en 2014, le taux d'imposition total moyen (qui comprend les prélèvements sociaux) est de 20,1% au Luxembourg. Toutefois, le taux d'imposition du seul bénéfice n'est que de 4,2%.

Rappelons aussi que la Commission européenne cite un taux effectif moyen de 23,5 % pour les sociétés à modèle d'affaire traditionnel, alors que le taux correspondant pour les entreprises numériques ne serait que de 9,5 %, certaines d'entre elles ayant toutefois fait usage de règles fiscales spécifiques dans certains États membres, réduisant ainsi leur taux effectif d'imposition à un niveau proche de zéro.

<sup>2</sup> *Paying Taxes 2016* évalue les impôts et cotisations annuels obligatoires des petites et moyennes entreprises, sur la base d'une « société type », une PME industrielle ou commerciale, créée le 1<sup>er</sup> janvier 2013. Les impôts et cotisations évalués comprennent l'imposition des bénéfices, les cotisations et les charges sociales supportées par l'employeur, la taxe foncière, l'impôt sur la transmission du patrimoine, l'imposition des dividendes; l'impôt sur les plus-values, la taxe sur les transactions financières et les taxes sur la collecte des déchets, les taxes sur les véhicules et de circulation routière et d'autres droits et taxes accessoires.

## 5. Remarques générales sur le système fiscal

Dans ce contexte, la CSL souhaite également rappeler certains principes qui, selon elle, doivent régir de façon impérative le système fiscal d'un pays.

D'une part, et cela malgré l'indubitable nécessité d'alléger la charge fiscale des ménages les plus modestes et de la classe moyenne, le système fiscal luxembourgeois doit pouvoir assurer à l'État suffisamment de recettes afin de subvenir aux besoins d'investissement pour faire face aux défis actuels, notamment d'ordre climatique, et de préparer le pays aux défis à venir tout en assurant à la fois une certaine équité fiscale (*cf. supra*), un haut niveau de cohésion sociale et une croissance durable et préservatrice de notre environnement naturel.

Pour cela, il est nécessaire de garantir une juste contribution aux recettes fiscales des différents acteurs économiques, c'est-à-dire des personnes physiques et des collectivités. En effet, il appert depuis de nombreuses années que la tendance est à une contribution croissante aux recettes de l'État de la part des personnes physiques tandis que les collectivités bénéficient d'un nombre croissant d'allégements et incitatifs fiscaux au nom de la sacrosainte compétitivité du pays.

Par ailleurs, un déséquilibre notoire existe entre l'imposition des revenus du travail et ceux provenant du capital, alors même que le patrimoine des personnes physiques n'est soumis à aucune imposition.

Corriger ces déséquilibres (entre personnes physiques et morales ; entre revenus du travail et du capital) permettrait de maintenir les recettes fiscales de l'État à un niveau suffisamment élevé pour faire face aux défis futurs tout en permettant de délester les salariés et retraités à revenus faibles et moyens.

Luxembourg, le 15 octobre 2019

*Pour la Chambre des salariés,*

*Le Directeur,*  
Sylvain HOFFMANN

*La Présidente,*  
Nora BACK

7465/03

N° 7465<sup>3</sup>

## CHAMBRE DES DEPUTES

Session ordinaire 2019-2020

**PROJET DE LOI****relative aux dispositions transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration**

\* \* \*

**AVIS DE LA CHAMBRE DE COMMERCE**

(25.10.2019)

Le projet de loi sous avis (ci-après, le « Projet ») a pour objet de transposer la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 (ci-après la « DAC6 ») qui vient modifier la directive plus ancienne 2011/16/UE<sup>1</sup> relative à l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal (ci-après la « Directive Coopération Initiale »), elle-même déjà modifiée à quatre reprises par (i) la directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 (ci-après la « Directive Coopération Bis »), (ii) la directive 2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015 (ci-après la « Directive Coopération Ter »), (iii) la directive (UE) 2016/881 du Conseil du 25 mai 2016 (ci-après la « Directive Coopération Quater ») et (iv) la directive (UE) 2016/2258 du Conseil du 6 décembre 2016 (ci-après la « Directive Coopération Quinques »).

\*

**RESUME SYNTHETIQUE**

La DAC6, que le Projet se propose de transposer, vient compléter les mécanismes de de coopération interétatique administrative en matière fiscale, en imposant aux intermédiaires ou directement aux contribuables, une obligation de déclaration des dispositifs transfrontières qui présentent certains marqueurs de risque à un stade précoce de la transaction.

De manière générale, la Chambre de Commerce déplore l'**insécurité juridique généralisée** dont une partie provient directement du texte européen. La DAC6 prévoit en effet une période d'**application rétroactive** et renferme une contradiction apparente entre, d'une part, ses objectifs affichés au titre des considérants requérant, pour déclencher l'obligation de déclaration, un risque de planification fiscale agressive, et, d'autre part, le texte lui-même qui étend cette obligation bien au-delà des situations d'optimisation fiscale, probablement même au-delà de ce qu'il est rationnellement, technologiquement et financièrement possible et utile de faire. L'étendue du texte européen combinée au manque de précisions domestiques risque de déclencher un **phénomène de sur-déclaration** ingérable, coûteux et nuisible à l'image du pays, l'importance des sanctions pour défaut de déclaration augmentant encore ce risque alors que, dans le même temps, les intermédiaires trop zélés risqueraient de se mettre en porte-à-faux par rapport à leurs obligations de secret professionnel. A cet égard, la Chambre de Commerce ne s'explique pas la **dérogation à l'obligation de déclaration** accordée aux avocats de façon aussi large notamment pour des tâches qui débordent de la stricte défense des intérêts de leur client alors que d'autres intermédiaires effectuent des prestations similaires en étant également tenus au secret professionnel.

Pour le reste, la Chambre de Commerce note que, dans l'ensemble, le Projet restitue fidèlement les dispositions de la DAC6. Dans ce cadre, elle salue le fait que le Projet n'étende pas les obligations prévues par la DAC6 aux opérations purement nationales. Elle aurait néanmoins souhaité que les auteurs ne lèvent pas l'**option de devoir déclarer**, en sus de la déclaration immédiate, l'utilisation du

<sup>1</sup> 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.

dispositif dans la déclaration d'impôt annuelle par le contribuable. Cette contrainte ne s'inscrit clairement pas dans le sens d'une simplification administrative. Enfin, le niveau maximal prévu pour les **sanctions** est largement au-dessus des plafonds de la plupart des Etats membres.

Tout en respectant le principe de transposition littérale qu'elle défend habituellement, la Chambre de Commerce aurait cependant préféré que les auteurs du Projet précisent plusieurs aspects, afin d'éviter une insécurité juridique présente à chaque niveau d'application du texte. Ces précisions, sans qu'elles puissent être toutes relatées dans le cadre de ce résumé, touchent au champ d'application du texte, à ses définitions lacunaires, à la computation de divers délais, à la mise en oeuvre pratique chez les intermédiaires et auprès de l'administration fiscale, ainsi qu'aux problématiques de protection des données. La Chambre de Commerce s'est permise, là où elle l'a jugé manifestement nécessaire, d'émettre des  **pistes de solutions consistant tantôt en l'adoption de seuils, tantôt en l'ajout de critères pertinents qui ne figurent pas dans le texte européen mais qui restent conformes** à ce qu'elle croit être l'esprit de la DAC6 pour éviter des situations de sur-déclaration ou de déclaration inutile ou inappropriée.

\*

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce ne peut marquer son accord au Projet que sous réserve de la prise en compte de ses remarques.

*Appréciation du projet de loi :*

	<i>Incidence</i>
Compétitivité de l'économie luxembourgeoise	+/- <sup>2</sup>
Impact financier sur les entreprises	-
Transposition de la directive	+/- <sup>3</sup>
Simplification administrative	- <sup>4</sup>
Impact sur les finances publiques	- <sup>5</sup>
Développement durable	0

Appréciations: ++ : très favorable  
 + : favorable  
 0 : neutre  
 - : défavorable  
 -- : très défavorable  
 n.a. : non applicable  
 n.d. : effet non-déterminable

\*

2 La transposition de la DAC6 participe des exigences d'une compétitivité saine au sein de l'Union européenne. Une note négative pourrait cependant être octroyée pour ne pas avoir suffisamment précisé le texte dont la légalité est certes discutable.

3 Voir les considérations générales.

4 Outre l'exercice de l'option prévue au point 11 de l'article 8 bis ter de la DAC6, le Projet risque d'amener à une redondance de déclarations.

5 Voir fiche financière annexée au Projet.

## CONTEXTE ET EVOLUTIONS

Pour la description du contexte et de son évolution, la Chambre de Commerce se permet de renvoyer aux avis qu'elle a émis à l'occasion de la transposition des Directives Coopération Initiale<sup>6</sup>, Bis<sup>7</sup>, Ter<sup>8</sup>, Quater<sup>9</sup> et Quinquies<sup>10</sup>.

A titre de rappel, la Directive Coopération Initiale avait ouvert la porte à l'échange automatique, mais cet échange ne concernait qu'une catégorie limitée de revenus, à savoir, les pensions, les salaires, les jetons de présence, les produits d'assurance sur la vie et les revenus de biens immobiliers, dont seuls les trois premiers font actuellement l'objet d'un échange automatique par le Luxembourg en vertu de la modification apportée à la loi du 29 mars 2013 par la loi du 26 mars 2014 portant transposition de l'article 8 de la Directive Coopération Initiale<sup>11</sup>.

La Directive Coopération Bis est venue élargir le champ de l'échange automatique à d'autres personnes et à d'autres revenus similaires à ceux recueillis sous Fatca, comme les numéros de comptes, les montants bruts des intérêts et dividendes, mais également les plus-values sur la vente d'instruments financiers et le solde des comptes visés à la fin de la période clef.

La Directive Coopération Ter a, quant à elle, élargi davantage encore le champ de l'échange automatique aux décisions fiscales anticipées en matière transfrontière et aux accords préalables en matière de prix de transfert pour les groupes dont le chiffre d'affaire net dépasse un certain montant.

La Directive Coopération Quater a traduit en droit européen le volet n°13 du plan d'action BEPS<sup>12</sup> relatif à la communication par les groupes d'entreprises multinationales, pour chaque juridiction fiscale dans laquelle ils exercent des activités, du montant de leur chiffre d'affaires, leur bénéficiaire avant impôts et les impôts sur les bénéficiaires qu'ils ont acquittés et ceux qui sont dus.

La Directive Coopération Quinquies a été adoptée afin de permettre l'accès des autorités fiscales aux informations relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux en vue d'assurer un suivi efficace de l'application, par les institutions financières, des procédures de diligence raisonnable énoncées dans la Directive Coopération Initiale.

6 Avis de la Chambre de Commerce (i) du 26 novembre 2011 sur le projet de loi n°6455 portant transposition 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 et (ii) du 19 février 2014 sur le projet de loi n°6632 portant transposition de l'article 8 de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et portant modification 1. de la loi du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal ; 2. de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu.

7 Avis de la Chambre de Commerce du 7 octobre 2015 sur le projet de loi n°6858 concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale et portant : 1. transposition de la directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal ; 2. approbation de l'Accord multilatéral entre Autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers, signé à Berlin le 29 octobre 2014 ; 3. modification de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal.

8 Avis de la Chambre de Commerce du 14 juin 2016 sur le projet de loi n°6972 portant transposition de la directive (UE) 2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal et portant modification de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal.

9 Avis de la Chambre de Commerce du 21 octobre 2016 sur le projet de loi n°7031 portant transposition de la directive (UE) 2016/881 du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal et concernant les règles de déclaration pays par pays pour les groupes d'entreprises multinationales.

10 Avis de la Chambre de Commerce du 9 février 2018 sur le projet de loi n°7208 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.

11 Le revenu d'intérêts pouvait, sur demande du contribuable personne physique, faire l'objet d'un échange automatique mais en vertu d'un autre texte, à savoir, la directive dite « Directive Epargne » pour laquelle le Luxembourg avait jusque-là obtenu un régime dérogatoire. Cet échange s'est mué, depuis 2016, en un échange automatique. La Directive Epargne a été abrogée par la directive (UE) 2015/2060 du Conseil du 10 novembre 2015 abrogeant la directive 2003/48/CE en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts et son contenu a été repris anticipativement par la Directive Coopération Bis.

12 Acronyme anglais de « *Base erosion and profit shifting* », à savoir, érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires.

Finalement, la DAC6 dont la transposition en droit luxembourgeois fait l'objet du présent Projet, vise à créer de nouvelles obligations déclaratives dans le chef de l'intermédiaire ou du contribuable relatives à des dispositifs transfrontières qui contiennent au moins l'un des marqueurs définis dans son annexe IV.

Comme indiqué au considérant 4 de DAC 6, « *la Commission a été amenée à engager des initiatives relatives à la communication obligatoire d'informations sur les dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif, qui s'inspirent de l'action 12 du projet de l'OCDE concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices (BEPS)* ».

La Chambre de Commerce ne peut pas s'autoriser à commenter l'opportunité du texte européen. Elle souhaite néanmoins attirer l'attention sur le fait que le processus d'échange massif d'informations est très difficile à calibrer. S'il n'est pas assez large, il passera nécessairement à côté d'informations potentiellement utiles. S'il est au contraire trop englobant, il va créer des difficultés d'acceptation et de mise en oeuvre. D'émiments académiciens s'étaient d'ailleurs penchés sur la problématique en Allemagne il y a quelques années. Les conclusions étaient édifiantes<sup>13</sup>.

Ce difficile équilibre est reflété au sein même de la DAC6 où les considérants tentent de limiter le champ d'application aux dispositifs qui représentent un risque de planification agressive, dans la lignée du rapport BEPS. Le corps du texte de la DAC6 est en revanche beaucoup plus vague, en élargissant apparemment le champ d'application à de nombreux autres cas de figure.

En tenant compte de ces circonstances et de la pratique étrangère, la Chambre de Commerce se permet, au regard de la transposition opérée par le Projet de formuler une série de recommandations pour clarifier les règles, tout en respectant l'esprit de la DAC6.

\*

## CONSIDERATIONS GENERALES

### 1. Insécurité juridique

#### 1.1 Insécurité juridique générée par la DAC6 elle-même

La DAC6 prévoit une application rétroactive des obligations déclaratives. En effet, « *Chaque État membre prend les mesures nécessaires pour que les intermédiaires et les contribuables concernés soient tenus de fournir des informations sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dont la première étape a été mise en oeuvre entre le 25 juin 2018 et le 30 juin 2020* » (soulignement ajouté). *Les intermédiaires et les contribuables concernés, le cas échéant, transmettent des informations sur ces dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, au plus tard le 31 août 2020* ».

Les personnes concernées par ces nouvelles règles sont donc amenées à anticiper, tout au long de cette période de transition, ce que sera le champ d'application exact de la DAC6, avant même sa transposition en droit interne.

L'article 288 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne prévoit que « *la directive lie tout État membre destinataire quant au résultat à atteindre, tout en laissant aux instances nationales la compétence quant à la forme et aux moyens* ». La Chambre de Commerce relève qu'une directive est un acte à destination des pays de l'Union européenne et s'impose à eux, en ce inclus avant sa transposition en droit interne. En revanche, elle ne s'impose aux personnes – physiques ou morales – qu'une fois transposée et ce, afin de protéger les droits de ces dernières (hormis en présence d'une directive claire, précise, inconditionnelle en faveur des personnes lorsque l'Etat concerné ne l'a pas transposée dans les délais requis). Ainsi, une directive ne peut en principe créer d'obligations pour une personne physique ou morale avant qu'elle ne soit transposée.

Sur la base de ces éléments, la Chambre de Commerce s'interroge quant à savoir si l'Union européenne n'a pas, en prévoyant un effet rétroactif à compter du 25 juin 2018, posé des obligations à la charge des contribuables et des intermédiaires concernés, alors qu'elle ne détiendrait pas cette compétence pour les directives.

<sup>13</sup> Voir notamment les travaux du Professeur Dr. Jur. Johanna Hey de l'Université de Cologne.



En effet, bien que l'obligation effective de déclarer sous DAC 6 n'intervienne qu'en 2020, et donc, en principe, après la transposition de la DAC6 devant être effectuée au plus tard le 31 décembre 2019, les contribuables et les intermédiaires concernés se retrouveraient en pratique à devoir appliquer DAC 6 sur une période antérieure à cette date. Ainsi, les contribuables et les intermédiaires concernés devraient recenser les transactions réalisées depuis juin 2018 afin de déterminer si potentiellement elles pourraient ou non être visées par le champ d'application de DAC 6. Ce recensement serait rendu d'autant plus complexe que le champ d'application de DAC 6, au travers des notions et autres marqueurs introduits par la DAC6, est volontairement large. Lesdites notions et marqueurs ayant été repris pratiquement à l'identique par le Projet, l'insécurité juridique liée aux différentes interprétations possibles n'est pas levée.

En outre, la Chambre de Commerce s'interroge quant à savoir si des sanctions peuvent trouver à s'appliquer en présence de telles obligations rétroactives. A cet égard, il convient de noter que sur la base du projet allemand de transposition de la DAC6<sup>14</sup>, les sanctions pour non-conformité aux obligations déclaratives – au demeurant beaucoup moins élevées que celles prévues par le Projet – ne trouveraient à s'appliquer qu'aux dispositifs devant faire l'objet d'une déclaration dont la première étape sera mise en oeuvre après le 30 juin 2020.

### 1.2 Insécurité juridique générée par le Projet

La Chambre de Commerce comprend que la formulation des termes de la DAC6 est volontairement large afin de permettre de couvrir généralement un grand nombre de situations et dispositifs de manière extensive et ainsi s'adapter aux différentes réalités de chaque Etat membre. La contrepartie de cette approche extensive est qu'elle laisse une large place à l'interprétation et la Chambre de Commerce comprend que cette interprétation appartient à chaque Etat membre en fonction de ses spécificités légales, fiscales et économiques.

Si les auteurs du Projet ne peuvent pas être tenus pour responsables du manque de précision du texte européen, il leur incombe, tout de même, et à plus forte raison, de préciser le Projet afin d'en rendre son application possible. La Chambre de Commerce est d'avis que l'approche minimaliste du Projet peut être considérée comme contraire au principe de sécurité juridique, tel qu'édicté par le droit européen compte tenu du fait que le champ d'application même de la DAC6 est difficilement cernable.

A cet égard, elle regrette particulièrement que les auteurs n'aient pas saisi l'opportunité de clarifier divers concepts, que ce soit au niveau du champ d'application, des définitions, des marqueurs, des points de départ des délais et d'autres concepts clefs permettant de déterminer de manière précise l'étendue des obligations des ressortissants en la matière.

La Chambre de Commerce demande que les clarifications à venir, quelle que soit la forme qu'elles prendront – l'idéal étant bien évidemment d'amender le Projet, soient apportées dans un bref délai et en tout état de cause au plus tard le 31 décembre 2019<sup>15</sup>.

La Chambre de Commerce est également d'avis que, pour autant que de besoin, l'Administration des contributions directes devrait prévoir la publication de circulaires administratives, voire d'une foire aux questions, de manière analogue, mais sans doute plus détaillée encore, que ce qui a été fait pour les règles de déclaration pays par pays ou pour les besoins de la NCD. La Chambre de Commerce note que le rapport final de l'OCDE sur l'action 12 du plan BEPS encourage les autorités fiscales locales à fournir des lignes directrices: *«Outre la description générale des conséquences [fiscales] transfrontières, l'administration fiscale devrait fournir une liste précise des régimes fiscaux et des conséquences [fiscales] qui n'ont pas à être divulgués en vertu des critères internationaux afin d'éviter la divulgation de dispositifs connus de l'administration fiscale et qui ne sont pas susceptibles de soulever des questions particulières de politique fiscale »* (par. 240, page 71 du rapport, soulignement ajouté). De telles orientations, incluses dans, ou du moins prévues par, le Projet ou ses commentaires seraient essentielles pour une mise en oeuvre appropriée pour tous les intermédiaires et contribuables concernés de ce nouveau régime de déclaration obligatoire.

<sup>14</sup> Page 16 et 57 du projet allemand de transposition de la DAC6 telle que publié le 26 septembre 2019 : [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/19\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/G-Mitteilung-grenzueberschreitende-Steuer-gestaltungen/1-Referentenentwurf.pdf?\\_blob=publicationFile&v=2](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/G-Mitteilung-grenzueberschreitende-Steuer-gestaltungen/1-Referentenentwurf.pdf?_blob=publicationFile&v=2)

<sup>15</sup> La DAC6 doit, en effet, être transposée pour le 31 décembre 2019 (article 2, paragraphe 1<sup>er</sup>).

En outre, dans la mesure où ce texte apporte des obligations nouvelles pour les professionnels réglementés, la position des autorités de surveillance des secteurs concernés serait également pertinente.

## **2. Risque d'atteinte à l'objectif de la DAC6 suite à un effet de sur-déclaration**

Pour la Chambre de Commerce, l'absence d'un cadre clair et exhaustif définissant le champ matériel des obligations déclaratives fait obstacle à une bonne mise en application des dispositions. Si aucune action n'est entreprise au niveau luxembourgeois, cette absence de précision sera susceptible de favoriser une situation de sur-déclaration.

Au vu de la lourdeur des sanctions prévues en cas de défaut, les intermédiaires et les contribuables concernés préféreront, en cas de doute, déclarer. Cette sur-déclaration porterait ainsi atteinte à l'objectif même de la DAC6 qui est de permettre aux autorités fiscales d'obtenir des « *informations complètes et pertinentes sur les dispositifs fiscaux à caractère potentiellement agressif pour (leur permettre de) réagir rapidement contre les pratiques fiscales dommageables et de remédier aux lacunes par voie législative ou par la réalisation d'analyses des risques appropriées et de contrôles fiscaux* ».

Le rapport final de l'OCDE de 2015 sur l'Action 12 insiste à plusieurs reprises sur la nécessité d'éviter une sur-déclaration :

- « *La portée et l'étendue de toute obligation de déclaration sont essentielles pour arriver à un équilibre. Des exigences inutiles ou supplémentaires augmenteront les coûts pour les contribuables et risquent de nuire à la capacité d'une administration fiscale d'utiliser efficacement les données fournies* » (page 20) ;
- Plus précisément, dans le chapitre relatif aux régimes fiscaux internationaux, le rapport ajoute également : « *L'un des défis dans l'élaboration de marqueurs spécifiques est de formuler une définition suffisamment large pour englober un certain éventail de techniques de planification fiscale et suffisamment étroite pour éviter une divulgation excessive.* » (page 69) ; ou encore
- « *Les marqueurs pour les dispositifs internationaux (...) ne viseraient toutefois que les dispositifs qui ont des retombées [fiscales] transfrontières, qui préoccupent particulièrement une administration fiscale et n'exigeraient la divulgation de ces dispositifs que dans les cas où ils présentent un risque important pour le pays déclarant sur le plan des recettes fiscales. Pour autant que les nouveaux marqueurs donnent une description précise des retombées fiscales qui préoccupent l'administration fiscale du pays déclarant et que les seuils de matérialité soient fixés à un niveau qui évite une sur-déclaration, (...).* » (page 71).

Une situation de sur-déclaration exposerait également les intermédiaires au risque d'être en contravention avec leurs obligations de secret professionnel et leurs obligations en matière de protection des données personnelles.

En outre, un excès de déclarations pourrait ainsi être interprété comme une approche procédurale et administrative trop sévère et nuire par conséquent à l'image du Grand-Duché de Luxembourg, surtout si les juridictions concurrentes appliquaient un système plus clément.

C'est le cas notamment en assurance-vie : en 2018, 80% des primes collectées provenaient de contrats d'assurance-vie souscrits par des clients basés en dehors du Luxembourg. Ce caractère transfrontière, de la plupart des contrats d'assurance-vie luxembourgeois n'est cependant pas un signe de pratiques fiscales dommageables : il est caractéristique de ces contrats mais n'est pas une source d'avantages fiscaux particuliers. En effet, ce caractère transfrontière n'est pas dû au fait que les produits luxembourgeois d'assurance-vie « *permettent de transférer les bénéfices imposables vers des régimes fiscaux plus favorables ou (...) ont pour effet de réduire l'ardoise fiscale totale du contribuable* » (DAC 6, considérant 2). Il convient de préciser ici que les preneurs d'assurance ou leurs bénéficiaires sont toujours imposés localement, dans leur pays de résidence, que le contrat d'assurance ait été souscrit auprès d'une entreprise d'assurance luxembourgeoise ou d'une entreprise d'assurance locale. A plus petite échelle mais avec un impact social local considérable, de nombreux produits d'assurance-vie luxembourgeois, tels que certains contrats d'assurance locaux spécifiques<sup>16</sup>, sont vendus à des fronta-

<sup>16</sup> Les contrats qui correspondent aux critères de l'article 111 et 111bis de la Loi sur l'Impôt sur le revenu, ainsi que les Régimes complémentaires de pension (RCP).

liers français, allemands ou belges. La toute grande majorité de ces contrats ne sont contracté sur une base internationale que parce que ces personnes vivent en France, en Allemagne ou en Belgique mais se déplacent quotidiennement au Luxembourg pour y travailler.

### 3. Coûts de mise en conformité considérables

En plus des coûts considérables que le système de déclaration élargi par la DAC6 implique étant donné que la nature des communications requises par DAC 6 diffère de celle demandée dans le cadre de la NCD, la Chambre de Commerce tient également à souligner que l'insécurité juridique précédemment décrite engendre des coûts supplémentaires et injustifiés que doivent supporter les ressortissants de la Chambre de Commerce, en leur qualité de contribuables ou de prestataires de services.

### 4. Timing

Même si le délai de transposition n'a pas encore expiré, la Chambre de Commerce regrette le retard pris dans la préparation du Projet, d'autant que celui-ci se contente de reprendre textuellement les dispositions de la DAC6 dans une loi autonome. La rapidité de transposition participe, en règle générale, à la prévisibilité juridique.

Dès lors que d'autres juridictions ont déjà légiféré ou que le processus législatif était bien lancé, la Chambre de Commerce aurait préconisé que le Projet s'inspire des pratiques étrangères. Ces dernières seront d'ailleurs reprises dans le commentaire des articles ci-après, là où la Chambre de Commerce l'estime pertinent.

\*

## COMMENTAIRE DES ARTICLES

La Chambre de Commerce note que, dans l'ensemble, le Projet restitue fidèlement les dispositions de la DAC6. Dans ce cadre, elle salue le fait que le Projet n'étende pas les obligations prévues par la DAC6 aux dispositifs purement nationaux. Elle aurait néanmoins souhaité que les auteurs ne lèvent pas l'option de devoir déclarer, en sus de la déclaration immédiate, le dispositif dans la déclaration d'impôt annuelle. Cette contrainte ne s'inscrit clairement pas dans le sens d'une simplification administrative. De même, le niveau maximal prévu pour les sanctions est largement au-dessus des plafonds de la plupart des Etats membres.

Tout en respectant le principe de transposition littérale qu'elle défend habituellement, la Chambre de Commerce aurait cependant souhaité que les auteurs du Projet précisent plusieurs aspects. Il en est ainsi en ce qui concerne les points suivants :

#### *Intitulé du Projet*

Conformément à l'article 2, alinéa 3 de la DAC6, la Chambre de Commerce demande de modifier l'intitulé du Projet afin de reprendre une référence expresse à la DAC6 qu'il transpose. Elle attire encore l'attention sur le fait que l'intitulé devrait idéalement faire mention du fait qu'il s'agit de la transposition de la DAC6 telle que rectifiée au journal officiel du 1<sup>er</sup> février 2019.

#### *Article 1 du Projet – définitions*

- *Article 1, point 1 et 2 du Projet – Dispositifs transfrontières (devant faire l'objet d'une déclaration)*

Pour qu'un dispositif fasse l'objet d'une obligation de déclaration, il doit :

- (i) être considéré comme un dispositif transfrontière avec des participants répondant à des conditions particulières de résidence ou avoir des conséquences sur l'échange automatique d'informations ou sur l'identification des bénéficiaires effectifs ;
- (ii) avoir pour objet un ou plusieurs types de taxes et impôts visés à l'article 1<sup>er</sup> de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative en matière fiscale ; et
- (iii) être visé par l'un des quinze marqueurs mentionnés à l'annexe du Projet (qui correspond à l'annexe 4 de la DAC6).

Aussi, la Chambre de Commerce demande de préciser la définition de dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, le cas échéant, sur les volets suivants :

– Participation au dispositif

Concernant la notion de « *participants* » au dispositif tel que prévu sous l'article 3, point 18 de la DAC6, le Projet ne donne aucune interprétation quant à cette notion et notamment, s'il convient de faire une interprétation stricte ou large de ce terme ainsi que la base sur laquelle une entité ou une personne doit être considérée comme un « participant » à un dispositif.

Compte tenu des définitions larges données aux différents concepts, dans une structure de fonds d'investissement notamment mais pas exclusivement, il pourra s'avérer parfois extrêmement difficile de définir de manière suffisamment certaine le rôle tenu par chacune des différentes entités ou personnes aux fins de l'application de la DAC6 (i.e. intermédiaires, participants ou contribuables) et dès lors de définir précisément les obligations qui leur incombent.

– Référence aux taxes et impôts

Les commentaires au projet de loi mentionnent que « *comme les obligations découlant du présent projet de loi s'inscrivent dans le champ d'application de la directive 2011/16/UE, telle que modifiée par la directive (UE) 2018/822, les dispositifs concernés sont nécessairement ceux qui ont pour objet un ou plusieurs types de taxes et impôts visés à l'article 2 de la directive 2011/16/UE, transposé par l'article 1<sup>er</sup> de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal* ».

La référence aux taxes et impôts visées est bienvenue mais, pour la Chambre de Commerce, elle mériterait d'être précisée.

Certes, l'article 1<sup>er</sup> de la loi modifiée du 29 mars 2013 exclut notamment la taxe sur la valeur ajoutée, les droits de douane et les cotisations sociales obligatoires du champ d'application de l'échange d'informations.

Si, par ailleurs, les taxes et impôts doivent être perçus au moins sur le territoire d'un des Etats membres de l'Union européenne pour qu'une transaction soit potentiellement déclarable en vertu de DAC 6, le Projet ne fournit en revanche pas de liste des taxes et impôts luxembourgeois qui sont précisément visés. Or, ces informations seraient notamment importantes pour les fonds d'investissement qui sont assujettis à la taxe d'abonnement afin de savoir si cette dernière et/ou tout autre droit d'enregistrement sont visés par cette législation. En effet, selon que la taxe d'abonnement est ou non incluse dans le champ d'application de cette législation, une transaction entre un fonds luxembourgeois soumis à la taxe d'abonnement et une entité localisée hors de l'Union européenne pourrait ou non potentiellement faire l'objet d'une déclaration. La même question se pose pour les droits de succession et de donation.

Les commentaires du Projet mentionnent également que « *les dispositifs concernés sont nécessairement ceux qui ont pour objet un ou plusieurs types de taxes et impôts visés à l'article 2 de la directive 2011/16/UE, transposé par l'article 1<sup>er</sup> de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal. Par conséquent, le critère de l'avantage principal, tel que défini à l'annexe, doit être rempli en relation avec des impôts directs* » (soulignement ajouté). Si pour l'application des marqueurs concernés, l'avantage fiscal doit être rempli en relation avec des impôts directs, il semblerait dès lors logique que seuls les impôts directs soient visés par DAC 6. Ce point devrait être clarifié.

– Nécessité de restreindre le champ d'application par diverses techniques (ajout du critère de planification fiscale agressive, liste de services exonérés, seuil minimal)

Dans la continuité de ce qui précède, afin de limiter les dispositifs déclarables à ce qui est techniquement/matériellement réalisable et rationnellement souhaitable tout en restant dans l'esprit même de l'action 12 du rapport BEPS, la Chambre de Commerce aurait voulu limiter les dispositifs déclarables, sur base des positions prises par d'autres pays européens dans leur loi de transposition, aux seules situations présentant un risque d'évitement fiscal/contournement de la NCD.

Par exemple, la loi autrichienne, en son article 4, prévoit une condition supplémentaire à remplir pour qu'un dispositif soit déclarable. En effet, un dispositif ne sera à déclarer que dans la mesure où il comporte un risque d'optimisation fiscale ou s'il présente un risque de contournement de la NCD ou s'il présente un risque quant à l'identification des bénéficiaires ultimes.

De même, les autorités fiscales polonaises ont établi une liste de services (« *white list* ») n'entrant pas dans le champ d'application des règles de déclaration. Parmi ces services, la Chambre de Commerce note la préparation des déclarations fiscales ainsi que la préparation des comptes annuels lorsqu'ils sont préparés sur la base d'informations fournies par le client. Dans le cas où l'intermédiaire prestant ces services identifierait ou soupçonnerait l'existence d'un montage fiscal, l'exemption déclarative serait alors levée. La préparation et la réalisation de rapports d'audit fiscal ou financier (« *due diligence* ») ainsi que la préparation d'une documentation relative aux prix de transfert et d'analyse de pratiques comparables n'entreraient également pas dans le champ de l'obligation déclarative.

Finalement, il pourrait également être envisagé d'instaurer un seuil minimal qui impliquerait que les dispositifs déclarables dont le montant serait en deçà ne seraient pas à déclarer. Cela permettrait notamment d'alléger la charge de travail engendrée par ces nouvelles obligations déclaratives.

- *Article 1, point 4 du Projet – Intermédiaire*

- Critère de la connaissance raisonnable

La notion d'intermédiaire fait aussi référence à la connaissance des dispositifs transfrontières déclarables par les intermédiaires visés à l'alinéa 2 : « *On entend également par ce terme toute personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents et sur la base des informations disponibles ainsi que de l'expertise en la matière et de la compréhension qui sont nécessaires pour fournir de tels services, sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir qu'elle s'est engagée à fournir [...] une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration [...]* »).

De façon générale, la Chambre de Commerce note que les commentaires du Projet rappellent que les intermédiaires concernés sont tenus à leurs obligations professionnelles existantes quant à la recherche des informations que l'intermédiaire ou le contribuable concerné ne détient pas en premier lieu. La base sur laquelle s'appréciera le fait de « *sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir* » aux fins l'application de la loi luxembourgeoise mériterait peut-être d'être encore davantage clarifiée par des exemples, voire une circulaire.

La Chambre de Commerce voudrait attirer l'attention sur des problèmes plus sectoriels et non exhaustifs.

Pour l'industrie des fonds d'investissement à Luxembourg, plusieurs questions se posent quant à la définition du terme « *intermédiaire* ». Les fonds d'investissement luxembourgeois, qu'il s'agisse d'organismes de placement en valeurs mobilières ou de fonds d'investissement alternatifs font intervenir un grand nombre de prestataires de services fournissant des services différents (sociétés de gestion, agent de transfert, banque dépositaire, distributeurs de parts de fonds, conseillers et gestionnaires en investissements, ...). Ces prestataires de services intervenant à différents titres pourraient, s'ils remplissent les conditions posées par DAC 6, potentiellement être considérés comme des intermédiaires au sens de la Directive. Toutefois, en l'absence de clarifications spécifiques relatives à l'une des plus importantes industries du Luxembourg, il leur est difficile de déterminer leur position quant à cette notion et, dès lors, de déterminer avec précision leurs obligations, notamment en termes de délai et de contenu des déclarations. Compte tenu du montant élevé de l'amende potentiellement encourue dans le cas où ils ne respecteraient pas leurs obligations, il est absolument crucial pour eux de connaître avec précision lesdites obligations.

Une interprétation trop large de la notion d'intermédiaire pourrait aussi avoir un impact négatif pour les preneurs d'assurance. Ceux-ci pourraient voir leur contrat déclaré par tous les intermédiaires qui interviennent dans la mise en place de leur contrat (entreprise d'assurance, conseiller fiscal, courtier, banque dépositaire...). Une entreprise d'assurance reçoit certaines informations sur ses clients et leurs contrats d'assurance au cours du processus de vente et ne peut fonder son analyse du « *dispositif transfrontière* » que sur la base de ces informations. En fonction de son rôle dans le processus de vente, les obligations professionnelles d'un assureur à l'égard des renseignements qu'il doit recueillir sur son client et/ou sur le dispositif varient. En effet, une entreprise d'assurance peut distribuer ses produits d'assurance directement aux clients finaux. Dans ce cas, elle est soumise à un devoir de conseil découlant principalement des obligations prévues par la Directive sur la Distribution d'Assurance<sup>17</sup> (en

<sup>17</sup> Directive (UE) 2016/97 du Parlement européen et du Conseil du 20 janvier 2016 sur la distribution d'assurances <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=celez%3A32016L0097>

abrégé ci-après, la « DDA »). Ce devoir de conseil oblige l'assureur à collecter un ensemble d'informations précis auprès du preneur d'assurance. Une entreprise d'assurance peut aussi distribuer ses produits via un réseau d'intermédiaires. Dans ce cas, le devoir de conseil repose sur l'intermédiaire et non sur l'assureur. C'est donc l'intermédiaire qui devra recueillir, auprès de son client, l'ensemble des informations requises dans le cadre du devoir de conseil imposé par la DDA. L'entreprise d'assurance n'interfère pas dans les relations entre l'intermédiaire et le client final. Elle n'a alors accès qu'aux informations nécessaires pour effectuer les démarches administratives de souscription du contrat d'assurance. Dans ce dernier cas de figure, il est même permis de s'interroger sur la pertinence pour une entreprise d'assurance de se retrouver dans l'obligation de déclarer des contrats sur la base d'informations extrêmement parcellaires. Quel que soit le réseau de distribution utilisé par l'assureur, il serait en tout état de cause préférable que le Projet confirme, ici aussi, le fait que DAC 6 ne crée pas d'obligations de diligence supplémentaires pour les entreprises d'assurance. Cela leur permettrait d'être assurées qu'elles peuvent se fier à leurs obligations professionnelles existantes (qu'elles soient soumises ou non à une obligation de conseil) pour déterminer si une police doit faire l'objet d'une déclaration.

Les Gouvernements néerlandais et italien ont d'ailleurs estimé qu'il était nécessaire de clarifier leur position sur cette question :

- Le projet de loi de transposition néerlandais a ainsi précisé que « *les intermédiaires n'ont pas d'obligation de diligence et ne seront tenus de déclarer que sur la base des informations dont ils disposent, sans avoir à enquêter plus avant.* »<sup>18</sup>.
- Lors d'une réunion tenue le 29 janvier 2019 par le Ministère italien de l'Économie et des Finances auprès des partis politiques : « *Il a été précisé que les intermédiaires seront soumis à une obligation de déclaration en vertu de DAC 6 lors de la conception ou de la gestion autonome de la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière à déclarer. Les intermédiaires qui fournissent de l'aide ou des conseils sur un dispositif transfrontière à déclarer ne sont assujettis à l'obligation de déclarer que sur la base des renseignements qu'ils ont en leur possession.* »<sup>19</sup>.

Aussi, afin d'optimiser le cadre législatif et d'en assurer une mise en œuvre adéquate, tout en garantissant à ses ressortissants une sécurité juridique accrue, la Chambre de Commerce est d'avis que des précisions sont à apporter dans un certain nombre de cas. Elle préconiserait dans ce contexte que l'administration compétente élabore, en lien avec les professionnels concernés, les lignes directrices ou autres dispositions accompagnatrices afin de les aider.

- Critère de l'action génératrice de l'obligation de déclaration

La Chambre de Commerce demande de clarifier les termes de « *concevoir* », « *commercialiser* », « *organiser* », « *rendre disponible pour la mise en œuvre* » ou « *gérer la mise en œuvre* » prévus à l'article 3, point 21 de la DAC6. Elle retient ses commentaires sur la notion de mise à disposition pour l'article 2 du Projet ci-dessous.

#### *Article 2 : obligation de transmission*

- *Article 2, paragraphe 1<sup>er</sup> du Projet – déclaration initiale*

- Critère de la mise à disposition

L'article 2, paragraphe 1<sup>er</sup> du Projet prévoit que les intermédiaires sont tenus de transmettre à l'Administration des contributions directes certaines informations dans un délai de 30 jours commençant le lendemain de la mise à disposition du dispositif (ainsi que dans d'autres hypothèses). Il y aurait lieu de clarifier ce que l'expression « *mise à disposition* » du dispositif signifie. La Chambre de Commerce estime qu'il n'y a mise à disposition que pour autant que le conseil ne soit pas de nature générale et porte sur des transactions dont l'intention est de les mettre effectivement en œuvre (et que cette intention soit raisonnablement connue par l'intermédiaire).

Il serait également utile de pouvoir disposer de clarifications et/ou des exemples concrets relative à la notion de « *première étape* ». Une telle clarification serait nécessaire en particulier dans les contextes de structures de fonds d'investissement dans lesquels plusieurs intermédiaires prestant différents types de services sont susceptibles d'intervenir concomitamment ou dans un laps de temps

<sup>18</sup> <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2019/02/etf-394-eu-mandatory-disclosure-requirements-update.pdf>

<sup>19</sup> <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2019/02/etf-394-eu-mandatory-disclosure-requirements-update.pdf>

rapproché. Par ailleurs, se pose la question de savoir dans quel cas une modification d'une structure existante et mise en oeuvre avant l'entrée en vigueur de la DAC6, pourrait néanmoins tomber dans le champ d'application de cette dernière (lorsque la modification intervient après l'entrée en vigueur de la DAC6). De manière similaire, il serait souhaitable de confirmer expressément que, concernant les dispositifs ayant été mis en place avant l'entrée en vigueur de la directive mais portant leurs effets après celle-ci (e.g. paiement d'intérêts sur un contrat de prêt conclu avant l'entrée en vigueur de la DAC6), le moment clé est bien celui de la mise en place du dispositif et que les effets de celui-ci ne constituent pas un dispositif à part entière.

– Délais

L'article 2, paragraphe 1<sup>er</sup> du Projet prévoit, par ailleurs, que les intermédiaires sont tenus de transmettre à l'administration fiscale luxembourgeoise les informations visées à l'article 10 dont ils ont connaissance, qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dans un délai de 30 jours.

En revanche, la Chambre de Commerce constate que le Projet n'apporte aucun détail supplémentaire concernant le moment à partir duquel le délai, endéans lequel le prestataire de service doit remplir ses obligations déclaratives, commence à courir. Au regard des dispositions précitées, la Chambre de Commerce est d'avis que ce délai commence à courir au plus tôt lorsque le service en question a effectivement été rendu par le prestataire de service. Au regard de l'importance des considérations pratiques y attachées, il serait souhaitable que ces éclaircissements soient apportés.

• Article 2 paragraphe 2 du Projet – dispositifs commercialisables

Conformément aux dispositions de la DAC6, le Projet prévoit que « dans le cas de dispositifs commercialisables, les intermédiaires sont tenus d'établir tous les trois mois un rapport fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations devant faire l'objet d'une déclaration (...), qui sont devenues disponibles depuis la transmission du dernier rapport ».

Dans ce contexte, la Chambre de Commerce se pose la question de savoir si, en l'absence de nouvelle information, l'intermédiaire devra soumettre un rapport indiquant l'absence de nouvelle information pour chacun des dispositifs concernés ou s'il est dispensé d'un tel rapport : il serait également souhaitable que ces éléments soient mentionnés dans le Projet.

• Article 2, paragraphe 3 et 4 du Projet – champ d'application territorial

L'article 2, paragraphe 3 du Projet prévoit que « l'intermédiaire a l'obligation de transmettre des informations concernant des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration à l'Administration des contributions directes lorsque le Grand-Duché de Luxembourg est l'État membre qui occupe la première place dans la liste ci-après :

- a) l'État membre dans lequel l'intermédiaire est résident à des fins fiscales ;
- b) l'État membre dans lequel l'intermédiaire possède un établissement stable par lequel les services concernant le dispositif sont fournis ;
- c) l'État membre dans lequel l'intermédiaire est constitué ou par lequel il est régi ;
- d) l'État membre dans lequel l'intermédiaire est enregistré auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil. ».

La Chambre de Commerce comprend que cette disposition doit être interprétée de la manière suivante :

- si l'intermédiaire est résident à des fins fiscales au Grand-Duché de Luxembourg, il aura l'obligation, le cas échéant, de déclarer le dispositif auprès de l'Administration des contributions directes (application du sous-paragraphe a) ;
- si l'intermédiaire possède un établissement stable situé au Luxembourg et par lequel les services concernant le dispositif sont fournis, il n'y aura une obligation, le cas échéant de déclarer le dispositif auprès de l'Administration des contributions directes que si l'intermédiaire réside à des fins fiscales en dehors de l'Union européenne (application du sous-paragraphe b). Ainsi si l'intermédiaire réside à des fins fiscales dans un autre État membre de l'Union européenne, le dispositif devra être déclaré, le cas échéant, par l'intermédiaire dans son État de résidence (application du sous-paragraphe a).

En ce qui concerne les cas de déclaration multiples prévus au paragraphe 4, la Chambre de Commerce identifie à ce jour les situations suivantes :

- l’intermédiaire est résident fiscal dans deux États membres ;
- l’intermédiaire est résident en dehors de l’Union européenne mais deux de ses établissements stables, établis dans deux États membres différents rendent des services dans le cadre du même dispositif ;
- l’intermédiaire est résident en dehors de l’Union européenne, (a) ne possède pas d’établissement dans l’Union européenne par l’intermédiaire duquel les services concernant le dispositif sont fournis, (b) a été constitué en dehors de l’Union européenne et est régi par un droit non européen, (c) mais est inscrit en tant qu’expert fiscal ou juridique auprès d’une association professionnelle dans deux États membres différents.

La Chambre de Commerce est d’avis que ce paragraphe ainsi que le statut des succursales sous DAC 6 doivent impérativement faire l’objet de clarifications dans le Projet.

Par ailleurs, s’agissant plus spécifiquement du statut des succursales sous DAC 6, la Chambre de Commerce estime que dans la mesure où certains marqueurs sont relatifs à la NCD, une certaine cohérence doit impérativement être assurée entre ces deux législations. C’est pourquoi, elle propose d’adopter la même position que celle retenue dans la loi du 18 décembre 2015 précitée. Ainsi, sur cette base, les succursales d’une société résidente du Luxembourg, situées en dehors du territoire du Luxembourg ne devraient pas être considérées comme des intermédiaires sous le droit luxembourgeois mais, le cas échéant, comme des intermédiaires en vertu de la législation de l’État dans lequel elles sont situées. *A contrario*, les succursales établies au Luxembourg d’une institution financière, non résidente du Luxembourg, seraient soumises aux dispositions du Projet. Une telle position serait par ailleurs alignée avec les pratiques en matière d’obligations professionnelles puisque les diligences raisonnables sont, en principe, réalisées au niveau de/par la succursale.

En conclusion et sur cette base, la Chambre de Commerce propose qu’il soit précisé dans le Projet qu’un établissement stable situé en dehors du Luxembourg n’est pas considéré comme résident fiscal au Luxembourg aux fins d’application du Projet.

#### *Article 3 du Projet – exception à l’obligation de déclaration pour cause de secret professionnel*

La DAC6 prévoit que chaque État membre peut prendre les mesures nécessaires pour accorder aux intermédiaires le droit d’être dispensés de l’obligation de fournir des informations concernant un dispositif transfrontière devant faire l’objet d’une déclaration lorsque l’obligation de déclaration serait contraire au secret professionnel en vertu de la législation nationale dudit État membre.

Cette option a été partiellement levée par le Projet en prévoyant que l’intermédiaire soumis à l’article 35 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d’avocats n’est pas tenu de transmettre les informations visées à l’article 10 dont il a connaissance, qu’il possède ou qu’il contrôle concernant les dispositifs transfrontières devant faire l’objet d’une déclaration.

L’avocat reste néanmoins tenu de :

- notifier, au plus tard dans un délai de 10 jours, à tout autre intermédiaire ou au contribuable (en l’absence d’un autre intermédiaire) les obligations de déclarations qui leur incombent en vertu de la présente loi ; et
- transmettre certaines informations (de nature générale qui ne permettront pas d’identifier le contribuable) à l’Administration des contributions directes dans un délai de 30 jours.

– Elargissement nécessaire de l’option

La Chambre de Commerce s’interroge sur le fait que la dispense n’ait été envisagée que pour une catégorie limitée d’intermédiaires alors que le même type de prestations est effectué par d’autres intermédiaires professionnels qui doivent notamment respecter le secret professionnel visé à l’article 458 du Code pénal comme les firmes d’audit, expertise comptable et de conseil. Le Projet justifie cette dispense et cette différence de traitement par la nécessité de préserver la nécessaire relation de confiance entre l’avocat et son client.

La Chambre de Commerce n’est pas convaincue par cette justification. Certains contribuables pourraient en effet être tentés de privilégier des relations de travail avec des avocats dans la mesure où ceci pourrait leur conférer le contrôle sur l’obligation de déclaration (en ce compris l’analyse des marqueurs et le contenu qui sera développé dans le formulaire de déclaration).



Pour la Chambre de Commerce, tout intermédiaire soumis au secret professionnel doit pouvoir bénéficier de la dispense prévue à l'égard de la profession d'avocats, sauf à y renoncer. Il se peut, en effet, que certains types d'intermédiaires, pour des raisons propres à leur activité, préfèrent ne pas exercer l'option.

La Chambre de Commerce est donc d'avis qu'une distinction doit être faite au sein de la profession d'avocats entre les prestations de conseil fournies par ceux-ci et leur intervention dans le cadre de la défense de leurs clients en justice. La nature de ces prestations est fondamentalement différente. Dans le cadre d'une mission de conseil, l'avocat n'est pas dans la défense des droits de son client (et ce second domaine d'intervention est primordial et nécessite effectivement une protection appropriée) mais intervient proactivement et assiste son client dans la mise en place de dispositifs transfrontières de planification fiscale à caractère potentiellement agressif. A ce titre, l'avocat se limite à des prestations de conseil de manière équivalente à tout autre prestataire et doit donc être traité de manière similaire aux autres prestataires.

La Chambre de Commerce note encore que lorsque d'autres Etats européens envisagent la transposition de la dispense dans leur droit interne, ils ont tendance à l'accorder de manière identique à différentes catégories d'intermédiaires effectuant le même type de prestations. A cet égard, la loi autrichienne prévoit une dispense pour les avocats sur le fondement du secret professionnel. Cette dispense s'applique également aux auditeurs et conseillers fiscaux ainsi qu'aux professions comptables et notariales. L'obligation déclarative sera alors entre les mains du contribuable. Dans tous les cas, l'intermédiaire devra informer le contribuable du transfert d'obligation.

#### – Délais

Le Projet n'indique pas si le délai imposé pour la notification par l'avocat est le point de départ du délai de 30 jours alloué à l'intermédiaire notifié ou au contribuable. Si tel ne devait pas être le cas, ces derniers verraient *de facto* leur délai de 30 jours en vue de la déclaration réduit jusqu'à concurrence de 10 jours.

En outre, le délai dans lequel un avocat serait tenu de notifier un autre intermédiaire relativement à des dispositifs mis en œuvre pendant la période de transition n'apparaît pas clairement. Il serait dès lors bon de clarifier les obligations de l'avocat à cet égard.

#### – Ecueils à éviter

La dispense ne doit pas générer un transfert massif d'obligations déclaratives vers des prestataires de service concernant des dispositifs qui ont été conçus, commercialisés ou organisés par d'autres.

Dans ce contexte, la Chambre de Commerce est d'avis que la simple connaissance ou réception par la banque ou autre, en sa qualité de prestataire de service, d'une notification selon laquelle un dispositif transfrontière doit faire l'objet d'une déclaration, n'emporte pas automatiquement pour la banque concernée ou autre, le statut d'intermédiaire et l'obligation de déclaration y relative.

En effet, la banque concernée ou autre ne dispose pas nécessairement de tous les éléments lui permettant d'apprécier l'existence d'un dispositif soumis à déclaration et notamment d'appréhender le marqueur applicable dans le cas d'espèce.

Il serait donc opportun de préciser ces éléments dans le Projet ou, à défaut, par voie de circulaire administrative.

#### *Article 4 du Projet – déclaration directement par le contribuable*

Un raisonnement similaire à celui développé sous l'article 2 s'applique *mutatis mutandis* pour les contribuables, notamment concernant la notion de « *mise à disposition* ». La Chambre de Commerce se permet d'y renvoyer pour autant que de besoin.

#### *Article 5 du Projet – exception à l'obligation de déclaration pour cause d'intermédiaires en cascade*

L'article 5 du Projet prévoit qu'« *un intermédiaire n'est dispensé de l'obligation de transmettre des informations que dans la mesure où il peut prouver que ces mêmes informations (...) ont déjà été transmises par un autre intermédiaire* ».

Le Projet ne donne aucune indication quant à la manière dont cette preuve peut ou doit être rapportée. Il vise l'exemple d'une preuve écrite demandée par un intermédiaire d'un pays A émise par l'autorité compétente de l'Etat membre concerné, le pays B. En l'absence de dispositions spécifiques, eu égard

aux délais imposés aux intermédiaires ainsi qu'aux obligations au secret professionnel qui peuvent trouver à s'appliquer, il est fort peu probable que cette possibilité ne puisse jamais être utilisée par les intermédiaires, surtout compte tenu du risque de sanction.

De manière pratique, afin de garantir l'effectivité de cette faculté offerte par la DAC6, le Projet devrait fixer les bases légales d'une procédure permettant aux intermédiaires de prouver que l'obligation de déclaration ayant déjà été remplie par un autre intermédiaire, il n'est plus tenu à cet égard. Cette possibilité est tout particulièrement importante dans les structures de fonds d'investissement faisant appel à un grand nombre de prestataires de services mais également pour le secteur bancaire. Elle permettrait de grandement simplifier les obligations déclaratives.

Une solution pourrait consister en l'émission d'un numéro d'identification pour chacun des dispositifs déclarés par l'Administration des contributions directes<sup>20</sup>. Le cas échéant, ce numéro d'identification pourrait être communiqué par le déclarant aux autres intermédiaires. Il incombera certainement à l'Administration des contributions directes de préciser ces moyens de preuve<sup>21</sup>. De plus, afin de réduire les cas de déclarations multiples, l'ensemble des États membres pourraient alors adopter une démarche commune consistant à émettre de tels numéros d'identification. Concernant des professionnels réglementés, cette preuve pourrait être également rapportée soit par le partage d'une copie de la preuve éventuelle du dépôt auprès de l'Administration, voire d'une attestation remise par l'intermédiaire certifiant avoir dûment fait la déclaration et mentionnant les intermédiaires et participants visés par la déclaration. Il est à ce titre utile de rappeler que la Cour d'Appel de Luxembourg dans un arrêt du 3 mai 2017, a statué qu'une déclaration du bénéficiaire économique dont la vérité était altérée est à considérer comme un faux au sens des articles 196 et 197 du Code pénal. La même analyse devrait s'appliquer également à une telle déclaration dans ce cadre.

Par ailleurs, la Chambre de Commerce regrette que le Projet ne prévoit pas de dispense de déclaration pour les intermédiaires en possession d'une déclaration fiscale faisant référence à un dispositif ou en possession d'un rescrit fiscal dans la mesure où de tels documents attestent de la connaissance par l'Administration des contributions directes du dispositif en question.

#### *Article 7 du Projet – déclaration d'impôt sur le revenu*

Outre l'atteinte à la simplification administrative, le Projet, en levant l'option consistant à obliger le contribuable à redéclarer, dans sa déclaration annuelle à l'impôt sur le revenu des collectivités, l'utilisation du dispositif, pose plusieurs questions.

La Chambre de Commerce s'interroge ainsi notamment quant à savoir (i) si elle ne serait pas redondante avec la déclaration effectuée par un intermédiaire ou le contribuable lui-même ; (ii) à partir de quel exercice d'exploitation cette obligation serait applicable; (iii) quels champs complémentaires sont à remplir dans le formulaire de déclaration; (iv) si la pénalité en cas de non-déclaration serait applicable dans cette hypothèse également, surtout pendant la période rétroactive ; (v) comment s'effectuera le contrôle de la cohérence entre cette déclaration et la déclaration effectuée (attribution, comme en Grande-Bretagne ou en Pologne, d'un numéro de référence par l'Administration des contributions directes pour faciliter la déclaration du contribuable via sa déclaration à l'impôt sur le revenu et la correspondance avec la déclaration faite par l'intermédiaire/le contribuable lui-même) ?.

Enfin, la Chambre de Commerce note encore que l'Autriche, même si elle n'est pas suivie par la majorité des États membres, a refusé de lever l'option.

#### *Article 13 du Projet – formulaires*

La Chambre de Commerce est d'avis que les transactions déclarables devront faire l'objet d'une déclaration selon des modalités similaires à celles prévues pour l'échange automatique des rescrits fiscaux. Toutefois, tant la DAC6 que le Projet restent assez vagues sur les informations à inclure et ne fournissent, à ce stade, pas de modèle de formulaire déclaratif type. Or, eu égard à la période rétroactive mentionnée plus haut, pour autant qu'elle soit valable, les intermédiaires et contribuables concernés doivent en principe déjà recenser les transactions potentiellement reportables et préparer les informa-

<sup>20</sup> C'est déjà le cas sous le Règlement d'exécution UE 2019/532 du 28 mars 2019 en ce qui concerne les formulaires types, y compris le régime linguistique applicable, pour l'échange automatique et obligatoire d'informations sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

<sup>21</sup> Le procès-verbal de la réunion Commission des Finances et du Budget du 16 octobre 2019, en son avant dernier paragraphe, laisse entrevoir la possibilité d'introduire un tel système, ce que la Chambre de Commerce encourage.

tions à déclarer sur une base préliminaire (en anticipation de la date butoir d'août 2020). Il est donc important que le formulaire officiel qui devra être utilisé à cette fin, puisse être mis à disposition des intermédiaires/contribuables le plus rapidement possible. La Chambre de Commerce note à cet égard que le schéma xml doit encore être publié par la Commission européenne.

La Chambre de Commerce regrette finalement le manque de détails sur les champs obligatoires vs. champs optionnels à compléter, notamment compte tenu des amendes pour transmissions de données incomplètes ou inexactes qui, sur la base de Projet, pourront être infligées par l'administration fiscale luxembourgeoise (d'un montant maximum de 250.000 EUR). Il conviendrait en effet d'éviter de rendre obligatoires des champs dont il est raisonnable de penser que les intermédiaires ne pourront pas les renseigner de manière systématique (comme la valeur d'un dispositif transfrontière qui n'est pas toujours connue par les intermédiaires, de même que les dispositions légales des Etats concernés) sur la base des informations obtenues dans le cadre de leurs obligations professionnelles existantes.

#### *Article 14 – Protection des données*

A la grande surprise de la Chambre de Commerce, la fiche d'évaluation d'impact, à hauteur de la question 7, répond que la question de la protection des personnes à l'égard du traitement des données à caractère personnel est inapplicable. La Chambre de Commerce ne s'explique pas cette conclusion, alors même que la DAC6 et le Projet lui-même, en son article 14, visent les questions de confidentialité et de protection des données à caractère personnel.

La Chambre de Commerce relève que, contrairement aux lois relatives à la NCD et à FATCA précitées, le Projet ne prévoit pas expressément une obligation de notification pour les intermédiaires au profit des clients/contribuables concernés compte tenu de la déclaration d'un dispositif transfrontière soumis à déclaration à l'Administration des contributions directes et s'interroge à ce sujet, d'autant lorsque les dispositifs transfrontières doivent le cas échéant faire l'objet, en application de l'article du Projet, d'une déclaration endéans un bref délai (par exemple, il s'agit, pour les prestataires de service, d'un « *délai de trente jours commençant le lendemain du jour où ils ont fourni (...) une aide, une assistance ou des conseils* »).

#### *Article 15 – sanctions*

La DAC6 laisse le soin aux Etats membres de déterminer le régime et le niveau des pénalités en cas de violation des dispositions applicables tout en exigeant que celles-ci soient effectives, proportionnées et dissuasives.

Le Projet indique que l'amende sera fixée par le bureau de la retenue d'impôts sur intérêts et que le montant maximum de celle-ci sera de 250 000 EUR.

##### *– Sévérité des sanctions*

La Chambre de Commerce considère que le montant de 250 000 EUR apparaît comme relativement élevé par rapport à d'autres Etats membres, ce qui pourrait avoir des conséquences négatives pour l'attractivité du Luxembourg. En effet, l'Autriche a, par exemple, fixé ses pénalités à un maximum de 25 000 EUR pour les fautes non intentionnelles et à 50 000 EUR pour les fautes intentionnelles. En Finlande et en Hongrie le montant maximum des pénalités s'élève à 15 000 EUR. En Allemagne les pénalités pourront s'élever jusqu'à 25 000 EUR pour des fautes non intentionnelles et de 25 000 EUR pour les fautes intentionnelles. Enfin, en Estonie les pénalités devraient être de 3 300 EUR pour l'intermédiaire et de 3,200 EUR pour le contribuable s'il s'agit d'une personne morale ou 1 200 EUR si le contribuable est une personne physique.

Dans ces circonstances, la Chambre de Commerce se permet de mettre en doute le caractère proportionnel de la sanction. Si DAC 6 n'impose pas de rechercher activement les informations qui ne sont pas déjà en possession de l'intermédiaire, la Chambre de Commerce s'interroge sur les conséquences pratiques engendrées par le fait que la sanction puisse être portée jusqu'à 250 000 euros en cas de transmission incomplète de données. En effet, compte tenu du montant potentiel de l'amende, elle se demande si cela n'obligerait pas en pratique les intermédiaires, qui souvent ne seront pas en possession de toutes les informations demandées par l'article 10 du Projet et donc ne seront pas en mesure de compléter tous les champs requis du formulaire, à devoir rechercher activement au-delà des missions professionnelles les informations afin de transmettre un formulaire complet et ainsi ne pas subir les sanctions prévues. Ceci pourrait revenir en pratique à faire peser sur les intermédiaires des

obligations disproportionnées afin de pouvoir se conformer à leurs obligations de déclarer alors que seul le contribuable serait en mesure de compléter de manière adéquate le formulaire.

En outre, dans la mesure où les marqueurs, qui représentent le champ d'application de l'obligation de déclarer, sont rédigés de manière imprécise, voire lacunaire, et que des clarifications ne sont apportées que pour certains d'entre eux, l'on peut se demander si cela ne serait pas contraire à l'article 14 de la Constitution qui prévoit que « *nulle peine ne peut être établie ni appliquée qu'en vertu de la loi* ». Ce principe constitutionnel de la légalité de la peine, qui s'applique aussi aux sanctions administratives, nécessite de définir les actes répréhensibles en termes suffisamment clairs et précis pour en exclure l'arbitraire et permettre aux intéressés de mesurer exactement la nature et le type des agissements qui seront sanctionnés.

#### – Modalités pratiques

Il est mentionné dans les commentaires des articles du Projet concernant les sanctions que l'article 15 « *reprend le montant maximum des amendes applicables en cas de non-respect des dispositions de la loi modifiée relative à FATCA, de la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD) et de la loi modifiée du 23 décembre 2016 relative à la déclaration pays par pays* ».

Or, même si les situations sanctionnables ne sont pas réellement comparables entre les lois précitées et les hypothèses du Projet, les obligations FATCA, NCD et de la déclaration pays par pays ne sont respectivement applicables qu'une seule fois par an, alors que l'obligation déclarative du Projet devrait être effectuée transaction par transaction. Ainsi, le montant total potentiellement encouru en cas de non-respect des obligations déclaratives du Projet pourrait être en pratique nettement plus élevé qu'en cas de non-respect des obligations FATCA, NCD ou de celles de la déclaration pays par pays. La Chambre de Commerce se demande dès lors si les modalités d'application des sanctions telles que prévues par ce Projet ne les rendraient pas totalement disproportionnées.

La Chambre de Commerce est d'avis qu'il conviendrait de clairement expliciter la fréquence temporelle de ces sanctions (applicable par année calendaire, par mois, par déclaration) et le cas échéant, de revisiter le montant maximum encouru afin que les sanctions soient effectivement proportionnelles.

La Chambre de Commerce note encore que sont sanctionnées les données incomplètes. Dans l'hypothèse d'une notification donnée par un avocat à un intermédiaire, les obligations de l'avocat étant limitées à la transmission de nature générale afin d'éviter la problématique du secret professionnel, il y aurait lieu de confirmer qu'en cas d'intervention d'un avocat, l'intermédiaire soumis à déclaration ne pourra pas être sanctionné pour déclaration incomplète.

#### – Période de transition

La Chambre de Commerce est d'avis que, vu l'absence actuelle de clarifications quant à l'interprétation des marqueurs, aucune sanction ne pourrait s'appliquer comme cela est prévu en Allemagne sur la base de leur projet de loi pour les arrangements à déclarer relatifs à la période de transition. D'autres Etats, notamment la Hongrie et la Suède ont pris l'option d'appliquer des pénalités réduites pour la période de transition.

#### *Annexe – les marqueurs*

Certains de ces marqueurs sont préalablement soumis au « *critère de l'avantage principal* ». D'autres déclenchent l'obligation de déclarer le dispositif sans devoir répondre à cette condition, si les autres critères sont remplis par ailleurs.

#### *Annexe partie 1 : critère de l'avantage principal*

La notion de « *avantage principal* » fiscal n'est pas définie par la DAC6. Le Projet précise que l'avantage fiscal doit être rempli en relation avec des impôts directs et peut être obtenu tant sur le territoire de l'Union européenne, qu'en dehors de celui-ci mais il n'apporte pas d'autres clarifications spécifiques et renvoie au paragraphe 81 du rapport BEPS de l'OCDE sur l'Action 12 concernant les règles de communication obligatoire d'informations.

De nombreuses interrogations demeurent donc telles que, par exemple, celles qui concernent la manière de déterminer, en pratique, si l'obtention de l'avantage fiscal est le but principal d'une transaction.

– Appréciation par comparaison

La Chambre de Commerce croit comprendre des commentaires du Projet, en page 18, que ce critère s'appuie sur une évaluation objective des avantages fiscaux via une comparaison avec tous les autres avantages pouvant découler de l'opération. Le critère de l'avantage principal ne devrait donc pas être rempli dans la mesure où il existe des justifications ou avantages autres que fiscaux qui prévalent sur les considérations fiscales lors de la mise en place d'un dispositif.

Le Projet précise que le critère de l'avantage principal « *compare le montant de l'avantage fiscal attendu avec tous les autres avantages pouvant découler de l'opération et s'appuie sur une évaluation objective des avantages fiscaux* ». Dans ce cadre, la Chambre de Commerce, qui reconnaît le bien-fondé de cette référence au paragraphe 81 de l'Action 12 du rapport BEPS, souhaiterait toutefois attirer l'attention sur le fait qu'un bénéfice n'est pas systématiquement quantifiable, ce qui fait obstacle ou rend difficile une telle comparaison.

– Nécessité d'introduire d'autres critères d'évaluation

En sus de ces éléments et à l'instar des dispositions contenues le projet de loi britannique<sup>22</sup>, il pourrait être précisé que le critère de l'avantage principal ne serait rempli que lorsque l'obtention de l'avantage fiscal ne peut pas être raisonnablement considéré comme en ligne avec la raison d'être et les objectifs de la ou des disposition(s) sur lesquelles il se fonde.

De manière similaire, si un contribuable étranger est en mesure de bénéficier d'une réduction d'impôt via un dispositif purement domestique, alors un dispositif luxembourgeois offrant une réduction d'impôt similaire à ce même contribuable ne devrait pas être constitutif d'un « *avantage* » au sens de la directive. Le fait de recourir à un dispositif luxembourgeois n'offre en effet aucun « *avantage* » supplémentaire par rapport à un dispositif purement domestique (qui lui ne ferait pas l'objet d'une déclaration). A cet égard, et à titre d'exemples, un certain nombre d'Etats membres ont jugé utile de prévoir des dispositions d'application et des commentaires explicatifs :

- Le projet de loi néerlandais précise que le critère de l'avantage principal ne sera pas rempli dans le cas où la structure telle que mise en place par le contribuable est justifiée par des raisons économiques et commerciales. De plus, il est également mentionné que l'administration fiscale devra accepter les choix du contribuable concernant la conduite de son entreprise tant qu'ils sont motivés par des raisons économiques et commerciales. Une cohérence entre les interprétations des différentes autorités fiscales (« *level playing field* ») en la matière semble cruciale afin de garantir la sécurité juridique tant au niveau des contribuables que de leurs conseillers.
- Les commentaires explicatifs de l'avant-projet de loi allemand précisent également que l'effet bénéfique de l'avantage fiscal doit figurer au premier plan du dispositif et que la personne devant procéder à la transmission des informations peut prouver le contraire, en exposant des raisons impératives non-fiscales (notamment des raisons économiques) ayant motivé la structuration concrète d'une transaction, les avantages fiscaux étant relégués à l'arrière-plan.
- Le projet de loi britannique indique quant à lui qu'en l'absence d'abus, i.e. le dispositif n'est pas contraire à la loi ni ne va à l'encontre de l'intention du législateur, le critère de l'avantage principal ne devrait pas être rempli. La consultation des autorités fiscales britanniques inclut une liste positive de situations débouchant sur un avantage fiscal<sup>23</sup>.

<sup>22</sup> Extrait du projet de loi britannique: « 12.–(1) *In the application of Annex IV of the DAC for the purposes of these Regulations(a)– (a) „tax advantage“ includes – (i) relief or increased relief from tax, (ii) repayment or increased repayment of tax, (iii) avoidance or reduction of a charge to tax or an assessment to tax, (iv) avoidance of a possible assessment to tax, (v) deferral of a payment of tax or advancement of a repayment of tax, and (vi) avoidance of an obligation to deduct or account for tax, where the obtaining of the tax advantage cannot reasonably be regarded as consistent with the principles on which the relevant provisions that are relevant to the reportable crossborder arrangement are based and the policy objectives of Chose provisions* ».

<https://www.gov.uk/government/consultations/draft-regulations-implementation-of-disclosablearrangements>

<sup>23</sup> [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/818842/International\\_Tax\\_Enforcement-disclosable\\_arrangements\\_consultation\\_.pdf?\\_ga=2.84790426.2084080704.1566842545-158818095.1566842545](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/818842/International_Tax_Enforcement-disclosable_arrangements_consultation_.pdf?_ga=2.84790426.2084080704.1566842545-158818095.1566842545)

Les autorités irlandaises et britanniques, au regard de leur propre régime de déclaration, se réfèrent à ce critère en parlant « *d'évitement fiscal* », et en précisent les contours :

- L'autorité fiscale irlandaise explique ainsi que : « *L'évitement fiscal peut être décrit comme l'utilisation d'allègements et de déductions fiscales d'une manière qui n'était pas prévue. L'évitement fiscal peut également impliquer le réétiquetage ou la requalification d'une opération. Ces opérations ont été effectuées principalement pour réclamer un avantage fiscal, et non principalement pour des raisons d'affaires. L'évitement fiscal implique souvent des opérations fictives et artificielles qui ont peu ou pas d'autre but que d'obtenir un avantage fiscal* (soulignement ajouté). »<sup>24</sup>.
- Le HMRC<sup>25</sup> du Royaume-Uni a une approche très similaire : « *L'évitement fiscal consiste à contourner les règles du régime fiscal pour obtenir un avantage fiscal que le Parlement n'a jamais voulu. Il s'agit souvent d'opérations fictives et artificielles qui n'ont guère d'autre but que de produire cet avantage. Il s'agit d'agir dans le respect de la lettre, mais pas de l'esprit, de la loi* (soulignement ajouté). »<sup>26</sup>.

– Exclusion des dispositifs conformes à l'effet direct et prévisible de la législation fiscale

La Chambre de Commerce estime que le fait que tout dispositif qui n'implique aucune transaction artificielle mais qui se repose sur une application conforme à la lettre et à l'esprit de la réglementation fiscale, ne peut être considéré comme de l'évitement fiscal.

Ainsi, par exemple, un contrat d'assurance-vie ordinaire qui a pour seul effet de faire bénéficier le preneur ou ses bénéficiaires d'un traitement fiscal préférentiel tel que prévu pour ces contrats d'assurance-vie par la loi de son lieu de résidence ne devrait pas être considéré comme un dispositif fiscal à déclarer selon DAC 6.

Le premier projet de proposition de transposition de DAC 6 en Suède présenté le 15 janvier 2019 s'efforce de clarifier ce point en incluant une exemption, pour les régimes nationaux, lorsque les effets du dispositif «*sont un effet direct et prévisible de la législation fiscale*». Il a également été dit que « *d'autres exonérations peuvent être accordées par le biais de règlements ultérieurs pour des dispositifs qui sont déjà bien connus des autorités fiscales* »<sup>27</sup>. Similairement, le projet de loi allemand prévoit que si l'accord transfrontière n'aboutit qu'à un simple avantage fiscal en Allemagne et si, compte tenu de toutes les circonstances pertinentes, cet effet est voulu par la loi, il ne doit pas être considéré comme un avantage fiscal au sens du test de l'avantage principal<sup>28</sup>.

Une telle clarification dans les commentaires du Projet, selon laquelle le test n'est pas rempli lorsqu'un dispositif est conforme à « *l'effet direct et prévisible de la législation fiscale* » serait par conséquent la bienvenue et contribuerait à donner une sécurité juridique à une grande partie des produits financiers luxembourgeois sur une base transfrontière.

#### *Annexe – partie 2 : catégories de marqueurs*

- Marqueur A3 – « structure ou documentation « normalisée »

Est considéré sous DAC6, et sous le Projet, comme un marqueur soumis au test de l'avantage fiscal principal, « *un dispositif dont la documentation et/ou la structure sont en grande partie normalisées et qui est à la disposition de plus d'un contribuable concerné sans avoir besoin d'être adapté de façon importante pour être mis en oeuvre* ».

La définition de ce marqueur découle du rapport final sur l'Action 12 du plan BEPS : « *Un accord dont la documentation et/ou la structure est substantiellement normalisée et qui est accessible à plus d'un contribuable sans qu'il soit nécessaire de l'adapter substantiellement en vue de sa mise en oeuvre* » et « *Ce marqueur vise à couvrir ce que l'on appelle souvent les «schémas de commercialisation de masse» et est utilisée comme un marqueur générique dans les régimes britannique et irlandais. Par «schémas de commercialisation de masse», on entend un dispositif qui est mis à la disposition*

<sup>24</sup> Irish tax and customs on mandatory disclosure scheme - <https://www.revenue.ie/en/self-assessment-and-self-employment/tax-avoidance/what-is-tax-avoidance.aspx>

<sup>25</sup> *Her Majesty's Revenue and Customs*, soit l'administration fiscale britannique.

<sup>26</sup> HMRC on tax avoidance – <https://www.gov.uk/guidance/tax-avoidance-an-introduction>

<sup>27</sup> <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2019/02/etf-394-eu-mandatory-disclosure-requirements-update.pdf>

<sup>28</sup> <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--eu-mandatory-disclosure-rules---an-update-on-local-country-implementation-status-and-trends> / et page 34: [http://www.umsatzsteuerrecht.de/media/GestAnzG\\_RefE.pdf](http://www.umsatzsteuerrecht.de/media/GestAnzG_RefE.pdf)

de plus d'une personne et qui utilise une documentation standardisée qui n'est pas adaptée de manière significative à la situation du client<sup>29</sup>».

Les commentaires du Projet précisent, quant à eux, qu'« en ce qui concerne le marqueur relatif au dispositif dont la documentation et/ou la structure sont en grande partie normalisées, sont visées les produits fiscaux « préfabriqués » pouvant être utilisés tel quel, ou après des modifications limitées. Le client n'a pas besoin, pour mettre en place un tel montage, d'un accompagnement important sous la forme de services de conseil professionnels ». Ce commentaire renvoie au paragraphe 104 du rapport final 2015 de l'Action 12 BEPS concernant les règles de communication obligatoire d'informations.

Si ce commentaire dans le cadre du Projet est utile, il n'est pas suffisant pour la Chambre de Commerce.

Il faut, en effet, souligner qu'en règle générale, plus un produit financier est simple, plus la documentation afférente sera standardisée. Cette standardisation n'est en aucun cas le signe de l'existence d'un schéma fiscal agressif. Dans tout contrat financier, il y a nécessairement un degré de standardisation de la documentation fournie aux clients qui reflète les éléments de base de tous les contrats de ce type, y compris les libellés rendus obligatoires par l'organisme de réglementation. Ce degré de standardisation est un moyen de rationaliser et de réduire les coûts et ne vise pas à reproduire des dispositions fiscales agressives.

A cet égard, la Chambre de Commerce note que le document consultatif émis par l'administration fiscale britannique indique par exemple au sujet de ce marqueur que, bien que la majorité des instruments et produits financiers utilisent une documentation standardisée et hautement accessible, les dispositifs incluant ce type de produits ne tomberont dans le champ de ce marqueur que dans la mesure où l'avantage fiscal obtenu va à l'encontre de l'esprit de la loi.

Le HMRC précité a, quant à lui, publié le *HMRC's Guidance on Disclosure of Tax Avoidance Schemes* (DOTAS)<sup>30</sup>, auquel il est largement fait référence dans le rapport final de l'OCDE sur l'action 12 de BEPS. Ce document fournit des explications détaillées sur les types de dispositifs visés par ce marqueur. Le HMRC considère cette caractéristique comme un moyen de limiter les déclarations à certains types de dispositifs et non comme un moyen d'étendre le champ d'application de DAC 6 aux produits financiers de détail courants. Il ajoute également qu'une documentation qui nécessite une quelconque adaptation, en fonction de la situation financière et des préférences du client, ne doit pas être considérée comme une documentation standardisée au sens de ce marqueur.

Il est intéressant de noter comment la Pologne a décidé de traiter les produits financiers standards. En ce qui concerne ce marqueur, elle a donné une liste d'exemples de ce qui ne devrait pas être considéré comme une documentation standardisée, dans laquelle elle inclut les produits bancaires standardisés<sup>31</sup>.

Il faut donc analyser l'impact de ce marqueur sur, par exemple, les produits d'assurance-vie standard et courants, ainsi que sur les produits d'investissement fondés sur l'assurance (*Insurance Based Investment Products* ou « IBIPs ») en gardant ces éléments à l'esprit.

Si le marqueur de la documentation standardisée devait être interprété au sens large, il aurait donc pour effet d'inclure dans le champ d'application des dispositifs à déclarer tous types de contrat d'assurance-vie en raison de ce critère, à moins qu'un autre marqueur ne soit également applicable.

En conséquence, la Chambre de Commerce demande que le Projet précise que, notamment, les types de documents suivants ne soient pas visés par ce marqueur :

- formulaires de demande/de souscription des fournisseurs de produits ou de services ;
- conditions générales des fournisseurs de produits ou de services ;
- documents dont la standardisation est principalement le résultat du respect de la loi, de la réglementation, d'autres mesures contraignantes ou des meilleures pratiques, d'une recherche de simplification ou d'harmonisation de l'information en vue d'assurer qu'elle soit équitable, claire et non

<sup>29</sup> Paragraphe 103, page 41, du rapport final sur l'Action 12 du Plan BEPS.

<sup>30</sup> Paragraphe « 7.6.6 Test 2 – les dispositifs sont-ils standardisés ? » [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/701190/DOTAS-March.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/701190/DOTAS-March.pdf)

<sup>31</sup> Traduction non officielle du paragraphe 5.1 sur les marqueurs génériques (pages 52/53) par les autorités fiscales polonaises. *Tax Clarifications of 31 January 2019 on Mandatory Disclosure Rules*: <https://www.podatki.gov.pl/media/4417/obja%C5%9Bnienia-podatkowe-mdr-z-dnia-31-01-2019.pdf>

trompeuse pour les clients, d'une harmonisation visant à réduire le risque vis-à-vis des cocontractants ou le coût de maintenance d'un produit ou d'un service qui résulterait de différences inutiles dans la documentation.

- Marqueur B2 – « conversion des bénéfices »

Est considéré sous DAC6, et sous le Projet, comme un marqueur soumis au test de l'avantage fiscal principal, « *un dispositif qui a pour effet de convertir des revenus en capital, en dons ou en d'autres catégories de recettes qui sont taxées à un niveau inférieur ou ne sont pas taxées* ».

Pour la Chambre de Commerce, ce marqueur soulève des questions de deux types :

- Niveau auquel l'appréciation du revenu doit se faire

La Chambre de Commerce demande que des clarifications soient apportées relativement au fait de savoir s'il s'agit d'apprécier concomitamment la nature du revenu chez le débiteur et le bénéficiaire pour un même flux ; alternativement, si la qualification doit être appréciée sur base des revenus sous-jacents. La question peut aussi se poser quant au fait de savoir s'il y a « *conversion* » quand un instrument remplace un autre instrument similaire mais avec un traitement fiscal plus favorable.

- Risque d'interprétation trop large

Ce marqueur de DAC 6 s'inspire de marqueurs similaires déjà utilisés dans les cadres irlandais et portugais :

- « *Un dispositif qui a pour effet de convertir des revenus en capital, en dons ou en d'autres catégories de revenus imposés à un niveau inférieur ou exonérés d'impôt* » (Annexe du Projet de loi, partie II, paragraphe B, point 2). Ce marqueur est également soumis au test de l'avantage fiscal principal.

- « *Ce marqueur concerne les régimes de conversion des revenus en capital ou en dons afin d'éviter le taux plus élevé de l'impôt sur le revenu et de faire en sorte que le gain soit imposé à un taux inférieur ou exonéré d'impôt dans le cas de l'Irlande* ». (Voir par. 124, page 46, du rapport final de l'OCDE sur l'Action 12)

- « *Au Portugal, ce marqueur couvre les opérations d'assurance ou les opérations financières qui peuvent donner lieu à un reclassement des revenus ou à un changement de bénéficiaire et vise en particulier le crédit-bail, les opérations portant sur des instruments hybrides, les instruments dérivés ou les contrats sur instruments financiers* ». (Voir par. 125, page 46, du rapport final de l'OCDE sur l'action 12).

Les termes de ce marqueur, là encore, sont si larges qu'ils peuvent, s'ils sont littéralement interprétés, inclure tout type d'instruments financiers dont les contrats d'assurance-vie.

Pour éviter de tels écueils, les autorités polonaises ont clarifié ce point : « *Les produits de retraite, tels que les régimes de capital des employés, les régimes de retraite des employés, les comptes de retraite individuels ou les comptes d'assurance retraite individuels, ne répondent pas à cette caractéristique.* »<sup>32</sup>.

Compte tenu de ce qui précède, la Chambre de Commerce estime qu'il serait important de préciser ce qui pourrait être entendu comme « *conversion de revenu* » et si des produits financiers type comme l'assurance-vie, pourraient entrer dans le champ d'application de ce marqueur.

- Marqueur B3 – « transactions circulaires »

A nouveau, la Chambre de Commerce demande d'apporter des clarifications relativement à la signification des termes « *circulaire* », « *carrousel* » ou encore « *d'entités interposées* ». En particulier, une opération de refinancement (i.e., rapatriement de fonds immédiatement suivi d'une réinjection de fonds par l'octroi de nouveaux prêts aux caractéristiques similaires) est-elle à considérer comme une transaction circulaire ?

<sup>32</sup> Traduction non officielle du par. 5.1 sur les marqueurs génériques (pages 53/54) par les autorités fiscales polonaises. *Tax Clarifications of 31 January 2019 on Mandatory Disclosure Rules*: <https://www.podatki.gov.pl/media/4417/obja%C5%9Bnienia-podatkowe-mdr-z-dnia-31-01-2019.pdf>



- Marqueur C1 – « paiements transfrontières effectués entre entreprises associées »

Ce marqueur suscite à lui seul un grand nombre de questions. A titre d'exemple, la Chambre de Commerce souligne les points suivants :

- Il fait référence à la notion de bénéficiaire sans que celle-ci ne soit définie. Ainsi, un fonds d'investissement (luxembourgeois ou étranger) considéré comme transparent, d'un point de vue luxembourgeois, est-il à considérer comme bénéficiaire ou ce marqueur nécessite-t-il une analyse du traitement fiscal du paiement dans le chef de chaque investisseur dans le fonds ?
- De manière similaire, dans le cadre d'un paiement fait par une entreprise associée à une succursale d'une autre entreprise associée, qui est à considérer comme bénéficiaire et à quel niveau l'analyse fiscale du paiement est-elle à effectuer ? Au sein de la succursale elle-même ou au niveau de l'entité dont elle dépend ?
- Le marqueur C.1.b.ii) est relatif à des paiements effectués vis-à-vis de bénéficiaires résidents dans des pays tiers évalués comme étant non coopératifs par les Etats membres collectivement ou dans le cadre de l'OCDE. Vu le caractère évolutif de ces listes, à quel moment doit s'apprécier ce critère, au moment de la mise en place ou au moment de la déclaration ? Ceci est plus particulièrement pertinent relativement à la période de transition.

- Marqueur D 1 – « échange automatique d'informations et bénéficiaires effectifs »

La Chambre de Commerce s'interroge sur la signification exacte de l'expression « *ou tout accord équivalent concernant l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers, y compris des accords avec des pays tiers* » incluse dans la DAC6 et dans le Projet.

Se pose notamment la question de savoir si la loi luxembourgeoise relative à FATCA précitée est dans le champ d'application du marqueur D1. Sur ce point, il convient de relever que l'annexe aux travaux parlementaires du projet de loi néerlandais relatif à la transposition de la DAC6 semblerait exclure l'accord intergouvernemental (IGA) signé entre les Pays-Bas et les États-Unis du champ d'application du marqueur D1<sup>33</sup>.

De plus, la Chambre de Commerce est d'avis que les échanges d'informations effectués sur base des traités de non double imposition ne peuvent pas raisonnablement tomber dans le champ d'application de ce marqueur puisqu'il s'agit d'échanges d'information sur demande (et non d'échanges automatiques d'informations).

- Marqueur E1 – mesures unilatérales de protection ou « *Safe-Harbour rules* » en matière de prix de transfert

Ce marqueur soulève certaines questions, notamment relativement à la fréquence de communication des informations sur les dispositifs transfrontières financiers tombant dans le champ d'application des règles dites « *Safe Harbour* » (comme par exemple, l'article 39.-1-.3 du code général des impôts français). Deux cas de figure se présentent à ce propos.

Dans le cas d'une transaction financière intra-groupe soumise au « *Safe-Harbour rule* » mise en place entre deux entités d'un même groupe avant l'entrée en vigueur de la DAC6 et où l'entité décide de réaliser un prélèvement additionnel sur ladite transaction après l'entrée en vigueur de la DAC6, en raison du prélèvement additionnel, la Chambre de Commerce se demande si la transaction financière susmentionnée doit être reportée dans le cadre du « *Safe-Harbour rule* ».

De même, dans l'hypothèse où le taux appliqué à une transaction financière intragroupe dans le cadre de « *Safe-Harbour rule* » est révisé chaque année, cela suppose-t-il également que l'entité doit reporter cette même transaction à chaque modification réalisée ou, le report initial suffit-il indépendamment des changements successifs ?

<sup>33</sup> <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2019/07/12/memorie-van-toelichtingwetsvoorstel-implementatie-eu-richtlijn-meldingsplichtige-grensoverschrijdende-constructies>

La Chambre de Commerce note encore, à titre illustratif, que le gouvernement britannique précise que les marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert (i.e. marqueurs de catégorie E) doivent s'interpréter au regard des règles de l'OCDE en matière de prix de transfert<sup>34</sup>.

- Marqueur E3 – Transfert de fonctions et/ou risques et/ou actifs

La compréhension de ce marqueur engendre quelques difficultés/interrogations.

En premier lieu, certains éléments essentiels de définition restent imprécis et, nécessitent certaines indications supplémentaires.

De façon générale, il serait souhaitable d'obtenir une définition plus précise de la notion de transfert, notamment sur les types de transfert qui doivent être étudiés (comme le transfert en contrepartie du versement d'un paiement, paiement en nature, transfert faisant suite à une fusion/scission, etc.).

La Chambre de Commerce s'interroge ensuite sur le traitement de la compensation relative au transfert.

De même, il est établi que l'estimation doit se faire au cours des trois années qui suivent le transfert. La période ainsi indiquée présuppose-t-elle une analyse réalisée annuellement sur trois ans ou consiste-t-elle en la moyenne sur trois années consécutives des résultats observés post-transfert ?

Finalement, il serait important d'obtenir des éléments de définition supplémentaires relatifs aux circonstances/conditions sous lesquelles le transfert d'actifs financiers devrait être déclaré dans le cadre du marqueur E3.

Toutes ces précisions seraient à apporter par la voie de lignes directrices à élaborer en consultation avec les acteurs concernés.

\*

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce ne peut marquer son accord au projet de loi que sous réserve de la prise en compte de ses remarques.

<sup>34</sup> Extrait du projet de loi britannique: „Category E (specific hallmarks concerning transfer pricing)

- does not apply to a cross-border arrangement if the relevant taxpayer and any associated enterprise in relation to the relevant taxpayer would be exempted from the basic transfer pricing rule by Chapter 3 of Part 4 to the Taxation (International and Other Provisions) Act 2010(c); and
- must be interpreted in accordance with the Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations approved by the OECD on 22 July 2010 as revised by the report, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, Actions 8-10-2015 Final Reports, published by the OECD on 5 October 2015(d).“

<https://www.gov.uk/government/consultations/draft-regulations-implementation-of-disclosablearrangements>

Impression: CTIE – Division Imprimés et Fournitures de bureau

7465/04

**N° 7465<sup>4</sup>****CHAMBRE DES DEPUTES**

Session ordinaire 2019-2020

**PROJET DE LOI****relative aux dispositions transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration**

\* \* \*

**AVIS DE L'ORDRE DES AVOCATS DU BARREAU  
DE LUXEMBOURG**

(30.10.2019)

Le Projet de Loi vise à transposer en droit luxembourgeois la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 (« **DAC6** ») modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

L'adoption de DAC6 intervient dans le contexte visant à renforcer les moyens que les autorités fiscales peuvent utiliser pour réagir à la planification fiscale agressive. L'objectif de DAC6, tel que formulé dans son deuxième considérant, est que les autorités fiscales des États membres obtiennent des informations complètes et pertinentes sur les dispositifs fiscaux à caractère potentiellement agressif afin de leur permettre de réagir rapidement contre les pratiques fiscales dommageables et de remédier aux lacunes par voie législative ou par la réalisation d'analyses des risques appropriées et de contrôles fiscaux.

Afin que les autorités puissent obtenir ces informations, DAC6 énonce que « l'obligation de déclaration devrait incomber à tous les acteurs qui participent généralement à la conception, la commercialisation, l'organisation ou la gestion de la mise en oeuvre d'une opération transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ou d'une série de telles opérations, ainsi qu'à ceux qui apportent assistance ou conseil »<sup>1</sup>. DAC6 impose donc une obligation de déclaration des dispositifs fiscaux potentiellement agressifs aux « intermédiaires », définis de façon extrêmement large comme « toute personne qui conçoit, commercialise ou organise un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, le met à disposition aux fins de sa mise en oeuvre ou en gère la mise en oeuvre ainsi que toute personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents et sur la base des informations disponibles ainsi que de l'expertise en la matière et de la compréhension qui sont nécessaires pour fournir de tels services, sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir qu'elle s'est engagée à fournir, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de mise en oeuvre ou la gestion de sa mise en oeuvre »<sup>2</sup>.

Selon les tâches qu'ils seront amenés à effectuer, les avocats sont susceptibles d'être qualifiés d'intermédiaires, même s'ils ne sont pas à l'origine du dispositif ou si le conseil fiscal est presté par un autre professionnel ce qui statistiquement devrait être le cas dans la très grande majorité des cas.

Le législateur européen avait clairement en vue que la position des avocats est particulière, eu égard aux droits fondamentaux et aux principes reconnus en particulier par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne<sup>3</sup>. Le considérant (8) souligne que, « dans certains cas, l'obligation de déclaration ne serait pas applicable à un intermédiaire en raison du secret professionnel applicable en vertu du droit ou lorsqu'il n'existe pas d'intermédiaire, par exemple parce que le contribuable conçoit et met

1 DAC6, considérant (8).

2 DAC6, article 1.1.b) point 21 ; Projet de Loi article 1. point 4.

3 DAC6, considérant (18).

en oeuvre un schéma en interne ». Le considérant, après avoir noté qu'il serait donc « essentiel que, dans ces circonstances, les autorités fiscales ne soient pas privées de la possibilité de recevoir des informations sur les dispositifs fiscaux potentiellement liés à la planification fiscale agressive », prévoit comme source d'information alternative (et comme unique source alternative) une obligation de déclaration à charge du contribuable (sans préjudice, en présence d'au moins un autre intermédiaire non soumis à un secret professionnel, de l'obligation de déclaration à charge de ce dernier).

Or il apparaît que le Projet de Loi ne suit pas DAC6 sur ce point et met en cause le secret professionnel des avocats. Cette mise en cause intervient d'abord directement dans la transposition à l'article 3 du Projet de Loi des paragraphes 5 et 6 du nouvel article 8 *bis ter* introduit par DAC6 dans la directive 2011/16/UE. Cette mise en cause intervient ensuite dans l'introduction à l'article 16(3) du Projet de Loi du droit de l'Administration des contributions directes de solliciter l'accès aux dossiers des clients détenus par l'avocat conformément à ses obligations sous la loi anti-blanchiment. Cette mise en cause intervient encore indirectement au détour d'une affirmation incluse dans un commentaire à l'article 3 du Projet de Loi selon laquelle la *Reichsabgabenordnung* dénierait aux avocats de façon générale et fondamentale de pouvoir opposer leur secret professionnel à l'administration.

Face à ces mises en cause sans justification et hors proportion du secret professionnel des avocats, et alors que DAC6 n'a pas comme objet de mettre en cause le secret professionnel des avocats mais au contraire envisage une exemption de ces derniers, le Conseil de l'Ordre ne peut marquer son accord avec le Projet de Loi qui, s'il était adopté dans sa forme actuelle, marquerait un recul majeur de l'État de droit au Luxembourg.

\*

## 1. LA RAISON D'ÊTRE DU SECRET PROFESSIONNEL DE L'AVOCAT

*« Les origines du secret professionnel des hommes de loi se perdent dans la nuit des temps, mais – exception faite sous la Révolution française où il fut expressément aboli – le principe n'en a jamais été contesté. »*<sup>4</sup>

Un justiciable doit en effet pouvoir « communiquer en toute confiance avec son avocat sans avoir à craindre que les échanges soient un jour révélés ». Au-delà de l'intérêt du justiciable, « cette confiance est indispensable pour le bon fonctionnement de la justice »<sup>5</sup>, et l'auteur cité de se référer à un arrêt de la Cour constitutionnelle belge du 26 septembre 2013<sup>6</sup> qui affirme que :

« En effet, l'effectivité des droits de défense de tout justiciable suppose nécessairement qu'une relation de confiance puisse être établie entre lui et l'avocat qui le conseille et le défend. Cette nécessaire relation de confiance ne peut être établie et maintenue que si le justiciable a la garantie que ce qu'il confiera à son avocat ne sera pas divulgué par celui-ci. Il en découle que la règle du secret professionnel imposée à l'avocat est un élément fondamental des droits de la défense ».

La Cour constitutionnelle belge est rejointe par la Cour Européenne des Droits de l'Homme qui affirme que, même si le secret professionnel n'est pas intangible, il constitue « l'un des principes fondamentaux sur lequel repose l'organisation de la justice dans une société démocratique »<sup>7</sup>. Cette position est encore celle du Tribunal de première instance de l'Union européenne dans son arrêt Akzo Nobel dans lequel il est dit que « cette protection, premièrement, vise à garantir l'intérêt public d'une bonne administration de la justice consistant à assurer que tout client a la liberté de s'adresser à son avocat sans craindre que les confidences dont il ferait état puissent être ultérieurement divulguées »<sup>8</sup>. Toutes ces décisions et beaucoup d'autres retiennent que la protection du secret professionnel de l'avocat relève à ce titre de l'intérêt public.

La Cour Européenne des Droits de l'Homme a, en relation avec les perquisitions effectuées dans des cabinets d'avocats, exigé que celles-ci doivent impérativement être assorties de garanties particu-

4 Marc Thewes, *La profession d'avocat au Grand-Duché de Luxembourg*, 2e édition, Larcier, 2015, n°565 et n°635 (extraits).

5 Marc Thewes, *La profession d'avocat au Grand-Duché de Luxembourg*, 2e édition, Larcier, 2015, n°565 et n°635 (extraits).

6 Cour constitutionnelle belge, n°127/2013, § B.29.2.

7 C.E.D.H. (5e Ch.), 6 décembre 2013, Michaud contre France req. n° 12323/11, § 123.

8 T.P.I.C.E. 17 septembre 2007, Akzo Nobel Chemicals et Akros Chemicals c. Commission des Communautés européennes, aff. jtes T-125/03 et T-253/03.

lières<sup>9</sup>. Dans l'affaire en question, la visite domiciliaire était accompagnée d'une garantie spéciale, parce qu'elle avait été exécutée en présence du Bâtonnier de l'Ordre des Avocats de Marseille, procédure comparable à celle prévue dans la Loi de 1991. Cette jurisprudence a été confirmée par la Cour dans son arrêt Xavier Da Silva c. France du 21 janvier 2010<sup>10</sup>. À noter que ces différents arrêts de la Cour sont intervenus sur base de l'article 8 de la Convention des Droits de l'Homme visant au respect du droit à la vie privée.

Le secret professionnel des avocats est donc d'ordre public et fait partie des principes essentiels d'un Etat démocratique.<sup>11</sup>

\*

## 2. CE QUE LE PROJET DE LOI MECONNAIT

### 2.1 Les droits de la défense

De tout temps, les avocats ont été du côté des administrés et des justiciables y compris des contribuables pour les conseiller et les représenter face aux instances étatiques. Le Conseil de l'Ordre ne peut donc cacher sa crainte que, si le législateur s'engageait dans la voie tracée par le Projet de Loi en l'état, il ne s'agira que d'une étape d'un travail de sape pouvant conduire à terme à une mise en cause très large du secret de l'avocat voire son démantèlement et donc de la mise en cause du droit pour le citoyen justiciable, administré, contribuable, de pleinement se confier à son avocat. A tout le moins, le législateur et surtout le pouvoir exécutif pourraient être aisément tentés de s'engager dans une telle voie chaque fois qu'ils estimeront qu'une certaine information confiée à l'avocat devrait être partagée avec une administration ou qu'elle devrait lui être dénoncée.

L'administration insiste à l'occasion du Projet de Loi que les avocats ne sauraient lui opposer leur secret professionnel lorsqu'elle les interroge sur leurs clients<sup>12</sup>. Bien que l'administration fiscale conteste aujourd'hui que le secret professionnel de l'avocat lui soit opposable et ceci sur base d'une législation, la *Reichsabgabenordnung* (RAO) introduite par l'occupant allemand et maintenue en vigueur provisoirement dans son ensemble par « nécessité pratique » par l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944, il n'en fut, jusque dans le passé récent, pas ainsi. L'administration reconnaissait en fait que la disposition concernée visant les avocats n'avait pas été introduite au Luxembourg et que donc le secret professionnel de l'avocat lui était parfaitement opposable. Ceci avait d'ailleurs été dit en des termes on ne peut plus clairs par le Conseil d'Etat à l'occasion de l'élaboration du projet de règlement grand-ducal (doc. part. N° 3324) devant aboutir au paragraphe 178bis de la RAO. Après des développements très détaillés qu'il n'est pas nécessaire de reproduire ici, le Conseil d'Etat a conclu ses développements en se ralliant à la « thèse de la non-application de l'article 175 de la RAO en droit luxembourgeois et partant pour l'opposabilité du secret professionnel à l'égard de l'Administration des Contributions Directes », qualifiant au passage toute velléité de contester cette position de « prétendue controverse ».

Les promoteurs du Projet de Loi objecteront sans doute que les droits de la défense sont intacts alors que l'information donnée par l'avocat sera anonymisée et ne préjuge en rien de la possibilité pour le contribuable de faire valoir ses arguments. Un tel contre-argument ferait cependant abstraction du fait que, par recoupement, l'administration fiscale pourra identifier la transaction, même rapportée de façon anonyme par l'avocat (sinon à quoi la dénonciation par l'avocat pourrait-elle bien servir d'ailleurs ?). Un tel recoupement a d'ailleurs d'ores et déjà été annoncé dans le procès-verbal de la réunion du

9 Dean Spielmann, *Le secret professionnel de l'avocat dans la jurisprudence de la Cour européenne des Droits de l'Homme*, in *Le secret professionnel de l'avocat dans la jurisprudence européenne*, Larcier, 2010, p. 31 : arrêt André et autres c. France, n° 18603/03, 24 juillet 2008.

10 Dean Spielmann, *Le secret professionnel de l'avocat dans la jurisprudence de la Cour européenne des Droits de l'Homme*, in *Le secret professionnel de l'avocat dans la jurisprudence européenne*, Larcier, 2010, p. 31, n° 43757/05, 21 janvier 2010.

11 Numa Wagner, Conseiller à la Cour de Cassation, *Le secret professionnel en droit luxembourgeois*, in *Livre jubilaire de la Conférence St. Yves*, 1986, p. 914: jugement du 19 juillet 1950 et arrêt de la Cour, 26 mars 1915 (Pas. lux 10.508).

12 Projet de Loi, p. 14, alinéa 2 *in fine*.

30 septembre 2019 de la Commission des Finances et du Budget<sup>13</sup>. Au cas où le contribuable choisirait ensuite de contester l'opération d'un point de vue fiscal ou voudrait la requalifier, la déclaration de son propre avocat pourra lui être opposée alors qu'il cherchera à défendre les intérêts de son client y compris toutes les fois où ses arguments sembleraient être en contradiction avec sa propre déclaration.

Même si le client, confronté à cette situation ou au risque d'une telle argumentation de l'administration, choisissait de charger un autre avocat de la défense de ses intérêts face à l'administration, celui-ci se verrait toujours opposer les affirmations que l'avocat précédent du client aura communiquées à l'administration.

Or, de telles restrictions aux droits de la défense et au droit de se faire conseiller dans le chef du justiciable-contribuable, sont manifestement contraires aux principes de l'État de droit<sup>14</sup>, de la Convention européenne des Droits de l'Homme et de la Charte européenne des droits fondamentaux<sup>15</sup>. Il faut à cet égard rappeler que le secret professionnel de l'avocat concerne tout le mandat, c'est-à-dire il ne couvre pas seulement l'identité du client mais également l'existence et le contenu du mandat. Dans ce contexte, il faut s'interroger à quoi, sauf à l'identification des clients de l'avocat ou pour pouvoir intimider ce dernier, pourrait bien servir l'accès de l'administration aux documents KYC (*know your client*) détenus par les avocats en application de la loi anti-blanchiment prévu à l'article 16(3) du Projet de Loi<sup>16</sup>?

Ce droit d'accès n'est assorti d'aucune condition et pourrait donc être exigé par l'administration sans justification aucune. Un tel accès dépasserait donc de très loin ce qui est prévu en cas de perquisition d'un cabinet d'avocat à l'initiative des autorités judiciaires qui, en dehors d'autres garanties légales, doit nécessairement intervenir en présence du Bâtonnier<sup>17</sup>.

Toute limitation au secret professionnel de l'avocat conduirait à la situation que les mandants ne pourraient plus se confier intégralement et sans réserve à leur avocat sans la crainte que les consultations ainsi que leur contenu ne puissent être révélés à un tiers. La possibilité de se confier en toute confiance à son avocat est reconnue comme un des droits fondamentaux par la Charte des Droits de l'Homme de l'Union Européenne dans son article 47, alinéa 2, deuxième phrase.

Le Conseil de l'Ordre reconnaît par contre que la dispense prévue pour les avocats ne s'applique pas si l'avocat agit en dehors des limites applicables à l'exercice de la profession d'avocat. Le Conseil de l'Ordre n'a pas non plus d'objection à ce que la loi impose à l'avocat exempté d'informer son client des obligations de déclaration à sa charge. Par contre, le Conseil de l'Ordre estime qu'il n'appartient pas à l'avocat d'identifier les autres intermédiaires ni de les informer de leurs obligations légales. Il appartiendra en effet à ceux-ci de prendre leurs propres responsabilités. Le Conseil de l'Ordre ne peut cependant que constater que DAC6 prévoit expressément une telle obligation à charge des intermédiaires dispensés. Le Conseil de l'Ordre s'oppose toutefois à ce que l'administration puisse avoir accès aux dossiers KYC des avocats.

## 2.2. Le principe de proportionnalité

Les dispositions critiquées du Projet de Loi (à savoir celles contenues à son article 3) méconnaissent le principe de proportionnalité. Avant de les passer en revue, il convient de brièvement rappeler l'importance du principe de proportionnalité.

13 P.V. FI 51, p.6 (consultable sur [www.chd.lu](http://www.chd.lu)) : « Un représentant de l'ACD explique qu'il est envisagé que dès que l'ACD réceptionne des informations de nature générale portant sur un dispositif transfrontière par le biais d'une plateforme sécurisée, elle envoie un numéro de référence à l'avocat expéditeur qui lui-même le transmet à tout autre intermédiaire ou, à défaut d'un tel autre intermédiaire, au contribuable concerné. Tout intermédiaire ou le contribuable lui-même faisant une déclaration portant sur le même dispositif transfrontière est doté d'un numéro de référence supplémentaire. Les numéros de référence liés aux différentes déclarations sont alors rattachés au numéro de référence lié au dispositif, ce qui permet à l'ACD de regrouper l'ensemble des informations reçues au sujet d'un même dispositif transfrontière. »

14 Principe auquel la Cour constitutionnelle a reconnu une valeur constitutionnelle dans son arrêt du 28 mai 2019 (v. ci-dessous à propos de la proportionnalité).

15 Et ceci contrairement à ce qui est affirmé à l'Exposé des Motifs du Projet de Loi.

16 L'accès aux documents KYC introduit par la loi du 1 août 2018 dans la loi du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, la loi du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD) et la loi du 23 décembre 2016 relative à la déclaration pays par pays dont s'inspire cette disposition ne couvre pas les avocats notamment à cause de l'objet de ces lois.

17 Garantie qualifiée d'indispensable par la Cour européenne des droits de l'homme. Voir supra Section 1 et note n° 9.



### 2.2.1. L'importance du principe de proportionnalité

#### a) La proportionnalité en droit européen (Union européenne et Conseil de l'Europe)

Le principe de proportionnalité est prévu en droit de l'Union européenne aux articles 5 § 4 TUE et 296 TFUE.

Selon la doctrine, « [p]our le législateur européen, le principe de proportionnalité représente à la fois un guide d'action dans la mesure où il lui faut choisir la mesure la mieux appropriée et un frein à son intervention puisque tout excès sera condamné<sup>18</sup>. »

Il résulte de la jurisprudence de la Cour de justice européenne que le contrôle de la proportionnalité porte principalement sur<sup>19</sup> :

- la nécessité de la mesure au regard de l'objectif poursuivi (critère de la nécessité) ;
- le non dépassement de ce qui est approprié (critère de proportionnalité stricto sensu) ;
- le choix de la mesure la moins contraignante pour les administrés ou les opérateurs économiques (critère dit de l'adéquation).

Au Luxembourg, il est à signaler que la seule entorse existant à l'heure actuelle au secret professionnel de l'avocat résulte de la loi du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme. Or, cette exception a été assortie de deux garde-fous qui sont, d'une part, que les avocats ne sont pas couverts par cette obligation de dénonciation dans le contexte des dossiers où ils défendent des justiciables en justice ou dans le contexte d'une activité de consultation juridique (article 7 1) de la loi anti-blanchiment). D'autre part, et contrairement à tous les autres professionnels visés par la loi anti-blanchiment, les avocats ne communiquent pas directement leurs soupçons de blanchiment à la CRF mais au Bâtonnier (article 7 2) de la loi anti-blanchiment).

Dans le même ordre d'idées, la Cour européenne des Droits de l'Homme, statuant sur le fondement de l'article 8 de la Convention européenne des Droits de l'Homme, après avoir rappelé l'importance de la confidentialité des échanges entre les avocats et leurs clients, a pu juger que la législation concernée poursuivait un but légitime qui était la défense de l'ordre et la prévention des infractions pénales. Au vu du fait que les objectifs étaient de lutter contre les activités de blanchiment de capitaux, qui sont des activités illicites, et contre les infractions pénales y associées la Cour a considéré que ces dispositions étaient nécessaires pour atteindre ce but et que l'atteinte n'était pas disproportionnée. La Charte des droits fondamentaux de l'Union Européenne du 7 décembre 2000 garantit, de son côté, à son article 7, les mêmes droits que ceux qui sont garantis à l'article 8 de la Convention des Droits de l'Homme. La transposition de la DAC 6 doit donc s'effectuer dans le respect de cet article 7 de la Charte.

#### b) La proportionnalité en droit constitutionnel

En droit constitutionnel, le critère de proportionnalité a également été rappelé dans le cadre des dérogations et limitations du secret professionnel de l'avocat.

Ainsi la Cour constitutionnelle belge, dans un arrêt du 26 septembre 2013<sup>20</sup>, a décidé que:

« [L]'effectivité des droits de la défense de tout justiciable suppose nécessairement qu'une relation de confiance puisse être établie entre lui et l'avocat qui le conseille et le défend. Cette nécessaire relation de confiance ne peut être établie et maintenue que si le justiciable a la garantie que ce qu'il confiera à son avocat ne sera pas divulgué par celui-ci. Il en découle que la règle du secret professionnel imposée à l'avocat est un élément fondamental des droits de la défense.

Comme l'observe la Cour de cassation, « le secret professionnel auquel sont tenus les membres du barreau repose sur la nécessité d'assurer une entière sécurité à ceux qui se confient à eux » (Cass., 13 juillet 2010, *Pas.*, n° 480; voy. aussi Cass., 9 juin 2004, *Pas.*, n° 313).

18 C. Blumann et L. Dubouis, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Lexisnexis, 6e éd., 2016, n° 654, p. 512.

19 Pour un résumé de ces trois critères, v. C. Blumann et L. Dubouis, *op. cit.*, n° 656, p. 513.

20 Arrêt n° 27/2013, n° du rôle n° 5458.

Même s'il n'est « pas intangible », le secret professionnel de l'avocat constitue dès lors « l'un des principes fondamentaux sur lesquels repose l'organisation de la justice dans une société démocratique » (CEDH, 6 décembre 2012, *Michaud c. France*, § 123).

(...)

La constitutionnalité de la disposition attaquée doit s'apprécier en tenant compte de ce que le secret professionnel de l'avocat est un principe général qui participe du respect des droits fondamentaux et de l'Etat de droit. Ainsi, les règles qui y dérogent ne peuvent être que de stricte interprétation, compte tenu de la manière dont est organisée la profession d'avocat dans l'ordre juridique interne. Ainsi la règle du secret professionnel ne doit-elle céder que si cela peut se justifier par un motif impérieux d'intérêt général et si la levée du secret est strictement proportionnée, eu égard à cet objectif ».

Le critère de la proportionnalité a également été rappelé par la Cour constitutionnelle luxembourgeoise dans plusieurs arrêts rendus dans des contextes divers<sup>21</sup>.

### c) La proportionnalité dans DAC6

Qui plus est, le principe de proportionnalité est rappelé dans DAC6 elle-même<sup>22</sup>.

Il ne fait donc pas de doute que le principe de proportionnalité est bien établi tant en droit européen qu'en droit luxembourgeois. Or ce principe est méconnu par les dispositions du Projet de Loi alors même que les rédacteurs du Projet de Loi reconnaissent que l'obligation de déclaration sous DAC6 est irréconciliable avec le secret professionnel de l'avocat<sup>23</sup>.

### 2.2.2. La méconnaissance du principe de proportionnalité par le Projet de Loi

La mesure prévue par le paragraphe (3) de l'article 3 du Projet de Loi n'est manifestement pas proportionnée à l'objectif recherché, puisqu'elle n'est ni nécessaire, ni appropriée, ni adéquate :

- La mesure proposée ne répond pas au critère de nécessité. DAC6 elle-même (art. *8bis ter* paragraphe 5 de la directive 2011/16/UE telle que modifiée par DAC6) permet de dispenser l'intermédiaire de l'obligation de déclaration lorsque cette obligation serait contraire au secret professionnel applicable en vertu du droit national d'un Etat membre. Or le paragraphe (3) de l'article 3 du Projet de Loi ajoute dans ce cas des obligations qui ne sont pas prévues par DAC6, et que DAC6 elle-même n'a donc pas jugées nécessaires pour atteindre l'objectif recherché.

En effet, l'information anonymisée fournie par les avocats n'apporte pas d'élément factuel supplémentaire à ceux dont l'administration disposera déjà. Le dispositif en question aura déjà été signalé soit par un autre intermédiaire et, en l'espèce, avant tout par l'intermédiaire ayant élaboré, proposé ou commercialisé le dispositif en question (ou exprimé de manière plus claire, le conseil fiscal du client sur l'opération), soit par le bénéficiaire du dispositif lui-même en ce compris le cas où l'intermédiaire ayant élaboré, proposé ou commercialisé le dispositif était un avocat (le client pourra d'ailleurs dans ce cas en charger l'avocat, le déliant de son secret). L'administration ayant ensuite le loisir d'interroger autant qu'elle le souhaite le contribuable, il est difficile de voir quelle information utile pourrait lui être apportée dans l'information anonymisée fournie par l'avocat, à l'exception, éventuellement, d'une incohérence entre le contenu de la déclaration par le client ou l'autre intermédiaire et celle contenue dans le document de l'avocat. Or, justifier une entorse au secret professionnel de l'avocat avec comme objectif réel et pratique, la possibilité de pouvoir y découvrir, éventuellement, des incohérences ne saurait répondre aux critères très stricts posés par la Cour européenne des Droits de l'Homme.

- La mesure proposée dépasse également ce qui est approprié. Comme cela a été dit ci-dessus, elle dépasse ce que prévoit DAC6 elle-même. Elle met gravement en cause le secret professionnel de

<sup>21</sup> A titre d'exemple, arrêts de la Cour constitutionnelle (luxembourgeoise) n° 44/08 du 6 juin 2008, n° 69/12 du 27 janvier 2012, et n° 104/13 du 25 octobre 2013.

<sup>22</sup> Considérant 19.

<sup>23</sup> Projet de Loi, Exposé des motifs, p 10 dernier alinéa et p 11 premier et deuxième alinéas.

l'avocat, qui participe au principe de l'Etat de droit lequel a valeur constitutionnelle<sup>24</sup>. Combinée à l'accès aux dossiers KYC détenus par l'avocat prévu par l'article 16(3) du Projet de Loi, la mesure proposée bat en fait en brèche le secret professionnel de l'avocat de manière significative et ce en contradiction des propres affirmations des rédacteurs de Projet concernant la valeur et l'importance de ce secret.

- En outre, la mesure est clairement disproportionnée par rapport à l'objectif à atteindre. Il faut rappeler que ni DAC6 ni le Projet de Loi ne vise à lutter contre des activités illégales ou des infractions pénales mais visent uniquement à fournir des informations aux administrations fiscales de façon à ce qu'elles puissent combler des lacunes dans leur législation qui seraient exploitées par les dispositifs ainsi portés à leur connaissance ou qu'elles puissent adapter leur pratique et les contrôles fiscaux des bénéficiaires de ces dispositifs. Comme, de toute façon, les dispositifs fiscaux se retrouvent dans les déclarations fiscales des personnes concernées, et que le dispositif sera déclaré par un autre intermédiaire ou le cas échéant par le contribuable lui-même, l'avantage que retireraient les administrations des déclarations des avocats sous DAC6 serait essentiellement temporel alors qu'elles pourront, en amont de la remise de la déclaration fiscale du contribuable bénéficiaire du dispositif, déjà ajuster leurs pratiques, voire la législation, concernée(s). Il s'agit donc, en fin de compte, de mettre les administrations fiscales en mesure de réagir plus promptement si elles estiment que des dispositifs exploitent des failles législatives.

Ces objectifs sont donc très loin et d'une nature complètement différente de ceux qui ont permis à la Cour européenne des Droits de l'Homme à l'occasion d'une législation antiblanchiment de considérer que l'exception au secret professionnel des avocats pouvait se justifier par le but à atteindre. En effet, si le secret professionnel de l'avocat pouvait, tel que le prévoit le Projet de Loi, être écarté par une législation dont l'objectif est uniquement d'assurer aux administrations fiscales une capacité de réaction plus rapide et éventuellement plus efficace, cela constituerait un précédent permettant au législateur de battre en brèche le secret de l'avocat à l'avenir pour des objectifs significativement moins importants que ceux poursuivis par la loi contre le blanchiment et le financement du terrorisme. La tentative de l'Administration des contributions directes de solliciter toutes sortes de renseignements sur leurs clients auprès des avocats et donc de faire d'eux, quelque part, les supplétifs de l'administration vont exactement dans le même sens.

- Finalement il ne s'agit pas de la mesure la moins contraignante. La mesure ne satisfait donc pas au critère de l'adéquation. Ainsi qu'on l'a vu ci-dessus, il existe d'autres mesures moins contraignantes permettant d'atteindre l'objectif de DAC6, notamment la communication par un autre intermédiaire ou par le contribuable.

Il convient par ailleurs de noter que la mesure proposée, en allant au-delà de ce qui est prévu dans DAC6, contrevient à la règle « toute la directive, rien que la directive » qui a été constamment suivie lors de la transposition de directives européennes au Luxembourg et qui correspond, du moins dans les déclarations officielles, à la règle politique suivie par le Luxembourg. Il est à cet égard significatif que dans la Fiche d'évaluation d'impact du Projet de Loi, les rédacteurs du Projet de Loi affirment sous le point 10 que le principe « la directive, rien que la directive » était respecté alors que pour le sujet discuté cela n'est tout simplement pas le cas.

La proportionnalité fait encore défaut à propos des sanctions énoncées à l'article 15 du Projet de Loi. Une amende pouvant aller jusqu'à 250.000 EUR est manifestement disproportionnée pour sanctionner une simple omission, voire un simple retard dans la transmission d'informations. Des sanctions d'une telle importance, qui en plus sont purement administratives, n'ont pas d'autre objectif que l'intimidation des personnes visées.

En effet, on ne trouvera que peu de crimes ou de délits punissables d'une amende qui puissent se comparer à ce chiffre et ceci bien que le Code pénal sanctionne évidemment des crimes ou des délits dont la gravité est sans commune mesure avec les possibles manquements visés au Projet de Loi. À titre d'exemple, le maximum de l'amende pouvant être prononcée contre le dirigeant d'un groupe terroriste s'élève à 50.000 EUR. Pour ceux qui auront proposé la commission d'un crime ou d'un délit

<sup>24</sup> Aux termes de l'article 7.1.2. du Règlement Intérieur de l'Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg. « [L]e secret professionnel participe à l'Etat de droit. » Or la Cour constitutionnelle (luxembourgeoise), dans un arrêt n° 146 (2019) du 28 mai 2019, a reconnu le « principe fondamental de l'Etat du droit » comme principe à valeur constitutionnelle (arrêt publié in *J.T.L.*, 2019, p. 111 s., obs. P. Kinsch ; cet arrêt est également commenté par L. Heuschling, dans un article publié au même *J.T.L.*, p. 97 s.).

contre la sécurité extérieure de l'Etat ou ceux qui auront accepté une telle proposition, l'amende peut monter à EUR 125.000. Certaines infractions liées à la contrefaçon de signes monétaires appellent une amende maximale de 75.000 EUR. Pour les actes de corruption, l'amende peut monter à 187.500 EUR ou 125.000 EUR selon les infractions. Ce n'est que dans le cas de la corruption d'un magistrat que le corrupteur et le corrompu peuvent écoper d'une amende d'un maximum de 250.000 EUR (art. 250 du Code pénal). Le seul autre exemple du Code pénal avec une amende de ce montant est l'article 493, deuxième alinéa, qui vise l'abus de faiblesse aggravé du fait du dirigeant d'une secte ou d'un autre groupement cherchant à exploiter la faiblesse de leurs victimes.

### 2.3. La sécurité juridique

Les dispositions du Projet de Loi sont source d'insécurité juridique, car l'obligation de dénonciation peut entrer en conflit avec d'autres obligations et devoirs de l'avocat.

Dans le cadre de sa mission de conseil, l'avocat doit attirer l'attention du client sur les obligations découlant de DAC6 ; il est possible que le client ne partage pas l'analyse de son avocat. Comme l'avocat pourra ultimement être amené à défendre son client, il n'est pas concevable que l'avocat ait potentiellement une obligation de dénonciation DAC6 alors qu'il a un désaccord avec le client sur la portée de ce texte.

L'Exposé des motifs reconnaît lui-même que « la dispense se justifie par la situation spécifique de la profession d'avocat en ce qui concerne les types d'activités que l'avocat est susceptible d'entreprendre. En effet, l'avocat peut notamment être appelé à représenter les intérêts de ses clients en justice, le cas échéant dans le cadre d'un litige en lien direct ou indirect avec un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. »

L'Exposé des motifs ajoute que le « secret professionnel de l'avocat est en premier lieu édicté pour la protection du justiciable, et constitue ainsi un corollaire indispensable au bon fonctionnement de la justice et de l'État de droit. Sur cette base, la jurisprudence (de la Cour européenne des Droits de l'Homme dans l'arrêt Michaud déjà citée *supra*) a notamment pu qualifier le secret professionnel de l'avocat comme « un des principes fondamentaux sur lesquels repose l'organisation de la justice dans une société démocratique » de sorte qu'il apparaît nécessaire de préserver la « relation de confiance entre l'avocat et son client ».

Or les rédacteurs de Projet de Loi ne tirent pas les conclusions logiques des principes qu'ils invoquent eux-mêmes, alors que tant le régime de déclaration qu'ils ont imaginé que l'accès de l'administration au dossier KYC détenu par les avocats vide le secret professionnel de sa substance et affecte donc de façon grave la sécurité juridique.

\*

## 3. COMMENTAIRE DES ARTICLES

### 3.1 Article 1<sup>er</sup>

La notion d'intermédiaire est définie à l'article 1 paragraphe (1) point 4. du Projet de Loi et vise « toute personne [...] », ce terme étant défini par renvoi à sa définition figurant dans la loi du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et qui comprend, outre les personnes physiques et les personnes morales, « c) lorsque la législation en vigueur le prévoit, une association de personnes à laquelle est reconnue la capacité d'accomplir des actes juridiques, mais qui ne possède pas le statut de personne morale, [et] d) toute autre construction juridique quelles que soient sa nature et sa forme, dotée ou non de la personnalité juridique, possédant ou gérant des actifs qui, y compris le revenu qui en dérive, sont soumis à l'un des impôts visés à l'article 1<sup>er</sup> » de la loi du 29 mars 2013.

Ainsi, les obligations de déclaration prévues au Projet de Loi pèseront tant sur des intermédiaires – personnes physiques que sur des intermédiaires personnes morales ainsi que sur les intermédiaires sous forme d'associations de personnes et d'autres constructions juridiques visées ci-dessus et ces obligations pourront être valablement remplies par ces différentes personnes. Il appartiendra en effet à la personne (physique ou morale, association ou autre construction juridique) qui a la relation contractuelle avec le client de faire la déclaration. Si la relation contractuelle existe avec la personne morale ou avec une telle association de personnes ou construction juridique, c'est uniquement cette dernière

qui effectue la déclaration sans que celle-ci ait à être réitérée par les personnes physiques qui sont les salariés ou associés de la personne morale, de l'association ou de la construction juridique. Pour éviter toute ambiguïté, conformément à ce qu'avait préconisé le Conseil des barreaux européens dans sa réponse du 15 septembre 2017 à la proposition de modification de la directive 2011/16/UE, l'article 1 paragraphe (1) point 4. du Projet de Loi devrait préciser *in fine* que « Un salarié ou associé d'un intermédiaire personne morale n'est pas lui-même un intermédiaire ».

### 3.2 Article 3

- Au vu des développements ci-dessus à propos du secret professionnel et du principe de proportionnalité, les paragraphes (3) et (4) de l'article 3 sont à supprimer.
- En ce qui concerne la formulation de l'alinéa 2 de l'article 3 (1), celle-ci pourrait laisser croire que l'avocat agissant en dehors des limites applicables à la profession d'avocat et, à ce titre, soumis à une obligation de déclaration, ne pourrait bénéficier de la dispense prévue au deuxième alinéa de l'article 5. Il est rappelé que cette dispense permet à l'intermédiaire soumis à une obligation de déclaration de ne pas transmettre des informations dans la mesure où il peut prouver que ces informations ont déjà été transmises par un autre intermédiaire. Il est donc proposé de remplacer la référence aux « obligations visées aux articles 2 et 5 » par une référence aux « dispositions des articles 2 et 5 ».
- L'article 8 *bis ter* de la directive 2011/16/UE résultant de DAC6 prévoit en son paragraphe 5 que l'intermédiaire qui dispose d'une dispense (donc les avocats) devra (doivent) notifier « tout autre intermédiaire » de ses obligations de déclaration (et non pas « tous les autres intermédiaires »). Le paragraphe 6 à son tour envisage que l'intermédiaire dispensé notifie « à un autre intermédiaire » ce qui rejoint la version anglaise du paragraphe 5, qui vise la notification de « *any other intermediary* » et non pas de « *each other intermediary* », et du paragraphe 6 qui envisage que l'intermédiaire dispensé « *notifies (...) another intermediary* ». DAC6 exige donc la notification par l'intermédiaire dispensé d'un seul intermédiaire et pas de tous les intermédiaires qui pourraient exister dans le contexte d'un dispositif. En règle générale cet intermédiaire sera le professionnel qui aura élaboré le dispositif en question et qui a le rôle de conseil fiscal sur l'opération.

Il est donc proposé d'aligner le texte du Projet de Loi sur celui de DAC6, ce qui permettra de clarifier le point discuté ci-avant, le terme « intermédiaire » étant de toute façon défini par ailleurs. Au vu de ce qui précède, le paragraphe (2) de l'article 3 devrait être modifié pour se référer « à tout autre intermédiaire, ou en l'absence d'un tel intermédiaire, au contribuable concerné ».

Sur base de ce qui précède, il est donc proposé de donner à l'article 3 la teneur suivante :

« **Art. 3.** (1) Par dérogation aux articles 2 et 5, l'intermédiaire qui est soumis à l'article 35 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat n'est pas tenu de transmettre les informations visées à l'article 10 dont il a connaissance, qu'il possède ou qu'il contrôle concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

Par dérogation à l'alinéa 1er, les obligations visées aux dispositions des articles 2 et 5 restent toutefois applicables à l'intermédiaire visé à l'alinéa 1er qui agit en dehors des limites applicables à l'exercice de la profession d'avocat.

(2) Dans les cas où le paragraphe 1er, alinéa 1er, est applicable, cet intermédiaire est tenu de notifier, au plus tard dans un délai de 10 jours commençant à la date visée à l'article 2, paragraphe 1er, points a), b) ou c), la date qui intervient le plus tôt étant retenue, à tout autre intermédiaire qui conçoit, commercialise ou organise un tel dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou en l'absence d'un tel intermédiaire, au contribuable concerné, les obligations de déclaration qui leur incombent en vertu de la présente loi.

(3) Nonobstant les paragraphes 1er et 2, l'intermédiaire qui est soumis à l'article 35 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat et pour lequel le Grand-Duché de Luxembourg est l'État membre qui occupe la première place dans la liste visée à l'article 2, paragraphe 3, est tenu de transmettre à l'Administration des contributions directes les informations suivantes en lien avec un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration:

- a) l'identification de l'intermédiaire, y compris son nom, ses date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), sa résidence fiscale et son numéro d'identification fiscale ;

- b) des informations détaillées sur les marqueurs recensés à l'annexe selon lesquels le dispositif transfrontière doit faire l'objet d'une déclaration ;
- e) un résumé du contenu du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, y compris une référence à la dénomination par laquelle il est communément connu, le cas échéant, et une description des activités commerciales ou dispositifs pertinents, présentée de manière abstraite, sans donner lieu à la divulgation d'un secret commercial, industriel ou professionnel, d'un procédé commercial ou d'informations dont la divulgation serait contraire à l'ordre public ;
- d) des informations détaillées sur les dispositions légales des États concernés sur lesquelles se fonde le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;

(4) La transmission des informations visées au paragraphe 3 doit être faite endéans un délai de 30 jours commençant le lendemain de chaque mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. »

### 3.3 Article 5

Dans le même état d'esprit qu'à propos de l'article 3, il convient de modifier le texte de l'article 5 afin de clarifier qu'un intermédiaire qui a une obligation de transmettre des informations en sera dispensé dans la mesure où un autre intermédiaire en a déjà fait la déclaration.

L'article 5 alinéa 2 prendrait donc la teneur suivante :

« Un Chaque intermédiaire qui n'est dispensé de l'obligation de transmettre des informations en sera dispensé que dans la mesure où il peut prouver que les mêmes informations, visées à l'article 10, ont déjà été transmises par un autre intermédiaire. »

### 3.4 Article 15

Le montant de l'amende prévue à l'article 15 est sans commune mesure avec la gravité des manquements qui pourraient donner lieu à leur prononcé. Les pays voisins ont une approche beaucoup plus réaliste alors que :

- l'avant-projet belge prévoit une amende de 625 à 12.500 EUR ; pour les infractions commises dans une intention frauduleuse ou avec intention de nuire, l'amende est de 12.500 EUR à la première infraction et de 25.000 EUR pour les infractions suivantes ;
- le projet d'ordonnance français prévoit que le défaut de production, dans le délai prescrit, de la déclaration entraîne l'application d'une amende qui ne peut excéder 10 000 EUR. Le montant de l'amende est plafonné à 5 000 EUR lorsqu'il s'agit de la première infraction de l'année civile en cours et des trois années précédentes ;
- en Allemagne l'amende peut aller jusqu'à un montant de 25.000 EUR.

Le commentaire des articles indique que le montant de l'amende reprend celui des amendes applicables en cas de non-respect des dispositions de la loi modifiée relative à FATCA, de la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD) et de la loi modifiée du 23 décembre 2016 relative à la déclaration pays par pays.

Or les rédacteurs du Projet de Loi ne tiennent aucunement compte du contexte et des acteurs différents visés par ces différentes législations. En ce qui concerne plus particulièrement les acteurs visés, les « intermédiaires » concernés par le Projet de Loi vont inclure des personnes physiques et des personnes morales avec des tailles bilantaires modestes alors que ces autres législations concernent des acteurs institutionnels ou de grands groupes multinationaux (à savoir des groupes ayant un chiffre d'affaires consolidé total supérieur à 750 millions d'euros).

Par ailleurs des amendes d'un tel montant ne devraient pouvoir être prononcées que par une juridiction indépendante et impartiale sous peine de violation de la Convention européenne des droits de l'homme.

Il convient donc d'ajuster le montant maximal de ces amendes à un montant plus réaliste.

### 3.5 Article 16

Sur base des développements à son égard ci-dessus, le paragraphe (3) de l'article 16 devrait être retiré ou devrait être modifié comme suit (par insertion d'un nouvel alinéa 2) :

« (3) Pour l'application de la présente loi, l'Administration des contributions directes a accès, sur demande, aux mécanismes, procédures, documents et informations visés à l'article 3, para-

graphes 2 à *2quater*, ainsi qu'aux documents et informations visés à l'article 3, paragraphe 6, de la loi modifiée du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme.

L'alinéa qui précède ne s'applique pas aux intermédiaires visés à l'alinéa 1<sup>er</sup> du paragraphe (1) de l'article 3. »

Impression: CTIE – Division Imprimés et Fournitures de bureau



7465/05

N° 7465<sup>5</sup>

## CHAMBRE DES DEPUTES

Session ordinaire 2019-2020

**PROJET DE LOI****relative aux dispositions transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration**

\* \* \*

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

(19.12.2019)

Par dépêche du 8 août 2019, 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**

Au cours des années passées la planification fiscale, souvent agressive, n'a pas seulement occupé les autorités de l'Union européenne, mais au niveau international également l'OCDE et le G20. La directive 2011/16/UE sur l'échange automatique et obligatoire d'informations en matière fiscale était une initiative fondamentale dans ce domaine. La transposition de cette directive avait été approuvée par la Chambre des fonctionnaires et employés publics dans son avis n° A-2591 du 5 décembre 2013. Or, au fil du temps, les structures de l'ingénierie fiscale sont devenues de plus en plus sophistiquées, de sorte que le tissu législatif européen a dû être adapté de manière à faire face à cette évolution.

C'est ainsi que la directive 2014/107/UE a modifié la directive 2011/16/UE, notamment par l'introduction de la Norme commune de déclaration (NCD) en vue de l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal. Le projet de loi prévoyant la transposition de cette directive dans la législation nationale avait été commenté et approuvé par la Chambre dans son avis n° A-2744 du 23 novembre 2015.

La directive (UE) 2018/822, dont la transposition est prévue par le projet de loi sous avis, s'inspire de l'action 12 du plan BEPS de l'OCDE, relative aux „règles de communication obligatoire d'informations“ destinées à lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. Cette nouvelle directive propose d'affiner l'échange d'informations dans la mesure où elle énumère les obligations de transmission et les modalités de communication aux autorités fiscales des informations relatives aux „dispositifs transfrontières“. Il s'agit de la „Directive on Administrative Cooperation“, communément désignée par l'acronyme DAC6.

Cette directive vise aussi à résoudre le problème au niveau des „intermédiaires“ soumis au secret professionnel. Au Luxembourg sont concernées, entre autres, les personnes soumises à l'article 35 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat et obligées de communiquer des informations pouvant se heurter le cas échéant à leur secret professionnel. Par „intermédiaire“ on n'entend cependant pas seulement les avocats, mais aussi par exemple les conseillers fiscaux, les agents fiduciaires, les comptables, les réviseurs d'entreprises et les banquiers.

\*

**EXAMEN DU TEXTE**

Si les **articles 1<sup>er</sup> et 2** du projet de loi sous avis font état de définitions ainsi que de modalités et délais de communication des informations relatives aux dispositifs transfrontières, l'**article 3** entre

dans le vif du sujet en énonçant la problématique d'intermédiaires pouvant invoquer leur secret professionnel. Au lieu de communiquer les informations sur un dispositif transfrontières à l'Administration des contributions directes, l'intermédiaire peut invoquer son secret professionnel. Or, selon le paragraphe (2) de cet article, l'intermédiaire est tenu de notifier dans un délai de dix jours (dont le commencement est fixé à l'article 2) „à **tout autre intermédiaire qui conçoit, commercialise ou organise un tel dispositif transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, ou en l'absence d'un tel intermédiaire, au contribuable concerné, les obligations de déclaration qui leur incombent**“. Dans ce contexte, la Chambre des fonctionnaires et employés publics se demande si une telle notification par un intermédiaire à un autre intermédiaire, ou même au contribuable concerné, peut en pratique mener au résultat final espéré, à savoir l'exécution de l'obligation de déclaration d'un dispositif transfrontières.

Selon le commentaire de l'article 3 du projet de loi, l'intermédiaire dispensé de la transmission d'informations en raison de son secret professionnel n'est pas à l'abri des prérogatives d'investigation de l'Administration des contributions directes en application des paragraphes 175 et suivants de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 („*Abgabenordnung*“).

La Chambre propose d'insérer dans le texte de l'article 3 cette précision figurant au seul commentaire des articles.

Si un intermédiaire invoque son secret professionnel pour être dispensé de communiquer, il est pour le moins étonnant qu'il ait néanmoins une obligation spécifique de déclarer à l'administration fiscale „des **informations de nature générale**“ relatives aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, sans que les contribuables concernés puissent être identifiés. Ces informations „*fantômes*“ censées identifier des lacunes dans la législation et affiner les analyses de risques à effectuer par les administrations fiscales tiennent ainsi à l'abri le contribuable profitant d'un dispositif transfrontières pour réduire sa charge fiscale.

La Commission européenne a donc visé juste pour combattre les modèles de planification fiscale agressive, mais la restriction en raison du secret professionnel des avocats est sans doute le résultat du lobbying des auteurs des modèles d'évitement de l'impôt. Le meilleur dispositif transfrontières destiné à réduire la cote d'impôt d'un contribuable clairement identifié n'est-il pas érigé en secret professionnel d'un intermédiaire pour ne pas être soumis directement à la procédure de déclaration obligatoire? Il s'ensuit que l'introduction au niveau de l'article 15 du projet de loi d'une amende d'un maximum de 250.000 euros en cas d'absence de transmission ou de transmission tardive ou incomplète ne va guère effrayer les intermédiaires bien dotés des secrets professionnels de leur ingénierie fiscale, d'autant plus qu'un recours en réformation peut être introduit auprès du tribunal administratif contre les décisions infligeant une amende.

L'**article 4** du projet de loi règle clairement les cas où il n'existe pas d'intermédiaire: l'obligation de transmission relève alors de la responsabilité du contribuable concerné. Dans les cas où le Grand-Duché de Luxembourg est l'État membre qui figure à la première place sur une liste énumérant pour le contribuable la qualité de résident, d'établissement stable, de bénéficiaire de revenus ou bénéfices ou d'exercice d'une activité, celui-ci est obligatoirement responsable de la transmission des informations. La Chambre des fonctionnaires et employés publics se demande si un contribuable profitant d'un dispositif de planification fiscale agressive sera suffisamment vertueux pour exécuter son obligation de déclaration en transmettant les informations dans un délai de trente jours à l'administration fiscale, d'autant plus que son avocat se retranchera derrière son secret professionnel.

Les **articles 5 à 8** du projet de loi visent les cas de dispositifs transfrontières où plusieurs intermédiaires sont impliqués ou plusieurs contribuables sont concernés, leurs obligations respectives et les délais de transmission à observer.

L'**article 9** concerne le suivi que l'Administration des contributions directes est censée réserver aux informations reçues de la part de contribuables, à savoir leur communication par la voie de l'échange automatique aux autorités fiscales de tous les autres États membres concernés. La Chambre estime que cet article devrait en fait figurer après l'article 10, qui énumère tous les éléments que doivent comprendre les informations à transmettre à l'administration fiscale. Parmi ces éléments figurent toutes les caractéristiques du dispositif transfrontières et surtout les informations détaillées sur les „*marqueurs*“ énoncés dans l'annexe jointe au projet de loi sous avis.

La planification fiscale agressive étant devenue de plus en plus complexe, une meilleure définition de celle-ci est inéluctable. Les caractéristiques afférentes appelées „*marqueurs*“ présentent des modèles

potentiels d'évasion fiscale ou de pratiques fiscales abusives, contenus dans l'annexe. Le commentaire de l'article 1<sup>er</sup> du projet de loi énumère quelques exemples, comme la déduction pour un amortissement ou l'allègement au titre de la double imposition d'un revenu demandés dans plus d'un pays. D'autres exemples concernent les pays à fiscalité très faible ou nulle ainsi que les pays dotés d'une législation inadéquate en matière de lutte contre le blanchiment. Ces exemples, et surtout les catégories de „*marqueurs*“ recensées à l'annexe jointe au projet de loi, montrent à suffisance que les dispositifs transfrontières visés par la directive DAC6 ne peuvent être considérés comme étant conçus en toute légalité, un argument souvent invoqué par les auteurs des dispositifs.

Les **articles 11 à 13** prévoient les modalités pratiques de l'échange automatique effectué par l'Administration des contributions directes moyennant des formulaires types. Malheureusement le projet de loi avoue à l'article 13 (3) que le „*répertoire central sécurisé*“ n'est pas encore opérationnel pour enregistrer les informations communiquées dans le cadre des articles 9 et 10, alors qu'aux termes de l'article 18, la mise en vigueur de la future loi est prévue pour le 1<sup>er</sup> juillet 2020.

Ce constat explique en partie les indications figurant dans la fiche financière jointe au projet de loi, celle-ci prévoyant des coûts informatiques initiaux de l'ordre de 350.000 euros et des coûts en personnel de l'ordre de 290.000 euros par an.

L'**article 14** (relatif à la confidentialité et la protection des données transmises) reprend la „*garantie d'un accès sécurisé, limité et contrôlé*“, une formule ayant fait ses preuves au niveau de bien d'autres formes d'échange au niveau national, européen et même international, comme par exemple l'échange dans le cadre de la loi FATCA. Les informations reçues d'autres États membres, d'intermédiaires et de contribuables concernés ne peuvent pas seulement être utilisées aux fins prévues par le projet de loi, mais l'Administration des contributions directes peut les utiliser également à des fins d'imposition et de recouvrement de l'impôt au Luxembourg.

L'article précité prévoit que la conservation des informations ne devrait pas durer „*plus longtemps que nécessaire*“. La Chambre des fonctionnaires et employés publics propose de préciser ce délai dans le texte du projet de loi, tout en alignant la durée de conservation des informations sur le délai de prescription quinquennal, ou décennal en cas de non-déclaration ou de déclaration incomplète ou inexacte en matière d'impôts directs. Cette proposition concorderait d'ailleurs avec l'article 17 du projet de loi qui prévoit que, entre autres, les dispositions de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 s'appliquent à la communication automatique d'informations.

Pour ce qui est de l'**article 15**, la Chambre propose de compléter le paragraphe (3) par la phrase suivante:

*„Contre les décisions du tribunal administratif appel peut être interjeté devant la Cour administrative.“*

Concernant l'**article 16** du projet de loi, la Chambre des fonctionnaires et employés publics espère que l'Administration des contributions directes disposera des ressources et moyens nécessaires pour assumer les nouvelles attributions lui conférées par cet article, pour contrôler le respect des obligations de transmission et de notification par les intermédiaires et les contribuables concernés. Il s'agit en l'occurrence des mêmes pouvoirs d'investigation que ceux mis en oeuvre dans le cadre de la procédure de détermination de l'impôt.

\*

## CONCLUSION

Aux termes du projet de loi sous avis, tout dispositif transfrontières comportant au moins un des „*marqueurs*“ figurant à l'annexe jointe au projet doit faire l'objet d'une déclaration à l'administration fiscale. Les informations détaillées sur les „*marqueurs*“ rassemblés sous les points A à E de cette annexe reflètent une image quasiment parfaite de la planification fiscale agressive que le projet de loi est destiné à combattre.

Par la transposition de la directive (UE) 2018/822, le Grand-Duché de Luxembourg fait une fois de plus un pas supplémentaire en direction d'une plus grande transparence fiscale entre les États membres de l'Union européenne. Reste à savoir si les bonnes intentions de l'échange automatique et obligatoire instauré dans les États membres ne risquent pas de finir dans l'inefficacité, en dispensant de l'obligation de déclaration la profession de premier ordre dans le domaine de la planification fiscale, à savoir les avocats.

Par ailleurs, dans le cadre des vicissitudes générées par le Brexit, il faut espérer qu'après sa sortie de l'Union européenne le Royaume-Uni respectera les mêmes obligations de déclaration que celles des vingt-sept États membres restants, afin de leur éviter une „*concurrence fiscale déloyale*“.

Ce n'est que sous la réserve des commentaires qui précèdent que la Chambre des fonctionnaires et employés publics marque son accord avec le projet de loi lui soumis pour avis.

Ainsi délibéré en séance plénière le 19 décembre 2019.

*Le Directeur,*  
G. MULLER

*Le Président,*  
R. WOLFF

7465/06

N° 7465<sup>6</sup>

## CHAMBRE DES DEPUTES

Session ordinaire 2019-2020

**PROJET DE LOI****relative aux dispositions transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration**

\* \* \*

**AVIS DU CONSEIL D'ETAT**

(14.1.2020)

Par dépêche du 9 août 2019, 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, un tableau de concordance, une fiche financière une fiche d'évaluation d'impact ainsi que le texte de la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

Les avis de la Chambre des métiers, de la Chambre des salariés, de la Chambre de commerce et de la Chambre des fonctionnaires et employés publics ont été communiqués au Conseil d'État par dépêches respectivement des 4 septembre 2019, 21 octobre 2019, 8 novembre 2019 et 24 décembre 2019.

L'avis de l'Ordre des avocats du Barreau du Luxembourg a été communiqué au Conseil d'État par dépêche du 9 décembre 2019.

\*

**CONSIDERATIONS GENERALES**

Le projet de loi sous examen a pour objet la transposition en droit luxembourgeois de la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal relatif aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

Il est apparu que les structures de planification fiscale deviennent de plus en plus sophistiquées et tirent profit de la mobilité croissante des capitaux et des personnes au sein du marché intérieur. Or, ces structures peuvent comporter des dispositifs mis en place dans plusieurs États dans le but de transférer les bénéfices imposables vers des régimes fiscaux plus favorables ou ayant pour effet de réduire l'impôt dû par le contribuable. Il en résulte que les États membres de l'Union européenne peuvent subir une baisse significative de leurs recettes fiscales, préjudiciable à la mise en œuvre de politiques fiscales favorables au progrès social et économique.

Partant de ce constat, le Conseil de l'Union européenne a adopté la directive (UE) 2018/822 précitée (encore appelée « directive DAC6 »). Les règles de communication que cette directive prévoit s'inspirent de l'Action 12 (intitulé « Règles de communication obligatoire d'information ») du projet de l'Organisation de coopération et de développement économiques (ci-après « OCDE ») contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (*Base erosion and profit shifting* – BEPS).

Selon les auteurs du projet de loi, par la transposition de la directive (UE) 2018/822 du 25 mai 2018 précitée, celui-ci introduit en droit luxembourgeois une obligation de déclaration de certains dispositifs transfrontières concernant plusieurs États membres ou un État membre et un État tiers. Les informations ainsi déclarées vont ensuite être échangées de manière automatique avec les seules autorités fiscales des autres États membres de l'Union européenne. Il est précisé que les informations ainsi obtenues et échangées permettront aux autorités des États membres, d'une part, de réagir avec célérité contre les

dispositifs de planification fiscale qui sont potentiellement agressifs et, d'autre part, de remédier à des lacunes latentes devenues apparentes, soit par la réalisation d'analyses de risques appropriées et de contrôles fiscaux, soit par le biais de réformes législatives visant à combler ces lacunes.

Les auteurs du projet de loi ajoutent que l'obligation faite aux intermédiaires d'informer les autorités fiscales de certains dispositifs transfrontières susceptibles d'utilisation à des fins de planification fiscale agressive vise par ailleurs à renforcer l'efficacité de la Norme commune de déclaration, ci-après « NCD », introduite par la directive 2014/107/UE modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal.

En outre, selon ses auteurs, le projet de loi sous examen envisage de dispenser de certaines obligations de déclaration qu'il impose, conformément aux prévisions de la directive (UE) 2018/822, les intermédiaires dont les activités sont réglementées par la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat. Une telle dispense se justifie, selon les auteurs du projet, par la situation spécifique de la profession d'avocat – dans la mesure où le secret professionnel de l'avocat est considéré comme un des principes fondamentaux sur lesquels repose l'organisation de la justice – et afin de préserver la nécessaire relation de confiance entre l'avocat et son client. Il est ainsi expliqué que l'avocat peut en effet être appelé à représenter les intérêts de ses clients en justice, par exemple, dans le cadre d'un litige ayant un lien direct avec un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. Toutefois, selon les auteurs du projet de loi, une telle dispense ne devrait pas porter atteinte à l'objectif de la directive (UE) 2018/822 qui est de permettre aux autorités fiscales d'obtenir « des informations complètes et pertinentes sur les dispositifs fiscaux à caractère potentiellement agressif ». Il est dès lors précisé que dans les situations dans lesquelles la dispense ci-avant est applicable – et lorsqu'il n'existe pas d'autre intermédiaire soumis aux obligations de déclaration –, les obligations de déclaration que le projet de loi sous examen envisage incombent au contribuable concerné par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. Les auteurs du projet de loi expliquent qu'un tel transfert des obligations de déclaration au contribuable puise son fondement dans la directive (UE) 2018/822 et permet d'atteindre les objectifs ci-avant présentés de la directive.

Les auteurs du projet de loi ajoutent qu'afin de concilier au mieux les exigences découlant du secret professionnel de l'avocat avec la nécessité d'obtenir en temps utile des informations sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, il est envisagé que les intermédiaires concernés par la dispense soient tout de même obligés de transmettre un certain nombre d'informations en rapport avec ces dispositifs transfrontières. Il s'agit, dans ce contexte, d'une obligation spécifique de déclaration d'informations de nature générale relatives à de tels dispositifs, mais qui ne permettront pas d'identifier les contribuables concernés. Selon les auteurs du projet de loi, cette obligation spécifique de transmission d'informations imposée aux avocats vise, dans tous les cas de figure applicables, une identification plus rapide d'éventuelles lacunes législatives ainsi qu'un meilleur ciblage des analyses de risques à entreprendre.

Le Conseil d'État note qu'il est prévu que les dispositions du projet de loi sous examen s'appliquent à partir du 1<sup>er</sup> juillet 2020.

\*

## EXAMEN DES ARTICLES

### *Article 1<sup>er</sup>*

Cet article définit certains termes spécifiques employés dans le projet de loi. Les différentes définitions correspondent exactement au libellé de la directive (UE) 2018/822, à l'exception du concept de « dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration », qui a été adapté au contexte luxembourgeois par les auteurs du projet. En outre, l'article 1<sup>er</sup> introduit deux définitions que la directive (UE) 2018/822 ne prévoit pas, à savoir les définitions de « compte financier » et de « personne ».

En ce qui concerne plus particulièrement la définition du concept de « dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration », les auteurs du texte ont choisi de préciser la définition en indiquant le type de taxes et impôts auxquels s'appliquent les dispositions du projet de loi sous examen. Pour rappel, le champ d'application de ce concept est fixé par l'article 2 de la directive 2011/16/UE<sup>1</sup>, lequel

<sup>1</sup> 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.



dispose que ladite directive s'applique « à tous les types de taxes et impôts prélevés par un État membre, ou en son nom, ou par ses entités territoriales ou administratives, ou en leur nom, y compris les autorités locales ».

Le Conseil d'État comprend le souci des auteurs du projet de préciser quels sont les types d'impôts et taxes visés par le projet de loi, en renvoyant à l'article 1<sup>er</sup> de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal qui porte transposition de la directive 2011/16/UE. Il en découle qu'est visé par le projet de loi sous examen tout dispositif transfrontière, comportant au moins l'un des marqueurs figurant à l'annexe, ayant pour objet un ou plusieurs types de taxes et impôts prélevés par l'État et les communes du Grand-Duché du Luxembourg ou en leur nom, à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée, des droits de douane, des droits d'accises couverts par d'autres législations de l'Union européenne relatives à la coopération administrative entre États membres, ainsi que des cotisations sociales obligatoires dues au Grand-Duché de Luxembourg ou à un autre État membre, à une de leurs entités ou aux organismes de sécurité sociale de droit public.

Les définitions supplémentaires introduites par les auteurs du projet de loi concernent les termes « compte financier » et « personne ».

La définition des termes « compte financier » renvoie à la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD). Dans la mesure où le projet sous examen introduit un marqueur spécifique conçu pour contourner les obligations de déclaration impliquant un échange automatique d'informations au titre de la NCD, le renvoi est justifié.

La définition du terme « personne » renvoie quant à elle à la loi précitée du 29 mars 2013. Le renvoi implique que sont visées les personnes physiques, les personnes morales ou une association de personnes à laquelle est reconnue la capacité d'accomplir des actes juridiques mais qui ne possède pas le statut de personne morale, ou toute autre construction juridique quelles que soient sa nature et sa forme, dotée ou non de la personnalité juridique, possédant ou gérant des actifs qui, y compris le revenu qui en dérive, sont soumis à l'un des impôts visés à l'article 1<sup>er</sup> de la loi précitée du 29 mars 2013 et donc à l'un des impôts visés également par le projet de loi sous examen. La même définition se retrouve à l'article 3, numéro 11, de la directive 2011/16/UE et, partant, le Conseil d'État considère que l'insertion de la définition du terme « personne » est justifiée.

Toutefois, si le libellé en tant que tel de l'article 1<sup>er</sup> n'appelle pas d'observation – dans la mesure où il correspond au libellé de la directive (UE) 2018/822 –, le Conseil d'État constate que les commentaires relatifs à la disposition sous examen n'apportent pas plus de clarifications permettant de mieux comprendre et, dès lors, de mieux évaluer si un dispositif transfrontière devra faire l'objet d'une déclaration ou non.

Tout d'abord, la définition du concept de « dispositif transfrontière » utilise le concept de « participant au dispositif », qui n'est pas autrement défini, alors qu'il est déterminant pour qualifier les opérateurs soumis à l'obligation déclarative. Selon le Conseil d'État, un intermédiaire qui exerce, en relation avec un dispositif transfrontière, exclusivement les activités telles que prévues à la définition du terme « intermédiaire », à savoir la conception, la commercialisation, l'organisation d'un dispositif transfrontière, la mise à disposition d'un tel dispositif aux fins de sa mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre, ne devrait pas être qualifié de participant au dispositif. Dans cette conception, il est clair qu'il n'y a pas de dispositif transfrontière, si tous les participants au dispositif (c'est-à-dire à l'exclusion de l'intermédiaire proprement dit) sont résidents à des fins fiscales dans le même État (qui n'est pas le Luxembourg) et que seul l'intermédiaire présente un lien avec le Luxembourg. Il y a également absence de dispositif transfrontière lorsque tous les participants au dispositif sont résidents à des fins fiscales au Luxembourg, mais que l'intermédiaire ne présente aucun lien avec le Luxembourg.

En ce qui concerne les « intermédiaires », la mise à disposition aux fins de la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration rentre parmi les activités qui qualifient une personne d'intermédiaire au sens du projet de loi sous examen. Le dispositif retenu sous examen ne clarifie cependant pas ce qu'il faut comprendre par « mise à disposition aux fins de mise en œuvre ». À titre d'exemple, le projet allemand de transposition de la directive (UE) 2018/822<sup>2</sup> précise à cet égard qu'il y a mise à disposition, lorsque l'intermédiaire a remis au contribuable concerné les documents contractuels ou les lui a rendus accessibles autrement, tout en précisant qu'une mise en œuvre

2 Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen, Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung von Steuergestaltungen, Bearbeitungsstand: 26.09.2019.

effective n'est, par contre, pas exigée. Le Conseil d'État suggère qu'une précision similaire soit apportée par les auteurs du projet dans le texte sous examen.

Par ailleurs, le concept d'« intermédiaire » inclut toute personne qui « pourrait raisonnablement être censée savoir » qu'elle s'est engagée à fournir une aide, assistance ou des conseils concernant un dispositif transfrontière. Dès lors que, ni la directive (UE) 2018/822, ni les commentaires relatifs au projet sous examen ne fournissent de clarifications, le Conseil d'État comprend qu'il s'agit d'une appréciation qui se fera au cas par cas, sur la base de faits et circonstances. Il souligne également, comme cela est repris dans les commentaires relatifs à l'article 2 du projet de loi sous examen, que la directive (UE) 2018/822 n'impose pas d'obligations d'investigation active de la part d'une personne pouvant le cas échéant être concernée par la disposition sous examen. La définition envisagée prévoit d'ailleurs que toute personne a le droit de fournir des éléments prouvant qu'elle ne savait pas et ne pouvait pas raisonnablement être censée savoir qu'elle participait à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. Tel peut, par exemple, être le cas lorsque la personne ne dispose pas de l'expertise en la matière ou ne dispose pas du tout ou de manière suffisante de faits ou d'informations pertinents concernant un dispositif transfrontière donné.

En ce qui concerne la définition du concept d'« entreprise associée », il est prévu qu'une personne qui agit avec une autre personne en ce qui concerne les droits de vote ou de détention de parts de capital d'une entité, est considérée comme détenant une participation dans l'ensemble des droits de vote ou des parts de capital de ladite entité détenues par l'autre personne.

Le Conseil d'État se demande si cette disposition est à interpréter dans le même sens que le concept d'« action conjointe » qui a été introduit, dans le contexte des mesures destinées à lutter contre les dispositifs hybrides, par la loi du 20 décembre 2019 portant 1<sup>o</sup> modification de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu ; 2<sup>o</sup> modification de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune (« Vermögensteuergesetz ») ; 3<sup>o</sup> modification de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 (« Steueranpassungsgesetz ») ; 4<sup>o</sup> modification de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») ; en vue de transposer la directive (UE) 2017/952 du Conseil du 29 mai 2017 modifiant la directive (UE) 2016/1164 en ce qui concerne les dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers. Il demande par conséquent aux auteurs du projet sous examen de dire s'il y a lieu de faire cette assimilation ou, dans le cas contraire, de préciser dans quels cas deux personnes sont considérées agir ensemble dans le contexte du projet de loi sous examen.

Le Conseil d'État constate également l'absence d'explications quant au concept d'« influence notable sur la gestion » et demande aux auteurs du projet de préciser les critères qui serviront à déterminer s'il y a ou non influence notable.

En dernier lieu, le Conseil d'État note que les commentaires sur la disposition sous examen n'apportent pas de précisions quant au concept de « dispositif commercialisable ». Si la définition se réfère à un dispositif transfrontière n'ayant « pas besoin d'être adapté de façon importante », il serait utile de préciser sur la base de quels critères il faut considérer qu'il y a une adaptation « importante ». Le Conseil d'État regrette que les commentaires des articles ne comprennent pas d'exemples afin d'illustrer le concept de « dispositif commercialisable ». Il comprend également que si les critères du marqueur A.3. (« un dispositif dont la documentation et/ou la structure sont en grande partie normalisées et qui est à la disposition de plus d'un contribuable concerné sans avoir besoin d'être adapté de façon importante pour être mis en œuvre ») ne sont pas remplis, le dispositif ne saurait être qualifié de dispositif commercialisable.

Si la compréhension du Conseil d'État sur les différents points ci-dessus ne correspond pas à l'intention des auteurs du projet de loi, le Conseil d'État demande que ceci soit précisé.

## *Article 2*

L'article 2, paragraphe 1<sup>er</sup> en projet, introduit l'obligation pour les intermédiaires concernés de transmettre, à l'Administration des contributions directes, ci-après « ACD », un certain nombre d'informations dont ils ont connaissance, qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent dans un délai imparti. En ligne avec les dispositions de la directive (UE) 2018/822, ce délai est fixé à trente jours, commençant le lendemain de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif concerné ou le lendemain du jour où le dispositif concerné est prêt à être mis en œuvre, ou encore, lorsque la première étape de la mise en œuvre du dispositif concerné a été accomplie.

Le paragraphe 2 en projet exige que les intermédiaires fournissent une mise à jour trimestrielle de leur déclaration dans le cas de dispositifs commercialisables. Le Conseil d'État renvoie à cet égard à ses observations ci-avant concernant le concept de « dispositif commercialisable ».

Le paragraphe 3 en projet détermine dans quels cas un intermédiaire doit transmettre les informations concernant un dispositif transfrontière au Luxembourg. En l'occurrence, tel est le cas lorsque :

- l'intermédiaire est résident à des fins fiscales au Luxembourg, donc lorsque le domicile ou le lieu de résidence habituelle de l'intermédiaire ou le siège statutaire ou encore l'administration centrale lorsqu'il s'agit d'un intermédiaire qui n'est pas une personne physique, est situé au Luxembourg ;
- l'intermédiaire est résident à des fins fiscales dans un autre État et entretient au Luxembourg un établissement stable par l'intermédiaire duquel les services concernant le dispositif sont fournis ;
- l'intermédiaire est constitué au Luxembourg ou est régi par le droit luxembourgeois ; ou
- l'intermédiaire est enregistré au Luxembourg auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil.

Le paragraphe 4 en projet dispense l'intermédiaire de la transmission des informations lorsqu'il existe une obligation de déclaration multiple et que l'intermédiaire peut prouver que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre État membre. Quant aux moyens de preuve, les commentaires relatifs à la disposition sous examen citent, à titre d'exemple, une preuve écrite émise par l'autorité compétente de l'État membre auquel les mêmes informations ont été transmises conformément au droit national de cet autre État. *A contrario*, le Conseil d'État comprend que si une telle preuve écrite est sollicitée de l'ACD par un contribuable, celle-ci sera également en mesure de l'émettre. Dès lors que les commentaires citent la preuve écrite émise par l'autorité compétente étrangère à titre d'exemple, le Conseil d'État comprend que d'autres moyens de preuve seront également admissibles, comme, par exemple, la communication du numéro d'enregistrement ou d'identification qu'une autorité compétente étrangère aura, le cas échéant, attribué à la transmission des informations qui lui a été faite. Si ce qui précède ne correspond pas à l'intention des auteurs du projet de loi, le Conseil d'État demande que ceci soit précisé.

### Article 3

L'article en projet entend transposer en droit luxembourgeois la possibilité donnée par la directive (UE) 2018/822 d'accorder une dispense de l'obligation de fournir des informations concernant un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration aux intermédiaires, lorsque cette obligation de déclaration serait contraire au secret professionnel applicable à ces intermédiaires.

En l'occurrence et en vertu de l'article 3, paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup> en projet, la dispense est instaurée à l'égard des avocats soumis au secret professionnel en vertu de l'article 35 de la loi précitée du 10 août 1991. L'article 3, paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 2 en projet, prévoit une dérogation à cette dispense, dans le cas où les avocats agiraient en dehors des limites applicables à l'exercice de la profession d'avocat. Dans ce cas de figure, les obligations de déclaration mises en place par le projet de loi sous avis à l'égard des intermédiaires, restent applicables.

Le Conseil d'État constate que la directive (UE) 2018/822 offre la possibilité d'accorder la dispense à tous les intermédiaires tenus par le secret professionnel.

Cependant, alors même que les auteurs du projet de loi énoncent dans l'exposé des motifs que « conformément à ce que prévoit la directive (UE) 2018/822, le présent projet de loi propose de dispenser les intermédiaires dont les activités sont réglementées par la loi modifiée du 10 août sur la profession d'avocat de certaines des obligations de déclaration mises en place par le présent projet de loi », la disposition sous examen instaure la dispense à l'égard des seuls avocats. Or, aux termes de l'article 2, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la loi précitée du 10 août 1991, les justiciables sont autorisés, en matière de contributions directes, à se faire représenter ou assister, par un expert-comptable ou un réviseur d'entreprises, dûment autorisés à exercer leur profession. En outre, l'article 109, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif prévoit également la faculté pour les justiciables d'agir par eux-mêmes ou de se faire représenter ou assister par un expert-comptable ou un réviseur d'entreprises, dûment autorisés à exercer leur profession, devant le tribunal administratif appelé à connaître d'un recours en matière de contributions directes.

Le Conseil d'État s'interroge dès lors sur l'option prise par les auteurs du projet de loi de n'accorder la dispense qu'aux avocats, alors même que d'autres professionnels, à l'instar des réviseurs d'entre-

prises et des experts-comptables, peuvent également être concernés par ladite dispense. Une telle approche risque de conduire à une inégalité de traitement dans le domaine des services de conseil fiscal.

Le Conseil d'État note que les auteurs du projet de loi sous examen justifient la dispense accordée aux avocats par le fait de la situation spécifique de la profession d'avocat et particulièrement, selon l'exposé des motifs, parce que « l'avocat peut notamment être appelé à représenter les intérêts de ses clients en justice, le cas échéant dans le cadre d'un litige en lien direct ou indirect avec un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ». Or, tel est également le cas en ce qui concerne les réviseurs d'entreprises et les experts-comptables en vertu des dispositions légales sus-énoncées.

Par ailleurs, le Conseil d'État constate que les États membres voisins du Luxembourg ont retenu une approche large quant à la dispense accordée aux intermédiaires tenus par le secret professionnel :

En Belgique, la loi du 20 décembre 2019 transposant la directive (UE) 2018/822 applique un traitement identique à tous les intermédiaires tenus au secret professionnel, lesquels sont soumis à des obligations précises<sup>3</sup>.

La loi autrichienne du 22 octobre 2019 transposant la directive (UE) 2018/822 prévoit qu'un intermédiaire n'est pas tenu de procéder à une déclaration s'il est soumis en Autriche à une obligation légale de confidentialité et qu'il n'a pas été libéré de cette obligation. Toutefois, cette dispense ne vaut pas lorsque l'intermédiaire agit en dehors des limites applicables à l'exercice de sa profession<sup>4</sup>.

En Allemagne, il ressort des commentaires de la loi du 21 décembre 2019 transposant la directive (UE) 2018/822 que le secret professionnel peut être invoqué en particulier par les avocats, les conseillers fiscaux (« *Steuerberater* »), les réviseurs d'entreprises et les commissaires aux comptes (« *Abschlussprüfer* »)<sup>5</sup>.

En France, les dispositions de l'ordonnance n° 2019-1068 du 21 octobre 2019 transposant la directive (UE) 2018/822 s'appliquent, en ce qui concerne la dispense, à tout intermédiaire soumis à une

3 Loi belge du 20 décembre 2019 transposant la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, Moniteur Belge, 30 décembre 2019. L'article 9 de ladite loi prévoit que : « Dans la même section II/1, il est inséré un article 326/7 rédigé comme suit : « Art. 326/7. § 1. Lorsqu'un intermédiaire est tenu au secret professionnel, il doit :

1° informer le ou les intermédiaires concernés, par écrit et de façon motivée, qu'il ne peut pas respecter l'obligation de déclaration, à la suite de quoi cette obligation de déclaration incombe automatiquement à l'autre intermédiaire ou aux autres intermédiaires ; 2° en l'absence d'un autre intermédiaire, informer par écrit et de façon motivée le ou les contribuables concernés de son ou de leur obligation de déclaration. La dispense d'obligation de déclaration n'est effective qu'à partir du moment où un intermédiaire a rempli l'obligation visée à l'alinéa 1<sup>er</sup>. § 2. Le contribuable concerné peut, par autorisation écrite, permettre à l'intermédiaire de satisfaire à l'obligation de déclaration prévue à l'article 326/3. Si le contribuable concerné ne donne pas l'autorisation, l'obligation de déclaration continue d'incomber au contribuable et l'intermédiaire fournit les informations nécessaires au respect de l'obligation de déclaration visée à l'article 326/3 au contribuable concerné ».

4 Cf. 91. Bundesgesetz: Abgabenänderungsgesetz 2020 – AbgÄG 2020 (publié le 22 octobre 2019) qui ajoute que lorsque l'intermédiaire tombe sous la règle dérogatoire, il est tenu d'en informer immédiatement tout autre intermédiaire tel que défini par la loi ou d'un autre État membre. De même, il doit immédiatement informer tous les contribuables concernés du fait qu'il tombe sous la règle dérogatoire et du fait que l'obligation de déclaration leur est de ce fait transmise. Dans ce contexte, il doit transmettre au(x) contribuable(s) concerné(s) toutes les informations pertinentes le(s) concernant qu'il connaît, dont il dispose ou qui sont sous son contrôle concernant un dispositif devant faire l'objet d'une déclaration. L'intermédiaire doit être en mesure, sur demande, de livrer une preuve qu'il a transmis les informations mentionnées ci-avant.

5 Cf. Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen (loi du 21 décembre 2019).

obligation de secret professionnel dont la violation est prévue et réprimée par l'article 226-13 du code pénal français<sup>6</sup>.

Il est donc conforme à la directive (UE) 2018/822 d'étendre le bénéfice de la dispense à tous les intermédiaires tenus par le secret professionnel. Dès lors, pour des raisons d'égalité de traitement déjà évoquées, le Conseil d'État demande aux auteurs du projet de loi sous examen, sous peine d'opposition formelle pour violation du principe d'égalité devant la loi porté à l'article 10*bis* de la Constitution, d'étendre la possibilité de dispense à tous les intermédiaires tenus par le secret professionnel – à tout le moins dans le domaine des services de conseil fiscal – à savoir notamment les avocats, les réviseurs d'entreprises et les experts-comptables.

Le Conseil d'État note que le paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 2, de l'article 3 pourrait conduire à une compréhension que l'intermédiaire qui est soumis à une obligation de déclaration dans le cas où il agirait en dehors des limites applicables à sa profession ne pourrait pas bénéficier de la dispense prévue à l'article 5, alinéa 2. Afin d'éviter toute confusion, le Conseil d'État propose de reformuler cet alinéa comme suit :

« Par dérogation à l'alinéa 1<sup>er</sup>, les **dispositions obligations** visées aux articles 2 et 5 restent toutefois applicables à l'intermédiaire visé à l'alinéa 1<sup>er</sup> qui agit en dehors des limites applicables à l'exercice de la profession concernée. »

Le paragraphe 2 en projet prévoit l'obligation, à l'égard de l'intermédiaire auquel s'applique la dispense, de notifier à tout autre intermédiaire ou, le cas échéant, au contribuable concerné, les obligations de déclaration mises en place par le projet de loi sous examen, et ce dans un délai de dix jours. Le Conseil d'État note que la notion d'« intermédiaire » ayant déjà été définie par l'article 1<sup>er</sup> de la loi en projet, nul n'est besoin de reprendre cette définition dans la disposition sous examen. Il y a donc lieu de supprimer la définition de l'intermédiaire telle que reprise par cette disposition comme suit :

« (2) Dans le cas où le paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, serait applicable, cet intermédiaire est tenu de notifier, au plus tard dans un délai de dix jours commençant à la date visée à l'article 2, paragraphe 1<sup>er</sup>, points a), b) ou c), la date qui intervient le plus tôt étant retenue, à tout autre intermédiaire qui conçoit, commercialise ou organise un tel dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou en l'absence d'un tel intermédiaire, au contribuable concerné, les obligations de déclaration qui leur incombent en vertu de la présente. »

Le paragraphe 3 en projet prévoit la transmission de certaines informations à l'ACD par les intermédiaires bénéficiant de la dispense liée au secret professionnel. D'après les commentaires relatifs à la disposition sous examen, les informations à transmettre sont de nature générale et ne sont pas susceptibles d'être reliées au client et contribuable concerné, de sorte que la problématique du secret professionnel ne se poserait pas. Il ressort du procès-verbal de la réunion du 30 septembre 2019 de la Commission des finances et du budget que « l'objectif de cette obligation spécifique de transmission d'informations imposée aux avocats est de permettre dans tous les cas de figure applicables une identification plus rapide d'éventuelles lacunes législatives et de mieux cibler les analyses de risques à entreprendre ». Il est également précisé ce qui suit : « [...] il est envisagé que dès que l'ACD réceptionne des informations de nature générale portant sur un dispositif transfrontière par le biais d'une plateforme sécurisée, elle envoie un numéro de référence à l'avocat expéditeur qui lui-même le transmet à tout autre intermédiaire ou, à défaut d'un tel autre intermédiaire, au contribuable concerné. Tout intermédiaire ou le contribuable lui-même faisant une déclaration portant sur le même dispositif transfrontière est doté d'un numéro de référence supplémentaire. Les numéros de référence liés aux diffé-

6 Cf. Ordonnance n° 2019-1068 du 21 octobre 2019 relative à l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, disponible en ligne sur : <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000039248686&categorieLien=id>.

L'article 1<sup>er</sup> de cette ordonnance prévoit que : « (...) » 4° L'intermédiaire soumis à une obligation de secret professionnel dont la violation est prévue et réprimée par l'article 226-13 du code pénal souscrit, avec l'accord du ou des contribuables concernés par le dispositif transfrontière, la déclaration mentionnée à l'article 1649 AD.

« À défaut de cet accord, l'intermédiaire notifie à tout autre intermédiaire l'obligation déclarative qui lui incombe.

« En l'absence d'autre intermédiaire, la notification d'obligation déclarative est adressée au contribuable concerné par le dispositif transfrontière. L'intermédiaire transmet également au contribuable concerné, le cas échéant, les informations nécessaires au respect de son obligation déclarative.

« Les notifications prévues ci-dessus sont effectuées par tout moyen permettant de leur conférer date certaine ;

« 5° Dans tous les cas, en l'absence de tout intermédiaire soumis à l'obligation déclarative de l'article 1649 AD, cette obligation incombe au contribuable concerné par le dispositif transfrontière (...) ».

rentes déclarations sont alors rattachés au numéro de référence lié au dispositif, ce qui permet à l'ACD de regrouper l'ensemble des informations reçues au sujet d'un même dispositif transfrontière. Il est encore précisé que les informations de nature générale transmises par les avocats ne sont pas chargées dans le répertoire central de la Commission européenne, mais sont utilisées par l'ACD à des fins de gestion interne pour contrôler si chaque intervenant a respecté ses obligations de déclaration. »

Le Conseil d'État constate tout d'abord que la directive (UE) 2018/822 n'exige pas la transmission des informations requises par la disposition sous examen.

À ce propos, aucune des législations des États membres voisins du Luxembourg sus-examinées ne prévoit d'obligations supplémentaires en ce qui concerne les intermédiaires soumis au secret professionnel. En Allemagne par exemple, ceux-ci ne doivent transmettre des informations détaillées que lorsqu'ils ne bénéficient pas de la dispense en raison de leur secret professionnel<sup>7</sup>.

Le Conseil d'État note ensuite une incohérence fondamentale dans le texte en projet. En effet, les dispositions de l'article 3, paragraphe 3, lettre b), de la loi en projet, qui obligent l'avocat à donner des informations sur les marqueurs en relation avec une structure mise en place par son client, portent atteinte au secret professionnel ainsi qu'aux droits de la défense dont le secret professionnel fait partie intégrante pour les raisons suivantes :

- Le secret professionnel ne porte pas uniquement sur les noms des parties concernées. Il est en effet admis que le secret porte sur toutes les informations que le professionnel soumis au secret a obtenues dans le cadre de l'exercice de sa profession. Il porte par définition sur le travail du professionnel qui aura fait l'analyse technique des marqueurs par rapport à l'opération analysée. Par conséquent, une transmission d'informations même anonymisées constitue une atteinte au secret professionnel.
- La transmission d'informations même anonymes permettra ensuite de manière indirecte l'identification des parties concernées. À partir des informations détaillées sur les marqueurs, et vu le nombre considérable de marqueurs énumérés à l'annexe, il n'est en effet pas exclu qu'il devienne possible, dans de nombreux cas, ou dans certains cas du moins, d'identifier l'opération dont il s'agit et le nom du contribuable concerné, notamment au vu de la spécificité de la situation ou par voie de recoupements d'informations. Le prétendu anonymat sera alors illusoire.
- Par ailleurs, en ce qui concerne plus particulièrement les avocats, le secret professionnel est directement lié aux droits de la défense du contribuable. Or, selon l'exposé des motifs, « l'avocat peut notamment être appelé à représenter les intérêts de ses clients en justice, le cas échéant dans le cadre d'un litige en lien direct ou indirect avec un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ». En cas de contestation des aspects fiscaux d'une opération devant les tribunaux, le contribuable risque de se voir opposer par l'administration fiscale les informations qui auront été communiquées par son avocat au titre de l'article 3. Il y aura là une atteinte aux droits de la défense. Le même raisonnement s'applique par analogie aux réviseurs d'entreprises et experts-comptables.

Le Conseil d'État demande par conséquent aux auteurs du projet sous examen, sous peine d'une opposition formelle fondée sur l'incohérence des textes, source d'insécurité juridique, de supprimer les paragraphes 3 et 4 de la disposition sous examen en ce qu'ils portent atteinte à la substance même du secret professionnel que les auteurs du projet entendent protéger.

#### *Article 4*

L'article 4 en projet détermine les modalités de transmission incombant au contribuable concerné en l'absence d'un intermédiaire ou en cas d'applicabilité de la dispense visée à l'article 3, paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, et lorsqu'il n'existe pas d'autre intermédiaire à qui incombent les obligations de déclaration.

Si le paragraphe 1<sup>er</sup> pose le principe de l'obligation de transmettre les informations sur un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration à charge du contribuable concerné, le paragraphe 2 fixe le délai dans lequel la transmission doit être opérée. Tout comme pour les intermédiaires, le délai est fixé à trente jours commençant le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à la disposition du contribuable concerné aux fins de mise en œuvre, ou est prêt à être mis en œuvre par le contribuable concerné, ou lorsque la première étape de sa mise

<sup>7</sup> La loi allemande prévoit en outre une disposition suivant laquelle l'obligation de déclaration des professionnels en cause en ce qui concerne les données à fournir s'applique, même s'il est possible d'identifier sur la base de ces données le contribuable concerné.

en œuvre est accomplie en ce qui concerne le contribuable concerné, la date intervenant le plus tôt étant retenue.

Le paragraphe 3 en projet détermine les cas dans lesquels le contribuable doit transmettre les informations concernant un dispositif transfrontière au Luxembourg, à savoir lorsqu'il :

- est résident à des fins fiscales au Luxembourg, donc lorsque le domicile ou le lieu de résidence habituelle du contribuable concerné, ou le siège statutaire ou l'administration centrale lorsqu'il s'agit d'un contribuable qui n'est pas une personne physique, est situé au Luxembourg ;
- est résident à des fins fiscales dans un autre État et entretient au Luxembourg un établissement stable qui bénéficie du dispositif ;
- perçoit des revenus ou réalise des bénéfices au Luxembourg, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun autre État membre ; ou
- exerce une activité au Luxembourg, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun autre État membre.

Le Conseil d'État comprend que le contribuable concerné et soumis à l'obligation de déclaration, pourra charger un avocat, bénéficiant de la dispense liée au secret professionnel visée au paragraphe 1<sup>er</sup> de l'article 3, mais également toute autre personne – et notamment un intermédiaire n'ayant pas été impliqué dans le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration – pour effectuer les obligations de déclaration pour son compte. En ligne avec ce qui est précisé dans les commentaires relatifs à l'article 3 du texte en projet à l'égard des avocats, le Conseil d'État comprend que la déclaration effectuée par l'intermédiaire se fait en sa qualité de mandataire spécial du contribuable concerné.

Tout comme cela est prévu à l'égard des intermédiaires, le contribuable concerné est dispensé de la transmission des informations s'il existe une obligation de déclaration multiple et qu'il peut prouver que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre État membre. Le Conseil d'État renvoie à ses observations précédentes concernant l'article 2, paragraphe 4, en projet en ce qui concerne les moyens de preuve.

#### *Article 5*

L'article 5 en projet détermine l'obligation de déclaration lorsqu'il existe plusieurs intermédiaires participant à un même dispositif transfrontière.

Dans un tel cas, l'obligation de déclaration incombe en principe à tous les intermédiaires concernés, de sorte que chaque intermédiaire devra déclarer les informations relatives à un dispositif transfrontière à l'ACD, s'il remplit les conditions de l'article 2 du projet de loi sous examen.

Un intermédiaire est dispensé de l'obligation susmentionnée lorsqu'il peut prouver que les mêmes informations ont déjà été transmises par un autre intermédiaire au Luxembourg ou dans un autre État membre. Le Conseil d'État constate que tant le texte de loi que les commentaires sont muets quant aux moyens de preuve qui sont à fournir par l'intermédiaire concerné et invite les auteurs du projet à apporter des clarifications à ce sujet.

#### *Article 6*

L'article 6 en projet détermine l'obligation de déclaration lorsque l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné et qu'il existe une pluralité de contribuables concernés. Dans ce cas de figure, la transmission des informations est à effectuer par le contribuable qui a arrêté avec l'intermédiaire le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ou par le contribuable concerné qui gère la mise en œuvre du dispositif, en fonction de qui occupe la première place dans l'énumération ci-avant.

Un contribuable concerné est dispensé de l'obligation susmentionnée lorsqu'il peut prouver que les mêmes informations ont déjà été transmises par un autre contribuable au Luxembourg ou dans un autre État membre. Le Conseil d'État renvoie à ses observations ci-dessus concernant l'article 5 en projet pour ce qui est des moyens de preuve.

#### *Article 7*

L'article 7 en projet introduit une obligation de déclaration concernant l'utilisation d'un dispositif à charge des contribuables concernés dans le cadre de leur déclaration annuelle pour l'impôt sur le revenu.

Le Conseil d'État note que les auteurs du projet se réfèrent à la déclaration annuelle « pour l'impôt sur le revenu ». Il rappelle qu'en vertu de l'article 1<sup>er</sup> en projet, est visé par le projet de loi sous examen

tout dispositif transfrontière, comportant au moins l'un des marqueurs figurant à l'annexe, ayant pour objet un ou plusieurs types de taxes et impôts prélevés par l'État et les communes du Grand-Duché de Luxembourg ou en leur nom. Si un dispositif concerne, par exemple, l'impôt sur la fortune et que le contribuable concerné, personne morale n'ayant ni siège statutaire ou principal établissement au Luxembourg, n'est tenu, en vertu des lois fiscales luxembourgeoises en vigueur, de ne remettre au Luxembourg qu'une déclaration d'impôt sur la fortune, il échappe, en vertu d'une application stricte du texte de loi, à l'obligation de renseignement dans le cadre de la déclaration annuelle prévue par le texte en projet. Si cette lecture ne traduit pas l'intention des auteurs du projet, il y a lieu de modifier le texte en conséquence, par exemple de la manière suivante :

« Chaque contribuable concerné est tenu de déclarer, dans le cadre de s la déclaration ~~annuelle sur le revenu~~ **relative au type d'impôt concerné par le dispositif** transfrontière, l'utilisation qu'il a faite du dispositif ~~pour~~ **durant la période chacune des années où il l'utilise couverte par la déclaration en question.** »

En outre, même si le libellé choisi peut être compris comme correspondant au libellé de l'article 8 *bis ter*, paragraphe 11, de la directive (UE) 2018/822 qui dispose que « [c]haque État membre peut prendre les mesures nécessaires pour que chaque contribuable concerné soit tenu de transmettre à l'administration fiscale des informations concernant l'utilisation qu'il fait du dispositif pour chacune des années où il l'utilise », le Conseil d'État se demande ce qu'il faut entendre par « utilisation du dispositif » et invite les auteurs du projet de loi à préciser ce concept.

En outre, selon le Conseil d'État, cette disposition devrait avoir pour but de permettre à l'ACD de faire un lien direct entre la déclaration fiscale du contribuable concerné et les informations transmises concernant un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration déterminée. Il s'agit donc d'une mesure devant permettre de contrôler le respect des obligations de transmission visées par le projet de loi sous examen. Le Conseil d'État se demande dès lors si la déclaration quant à l'utilisation du dispositif ne devrait pas se limiter à indiquer le numéro de référence du dispositif transfrontière.

#### *Article 8*

Le Conseil d'État constate qu'il résulte de cette disposition une rétroactivité des obligations de déclaration, particulièrement en ce qui concerne les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 30 juin 2020. Une telle rétroactivité est néanmoins requise par et conforme à la directive (UE) 2018/822.

Par ailleurs, le Conseil d'État demande que cet article soit adapté, étant donné que l'article 3, paragraphe 3, de la loi en projet devra être supprimé sous peine d'opposition formelle.

#### *Article 9*

L'article 9 en projet impose à l'ACD directes l'obligation de communiquer, par voie d'un échange automatique, les informations faisant l'objet de l'article 10 du projet sous examen aux autorités compétentes de tous les autres États membres.

Le Conseil d'État comprend que l'ACD communiquera les informations transmises par un intermédiaire ou un contribuable concerné en l'état, c'est-à-dire sans modification aucune de sa part, dans la mesure où il est énoncé dans le texte en projet que « l'Administration des contributions directes, à laquelle les informations ont été transmises [...], communique [...] les informations visées à l'article 10 [...] »

#### *Article 10*

L'article 10 en projet énonce les différentes informations devant être transmises par un intermédiaire ou, le cas échéant, par un contribuable concerné, à l'ACD.

L'énumération des différentes informations correspond à ce que la directive (UE) 2018/822 prescrit. Toutefois selon le Conseil d'État, certaines informations requises mériteraient des clarifications supplémentaires :

- la lettre a) du paragraphe 1<sup>er</sup> en projet dispose que les informations doivent comprendre « l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, y compris leur nom, leur date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), leur résidence fiscale, leur numéro d'identification fiscale et, le cas échéant, les personnes qui sont des entreprises associées au contribuable concerné ». Il ne ressort cependant pas de cette disposition quelles informations relatives aux entreprises associées



sont à indiquer. Le Conseil d'État suppose qu'il y a lieu d'indiquer le nom des entreprises associées et, en tout état de cause, demande dès lors aux auteurs du texte d'adapter la disposition sous examen de manière à dire, d'une part, clairement quelle(s) information(s) doivent être fournies et, d'autre part, que ne sont visées que les entreprises associées qui ont un lien direct avec le dispositif transfrontière faisant l'objet de la déclaration ;

- la lettre e) du paragraphe 1<sup>er</sup> en projet requiert des informations détaillées sur les dispositions légales des États concernés sur lesquelles se fonde le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. Le Conseil d'État recommande aux auteurs du projet de préciser si l'exigence posée est remplie dès lors que l'information contient le numéro ou le paragraphe ainsi que l'intitulé exact de la loi (y compris l'État d'où la loi émane) et est soit une reproduction, soit une traduction libre de la disposition légale concernée. Il se conçoit mal en effet que soient exigées des explications ou une analyse concernant le mécanisme ou les modalités d'application de la disposition légale concernée ;
- la lettre f) en projet fait référence à la valeur du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. Aucune explication n'est fournie en ce qui concerne l'élément par rapport auquel la valeur est à déterminer. Ainsi, il pourrait s'agir de l'avantage fiscal escompté, de la transaction en tant que telle (à savoir les montants investis ou transférés) ou le montant de la contrepartie ou compensation obtenue. Le Conseil d'État recommande aux auteurs du projet de loi d'apporter les clarifications nécessaires à ce sujet.

Le Conseil d'État propose de cerner, avec plus de précision, dans quelle langue la transmission des informations devra être faite et, partant, d'élaborer des formulaires dans la ou les langues qui auront été retenues. À titre d'exemple, la loi de transposition autrichienne<sup>8</sup> prévoit que les informations peuvent être transmises en langue allemande ou anglaise, sauf en ce qui concerne certaines informations (relatives au dispositif transfrontière en tant que tel) qui doivent dans tous les cas être transmises en langue anglaise. De plus, le Conseil d'État demande – au regard des délais stricts impartis et les sanctions significatives qui sont susceptibles de s'appliquer en cas de non-respect des obligations en vertu du projet de loi sous examen (dont les transmissions tardives) – que les formulaires qui devront être utilisés soient mis à disposition dès l'entrée en vigueur de la loi en projet sous avis.

Le paragraphe 2 de l'article sous examen dispose que les informations en question sont à transmettre dans la forme et selon les modalités prescrites par l'ACD. Dans la mesure où les dispositions que l'ACD serait appelée à prendre s'imposent à l'ensemble des intermédiaires visés par la future loi, ils ont un caractère général et relèvent de ce fait de l'exécution de la loi que l'article 36 de la Constitution réserve au seul Grand-Duc. Le Conseil d'État doit donc s'opposer formellement au texte du paragraphe 2 sous examen.

#### *Articles 11 à 14*

Sans observation.

#### *Article 15*

L'article 15 en projet fixe les sanctions contre la violation des règles mettant en œuvre la directive (UE) 2018/822, qui, d'après cette dernière, devraient être « effectives, proportionnées et dissuasives ».

Les auteurs du projet de loi sous examen ont retenu le montant de 250 000 euros comme étant le montant maximum des amendes applicables. Ils reprennent ainsi le montant maximum des amendes applicables en cas de non-respect des dispositions i) de la loi du 24 juillet 2015 portant approbation 1. de l'Accord entre le Gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg et le Gouvernement des États-Unis d'Amérique en vue d'améliorer le respect des obligations fiscales à l'échelle internationale et relatif aux dispositions des États-Unis d'Amérique concernant l'échange d'informations communément appelées le « Foreign Account Tax Compliance Act », y compris ses deux annexes ainsi que le « Memorandum of Understanding » y relatif, signés à Luxembourg le 28 mars 2014 2. de l'échange de notes y relatives, signées les 31 mars et 1<sup>er</sup> avril 2015 (dite loi FATCA), ii) de la loi modifiée relative

<sup>8</sup> Bundesgesetz über den verpflichtenden automatischen Informationsaustausch über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen im Bereich der Besteuerung, §16 (2): „Die Informationen gemäß Abs. 1 können in deutscher oder englischer Sprache übermittelt werden. Die Informationen gemäß Abs. 1 Z 3 bis 6 sind jedenfalls in englischer Sprache zu übermitteln.“

à la NCD et iii) de la loi modifiée du 23 décembre 2016 relative à la déclaration pays par pays. Si le montant maximum de l'amende ainsi retenu peut paraître aller au-delà des critères mis en avant par la directive (UE) 2018/822, le Conseil d'État peut comprendre l'option pour une certaine cohérence de la part des auteurs du projet par rapport aux lois susmentionnées.

Le Conseil d'État demande, dans un souci d'unicité rédactionnelle, d'adapter le libellé du texte comme suit :

« (1) En cas de défaut de transmission des informations, de transmission tardive ou de transmission de données incomplètes ou inexactes au sens de l'article 2, paragraphe 1<sup>er</sup> ou de l'article 4, paragraphe 2, ou en cas d'absence de notification ou de notification tardive au sens de l'article 3, paragraphe 2, l'intermédiaire ou le contribuable concerné ayant une obligation de transmission ou de notification au Grand-Duché de Luxembourg en vertu de la présente loi peut encourir une amende d'un maximum de 250 000 euros. »

Le Conseil d'État comprend en outre que les sanctions prévues à l'article 15 en projet ne s'appliquent pas à l'égard du contribuable concerné qui omettrait de déclarer, conformément à l'article 7 du projet de loi sous examen, dans le cadre de sa déclaration fiscale, l'utilisation faite du dispositif transfrontière, dans la mesure où le libellé du texte en projet se réfère uniquement aux transmissions des informations ou données, ou à la notification au sens de l'article 3, paragraphe 2, du projet sous examen. Si cela ne correspond pas à l'intention des auteurs du projet de loi, il y a lieu que ceux-ci modifient le texte en conséquence.

#### *Article 16*

Le texte de l'article en projet charge l'ACD du contrôle des obligations de transmission et de notification par les intermédiaires et contribuables concernés, cette mission étant étendue à la vérification de l'absence de pratiques ayant pour but de contourner la communication d'informations.

Pour accomplir sa mission de vérification, le texte octroie à l'ACD les mêmes pouvoirs d'investigation qu'elle est autorisée à mettre en œuvre dans le cadre et dans les limites de la procédure d'investigation et de détermination des impôts, droits et taxes luxembourgeois.

En outre, le paragraphe 3 en projet précise que l'ACD a accès, sur demande, à certaines informations conservées en application de la loi modifiée du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme. Étant donné qu'il s'agit d'un accès à des données personnelles, le Conseil d'État note que 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), trouve à s'appliquer en l'occurrence. Ce règlement pose l'exigence que les données à caractère personnel soient collectées pour des finalités déterminées, explicites et légitimes, et ne soient pas traitées ultérieurement de manière incompatible avec ces finalités. Le Conseil d'État doit s'opposer formellement au paragraphe 3.

#### *Article 17*

Suivant le libellé de l'article 17 en projet, il est prévu que, dans tous les cas où le texte sous examen n'en dispose autrement, les dispositions de la loi modifiée d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934 et de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 s'appliquent à la communication automatique d'informations.

L'article 17 est identique dans son libellé à des dispositions correspondantes figurant dans la loi du 24 juillet 2015 dite FATCA, la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la NCD et la loi modifiée du 23 décembre 2016 relative à la déclaration pays par pays et ne donne pas lieu à observation de la part du Conseil d'État.

#### *Article 18*

Sans observation.

#### *Annexe*

Sans observation.

\*

## OBSERVATIONS D'ORDRE LEGISTIQUE

### *Observations générales*

Les subdivisions en points, caractérisés par un numéro suivi d'un exposant « ° » (1°, 2°, 3°, ...), elles-mêmes éventuellement subdivisées en lettres minuscules suivies d'une parenthèse fermante (a), b), c), ...), sont utilisées pour caractériser des énumérations. Dans cette hypothèse, les renvois à l'intérieur du dispositif sont, le cas échéant, à adapter en conséquence.

Les nombres s'écrivent en toutes lettres. Ils s'expriment uniquement en chiffres s'il s'agit de pour cent, de sommes d'argent, d'unités de mesure, d'indices de prix ou de dates.

Il convient d'écrire « pour cent » en toutes lettres.

Lorsqu'il est renvoyé à une lettre faisant partie d'une subdivision (a), b), c), ...), il y a lieu d'utiliser le terme « lettre » avant la lettre référée, et non pas le terme « point ».

Le conditionnel est à éviter du fait qu'il peut prêter à équivoque.

### *Article 1<sup>er</sup>*

Concernant le point 1°, le Conseil d'État signale qu'il convient d'éviter l'insertion de phrases ou d'alinéas autonomes dans une définition.

### *Article 2*

Concernant le paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, après la lettre c), le Conseil d'État suggère d'ériger la phrase subordonnée « la date intervenant le plus tôt étant retenue » en un alinéa distinct afin d'éviter toute confusion quant à la portée de la phrase.

### *Article 3*

Au paragraphe 3, lettre a), il n'est pas indiqué de mettre des termes ou des références entre parenthèses.

Au paragraphe 4, il suffit généralement pour marquer une obligation de recourir au seul présent de l'indicatif, qui a, comme tel, valeur impérative, au lieu d'employer le verbe « devoir ».

### *Article 10*

En ce qui concerne le paragraphe 1<sup>er</sup>, phrase liminaire, le Conseil d'État suggère, afin d'en faciliter la lecture, de placer les termes « le cas échéant » après le terme « comprennent ».

Quant au paragraphe 1<sup>er</sup>, lettre a), le Conseil d'État renvoie à son observation ci-avant relative à l'emploi des parenthèses.

Pour ce qui est du paragraphe 1<sup>er</sup>, lettre g), le Conseil d'État signale qu'il y a lieu de recourir au pluriel pour viser indistinctement un ou plusieurs éléments, de sorte que les termes « du ou des » ainsi que les parenthèses sont à écarter.

### *Article 13*

Au paragraphe 3, il y a lieu de préciser ce qu'il faut entendre par le sigle « CCN ».

### *Article 14*

Le Conseil d'État note une erreur dans la numérotation des paragraphes. En effet, le chiffre 2 est utilisé à deux reprises pour numéroter deux paragraphes différents. Sur la base des commentaires relatifs à l'article sous examen, le Conseil d'État arrive à la conclusion que le premier paragraphe portant le numéro 2 n'est pas censé constituer un paragraphe indépendant, mais fait partie du paragraphe 1<sup>er</sup>. Il demande dès lors aux auteurs du texte de biffer la numérotation en question :

« (2) Ces informations ne peuvent être utilisées qu'aux fins prévues par la présente loi et par la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal ou pour l'application de la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD) ».

*Article 18*

En ce qui concerne l'article relatif à la mise en vigueur de la loi en projet sous avis, le Conseil d'État demande de lui conférer la teneur suivante :

« **Art. 18.** La présente loi entre en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 2020. »

*Annexe*

L'emploi de parenthèses est à omettre.

Le recours à la forme « et/ou », que l'on peut généralement remplacer par « ou », est à éviter.

Il y a lieu de faire figurer un tiret dans l'intitulé de l'annexe pour écrire :

« **Annexe – Marqueurs** ».

À la partie I, alinéa 3, il y a lieu d'écrire « [...] dans la catégorie C, paragraphe 1<sup>er</sup>, lettre b), sous i), lettre c) ou d), [...] ».

À la partie II, lettre D, point 1, phrase liminaire, il convient d'écrire « Union européenne ».

Ainsi délibéré en séance plénière et adopté à l'unanimité des 18 votants, le 14 janvier 2020.

*Le Secrétaire général,*

Marc BESCH

*La Présidente,*

Agny DURDU

Impression: CTIE – Division Imprimés et Fournitures de bureau

7465/07

N° 7465<sup>7</sup>

## CHAMBRE DES DEPUTES

Session ordinaire 2019-2020

**PROJET DE LOI****relative aux dispositions transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration**

\* \* \*

**AVIS DE LA CHAMBRE DES NOTAIRES****A) INCOMPATIBILITE DU PROJET DE LOI  
AVEC LA MISSION PUBLIQUE NOTARIALE**

Aux yeux de la Chambre des Notaires, le texte du projet de loi no 7465/04 (projet de loi) – dans l'hypothèse où il serait destiné à être appliqué à la fonction de notaire – contrecarrerait et rendrait difficile, voire au moins en partie impossible, l'exécution de la mission publique notariale.

Cette incidence n'étant envisagée ni par le législateur, ni par le droit européen – et surtout pas par la directive (UE) 2018/822 à transposer – et étant donné que le projet de loi ne prévoit pas encore la clarification requise consistant à exempter les notaires de son champ d'application, la Chambre des Notaires propose de compléter l'article 1<sup>er</sup> (1) point 4 in fine du texte comme suit :

*« Ne constituent pas d'intermédiaires au sens de la présente loi les notaires au sens de la loi modifiée du 9 décembre 1976 relative à l'organisation du notariat ».*

Au vu de ce qui précède, la Chambre des Notaires rappelle un certain nombre des caractéristiques principales de la fonction de notaire :

**I) L'obligation du notaire de prêter son ministère**

L'article 1<sup>er</sup> (I) de la loi modifiée du 9 décembre 1976 relative à l'organisation du notariat (loi organique) stipule<sup>1</sup> :

*« Les notaires sont les officiers publics établis pour recevoir tous les actes et contrats auxquels les parties doivent ou veulent faire donner le caractère d'authenticité attaché aux actes de l'autorité publique, et pour en assurer la date, en conserver le dépôt, en délivrer des grosses et des expéditions. »*

Il en découle l'obligation du notaire de prêter son ministère à tout un chacun qui le sollicite.

Cet « Urkundsgewähranspruch » est une conséquence logique de la qualité d'officier public que la loi organique attribue aux notaires<sup>2</sup>.

Comparable aux services essentiels d'intérêt général qu'assurent certaines administrations publiques<sup>3</sup>, le ministère notarial est indispensable à la bonne administration et gestion des situations de vie les plus importantes et décisives qu'a définies le législateur.

Le notaire, en assumant ce rôle dans l'intérêt général<sup>4</sup>, contribue à la sécurité juridique et, au final, à la paix sociale.

1 Surlignage par la Chambre des Notaires.

2 Voir notamment les articles 2, 16 et ss. de la loi organique : attribution de la qualité d'officier public moyennant la nomination des notaires par le Grand-Duc.

3 « Öffentliche Daseinsvorsorge » en langue allemande.

4 Constat confirmé par la Cour de justice de l'Union européenne dans l'affaire C-51/08 (Commission/Luxembourg), point 97, voir infra.

Font, entre autres, partie de ces constellations, la préparation et mise en œuvre notariale des contrats de mariage, des ventes d'immeubles, des partages d'ascendants et des successions. Au niveau des personnes morales, il faut notamment prendre en compte les constitutions de sociétés ainsi que les événements les plus importants qui peuvent se produire tout au long de leur cycle de vie, par exemple les changements de statuts ou bien les scissions et fusions.

La Chambre des Notaires donne à réfléchir que, d'un point de vue logique et compte tenu de l'ampleur qu'a attribuée le législateur à la mission publique notariale, les exceptions à ce principe ne sauraient se justifier que par des intérêts publics équivalents ou bien supérieurs aux intérêts publics poursuivis par le notaire.

C'est en tout cas ainsi qu'est conçue la législation notariale, laquelle prévoit à l'article 3 (3), phrase 2<sup>5</sup> de la loi organique :

*« [Les notaires] ne peuvent refuser leur ministère lorsqu'ils en sont requis, sauf qu'ils doivent le refuser dans les cas prévus par les articles 21 et 24 de la présente loi, l'article 5 (3) de la loi du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme ainsi que dans tous les cas où, en vertu de dispositions légales spéciales, ils ont, avant de prêter leur ministère, une mission de vérification légale de l'existence ou de l'accomplissement de certaines conditions et formalités et qu'ils constatent que ces conditions ou formalités ne sont pas remplies. »*

Toujours en phase avec ce principe de base de la législation notariale, les exceptions suivantes à l'obligation notariale de prêter ministère se justifient toutes par des raisons d'intérêt supérieur, à savoir :

- Exception selon l'article 21<sup>6</sup> de la loi organique respectivement d'après l'article 5 (3) de la loi anti-blanchiment<sup>7</sup> : justification : connaissance/soupçon d'illicéité ou bien d'un agissement criminel dans le chef des clients du notaire
- Exception selon l'article 24<sup>8</sup> de la loi organique : justification : interdiction d'actes notariés compromettant l'indépendance et/ou l'impartialité du notaire

5 Surlignage par la Chambre des Notaires.

6 « Il est défendu aux notaires de recevoir des actes dont les dispositions seraient contraires à une loi pénale ».

7 Loi modifiée du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme, article 5 (3) : « Les professionnels sont tenus de s'abstenir d'exécuter toute transaction qu'ils savent, soupçonnent ou ont des motifs raisonnables de soupçonner d'être liée à un blanchiment, à une infraction sous-jacente associée, ou à un financement du terrorisme avant d'en avoir informé la Cellule de renseignement financier conformément aux paragraphes 1<sup>er</sup> et 1bis et de s'être conformés à toute instruction particulière émanant de la Cellule de renseignement financier (...) ».

8 « (1) Les notaires ne peuvent recevoir des actes dans lesquels soit eux-mêmes, soit leur conjoint, soit leurs parents ou alliés ou ceux de leur conjoint, en ligne directe à tous les degrés, et en ligne collatérale jusqu'au degré d'oncle ou de neveu inclusivement, seraient parties ou qui contiendraient quelque disposition en leur faveur. (2) Sont exceptés de la règle précédente: a) les stipulations aux termes desquelles les notaires sont chargés de la recette des derniers; b) les ventes publiques, dans lesquelles les notaires peuvent instrumenter pour leurs parents et alliés en ligne collatérale et pour ceux de leur conjoint; c) les testaments, pour lesquels la prohibition s'étend en ligne collatérale jusqu'au quatrième degré inclusivement. (3) En particulier les notaires ne peuvent recevoir: a) les actes de constitution de sociétés ou d'associations dans lesquels eux-mêmes, leur conjoint, leurs parents ou alliés ou ceux de leur conjoint au degré prohibé seraient parties; b) des actes pour compte d'une société civile ou commerciale ou pour compte d'une association, représentée à l'acte par un administrateur, gérant, commandité, commissaire, liquidateur ou mandataire qui serait parent ou allié du notaire ou de son conjoint au degré prohibé; c) des actes pour compte d'une société civile ou commerciale ou pour compte d'une association, dans laquelle eux-mêmes, leur conjoint, leurs parents ou alliés ou ceux de leur conjoint au degré prohibé seraient administrateurs, gérants, commandités, commissaires ou liquidateurs; toutefois, par dérogation à la règle qui précède, les notaires peuvent recevoir des actes pour compte des sociétés anonymes, dans lesquelles leurs parents ou alliés, en ligne collatérale au degré d'oncle ou de neveu, ou les alliés de leur conjoint en ligne collatérale seraient administrateurs ou commissaires pourvu que ces parents ou alliés ne représentent pas lesdites sociétés dans les actes et qu'ils ne figurent pas dans les procurations annexées aux actes comme mandants de ces sociétés; d) des actes pour compte d'une société civile, d'une société en nom collectif, en commandite simple ou à responsabilité limitée, dans lesquelles eux-mêmes, leur conjoint, leurs parents ou alliés ou ceux de leur conjoint au degré prohibé seraient associés. (4) Toutefois, les notaires qui seraient, ou dont le conjoint ou les parents ou alliés au degré prohibé seraient associés, actionnaires ou obligataires d'une des sociétés ou associations nommées ci-après, peuvent: a) dresser les procès-verbaux d'assemblées générales d'actionnaires ou d'obligataires d'une société anonyme ou d'une société en commandite par actions, à moins qu'eux-mêmes, leur conjoint ou leurs parents ou alliés au degré prohibé ne soient membres du bureau, administrateurs, commandités, commissaires ou liquidateurs de la société ou qu'eux-mêmes ne figurent sur la liste de présence; b) dresser les procès-verbaux d'assemblées générales des associés ou des obligataires d'une société coopérative ou d'une association agricole ou sans but lucratif, à moins qu'eux-mêmes, leur conjoint ou leurs parents ou alliés au degré prohibé ne soient membres du bureau, administrateurs, gérants, commissaires ou liquidateurs de la société ou de l'association ou ne soient tenus solidairement ou indéfiniment. Les actes reçus au mépris des dispositions du présent article sont nuls comme actes authentiques. Toutefois, lorsqu'ils sont revêtus de la signature de toutes les parties, ils vaudront comme actes sous seing privé ».



– Exception selon l’article 1<sup>er</sup> in fine de la loi organique<sup>9</sup> : justification : conditions de forme indispensables à l’accomplissement des tâches notariales.

Aux yeux de la Chambre des Notaires, le projet de loi ne saurait satisfaire à ces conditions, en tout cas pas pour ce qui est de la version actuelle du texte sous examen.

A cet égard, il importe peu si le but recherché par la directive et le projet de loi d’obtenir au sein de l’Union européenne une meilleure et plus juste répartition du produit fiscal<sup>10</sup> peut être considéré – malgré son caractère programmatique, indéfini et approximatif – comme étant un intérêt public<sup>11</sup> au sens des développements précédents.

Car en effet, c’est en raison des définitions vagues, et donc vastes, inscrites au projet de loi<sup>12</sup>, compte tenu des obligations d’analyse fiscale exorbitante et chronophage<sup>13</sup> et au vu des sanctions en jeux d’un montant maximal de 250.000 €<sup>14</sup> que les notaires feraient bien de se tenir à l’écart de tout dossier potentiellement susceptible de comprendre un dispositif transfrontière au sens de la directive.

Ceci aurait bien évidemment comme conséquence que bon nombre de dossiers tout à fait anodins se verraient également refusés par le notaire.

Au final, l’obligation du notaire de prêter son ministère serait ainsi transposée en lettre morte.

## II) Prise en compte du droit européen

Il est évident que cette mise à mal de la fonction de notaire n’est pas exigée par le droit européen, ni par la directive à transposer, ni par d’autres dispositions européennes.

Il y a lieu de rappeler dans ce contexte que c’était la Cour de justice de l’Union européenne (CJUE) qui a confirmé l’utilité du notariat de type latin<sup>15</sup>.

La CJUE précisait par ailleurs que les Etats membre de l’Union européenne disposent d’une marge de manoeuvre importante leur permettant de déterminer la portée, le contenu ainsi que le fonctionnement et l’organisation de la fonction de notaire<sup>16</sup>.

Par voie de conséquence, il appartient également aux seuls Etats membres de décider du maintien de la fonction de notaire.

Ainsi, l’atteinte que porterait le projet de loi à la fonction de notaire ne se justifierait pas non plus par le droit de l’Union.

\*

9 « (...) une mission de vérification légale de l’existence ou de l’accomplissement de certaines conditions et formalités et qu’ils constatent que ces conditions ou formalités ne sont pas remplies. »

10 Voir notamment considérant 2 de la directive 2018/822.

11 Voir sur cet aspect point B) III) du présent avis.

12 Voir notamment la terminologie floue des marqueurs.

13 Cf. article 10 du projet de loi

14 Voir article 15 (1) du projet de loi.

15 Arrêt de la CJUE dans l’affaire C-51/08 (Commission/Luxembourg), point 97 « (...) le fait que les activités notariales poursuivent des objectifs d’intérêt général, qui visent notamment à garantir la légalité et la sécurité juridique des actes conclus entre particuliers, constitue une raison impérieuse d’intérêt général qui permet de justifier d’éventuelles restrictions à l’article 43 CE découlant des spécificités propres à l’activité notariale, telles que l’encadrement dont les notaires font l’objet au travers des procédures de recrutement qui leur sont appliquées, la limitation de leur nombre et de leurs compétences territoriales ou encore leur régime de rémunération, d’indépendance, d’incompatibilités et d’inamovibilité, pour autant que ces restrictions permettent d’atteindre lesdits objectifs et sont nécessaires à cette fin ».

16 Voir l’arrêt dans l’affaire C-342/15 (Piringer).

## B) OBSERVATIONS A TITRE SUBSIDIAIRE

La Chambre des Notaires tient à aborder, à titre subsidiaire, un certain nombre d'aspects supplémentaires.

### I) Le secret professionnel du notaire

La Chambre fait remarquer que le secret professionnel, inhérent à la fonction notariale, rend également inutile l'application aux notaires du texte sous examen.

Compte tenu d'évolutions récentes qu'a connues la pratique notariale dans le domaine de la justice répressive et compte tenu d'autres propositions législatives en cours de discussion, la Chambre des Notaires rappelle que les notaires sont, eux aussi, couverts par l'article 458 du Code pénal<sup>17</sup>.

Il est évident que l'obligation de dénonciation qu'instaure le projet de loi perturberait les relations de confiance telles qu'elles existent, jusqu'à ce jour en tout cas, entre le notaire et son client.

Plus précisément, la Chambre s'interroge comment un client de notaire sollicitant la mise en œuvre d'une transaction donnée présentant des éléments transfrontaliers pourrait faire confiance à son notaire qui, à son tour, serait obligé – avant de passer à la préparation d'acte sollicité – d'examiner en profondeur toute implication fiscale possible, pour, en fin de compte, arriver à la conclusion de ne pas pouvoir faire l'acte ou bien, de devoir dénoncer le projet en cause.

Dans ce contexte précis, la Chambre des Notaires revient à l'avis qu'a rendu l'Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg en date du 30 octobre 2019. Quant à cette prise de position, au cas où le législateur accède à la demande d'exception soumise par les avocats, il se poserait la question de savoir si l'exemption de la fonction de notaire du champ d'application du projet de loi serait également requise en raison du principe constitutionnel de traitement égal devant la loi.

A titre indicatif, la Chambre des Notaires indique au législateur l'approche retenue par l'Autriche, laquelle connaît une exemption de principe de l'obligation de dénoncer dans le chef des intermédiaires tenus par un secret professionnel<sup>18</sup>.

### II) Principe de proportionnalité

En outre, la Chambre des Notaires se rallie au prédit avis de l'Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg concernant la violation du principe de proportionnalité, ancré, notamment, dans le droit de l'Union européenne.

Vu le vaste champ d'application du projet de loi et ses nombreuses questions ouvertes et insécurités juridiques, l'amende s'élevant à 250.000 € paraît disproportionnée.

Ceci notamment si l'on prend en considération les amendes considérablement inférieures que prévoient d'autres Etats membres.

Pour conclure, c'est surtout au niveau des petites et moyennes structures notariales qu'une amende exorbitante pourrait s'avérer néfaste au cas où une disposition fiscale pertinente échappe à l'attention du notaire instrumentant.

### III) Nécessité cruciale pour le Luxembourg de distinguer entre l'optimisation fiscale et des agissements fiscaux illégaux

Qui plus est, la Chambre des Notaires invite instamment le législateur à garder à l'esprit la distinction entre, d'une part, la créativité et l'optimisation fiscale et, d'autre part, les agissements fiscaux illégaux, *distinguo* dont la reconnaissance et défense par les décideurs (législatifs) du Luxembourg est, de toute évidence, crucial pour l'ensemble de la place.

17 « Les médecins, chirurgiens, officiers de santé, pharmaciens, sages-femmes et toutes autres personnes dépositaires, par état ou par profession, des secrets qu'on leur confie, qui, hors le cas où ils sont appelés à rendre témoignage en justice et celui où la loi les oblige à faire connaître ces secrets, les auront révélés, seront punis d'un emprisonnement de huit jours à six mois et d'une amende de 500 euros à 5.000 euros. »

18 Voir paragraphe 11 du « Bundesgesetz über den verpflichtenden automatischen Informationsaustausch über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen im Bereich der Besteuerung ».

Ceci d'autant plus en vue de l'absence d'accord politique européen d'uniformiser le droit fiscal des Etats membres.

#### **IV) Conséquences pratiques à prendre en compte**

Finalemment, la Chambre des Notaires, tout comme la Chambre des Commerce<sup>19</sup>, estime possible que certains intermédiaires, dans le but d'éviter les sanctions sévères, déclarent de façon précipitée et, par conséquent, trop souvent les dispositifs potentiellement agressifs.

Une charge supplémentaire au détriment des administrations compétentes en serait la conséquence.

Inutile de dire que les gaspillages importants des fonds et moyens publics qui iraient de pair avec ces sur-déclarations constitueraient un corollaire peu acceptable, ceci notamment dans des périodes de besoin criant de ressources humaines et financières (tant publiques que privées) dans le domaine de la compliance : la Chambre des Notaires tient à rappeler que la 4e « mutual evaluation » du GAFI est imminente.

---

<sup>19</sup> Avis du 28 novembre 2019.

Impression: CTIE – Division Imprimés et Fournitures de bureau

7465/08

N° 7465<sup>8</sup>

## CHAMBRE DES DEPUTES

Session ordinaire 2019-2020

**PROJET DE LOI****relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration**

\* \* \*

**AVIS COMPLEMENTAIRE DE LA CHAMBRE DES NOTAIRES**

La Chambre des Notaires, en se référant à sa prise de position du 14 janvier 2020 et vu l'avis du Conseil d'Etat du 16 janvier 2020 concernant le projet de loi 7465, soumet les observations complémentaires suivantes.

C'est avec satisfaction que la Chambre des Notaires se voit confirmée par le Conseil d'Etat pour ce qui est de la lecture du texte du projet de loi qu'elle avait exposée dans son prédit avis.

Il est en effet désormais établi que la fonction de notaire ne relève pas du champ d'application du projet de loi en question.

A cet égard, la Chambre des Notaires relève que ni le texte du projet de loi, ni son exposé des motifs, ni les commentaires des articles, ni l'avis du Conseil d'Etat ne mentionnent la fonction de notaire – constat qui est d'autant plus édifiant dans le présent contexte compte tenu des nombreuses imprécisions qui sont entremêlées dans la terminologie et de la directive à transposer et du projet de loi sous examen.

La fonction de notaire étant par ailleurs logiquement exclue du champ d'application du projet de loi pour les raisons détaillées sous le point A I) de l'avis de la Chambre des Notaires du 14 Janvier 2020, celle-ci ne peut cependant que se rallier à la critique pertinente du Conseil d'Etat relative au langage juridique flou du projet de loi<sup>1</sup>.

C'est plus précisément dans l'intérêt de la sécurité juridique, et partant afin de dissiper dès le début le moindre doute possible concernant le champ d'application du projet de loi, que la Chambre requiert l'insertion – dans le corps-même du texte de loi d'une exclusion formelle, claire et nette de la fonction de notaire – ne fût-ce qu'au vu du risque d'une éventuelle interprétation aberrante que pourrait connaître la loi votée, soit à l'étranger, soit dans le chef d'acteurs et professionnels non avertis exerçant au Grand-Duché.

Voilà pourquoi la Chambre des Notaires réitère sa demande de compléter l'article 1<sup>er</sup> (1) point 4 in fine du projet de loi comme suit :

*« Ne constituent pas d'intermédiaires au sens de la présente loi les notaires au sens de la loi modifiée du 9 décembre 1976 relative à l'organisation du notariat ».*

A titre subsidiaire et conformément à ses réflexions du 14 janvier 2020, la Chambre se doit de surcroît de rappeler, une fois de plus, l'importance cruciale que constitue le secret professionnel pour la fonction de notaire.

Dans l'hypothèse – peu réaliste et erronée – d'une application du texte à la fonction de notaire, il va sans dire que celle-ci devra être exemptée de l'obligation de déclaration à l'instar des avocats, réviseurs d'entreprises et experts-comptables tel que préconisé a minima par le Conseil d'Etat (étant d'ailleurs rappelé que le Conseil d'Etat demande à titre principal, en suivant en cela la possibilité de dispense offerte aux Etats-membres par la directive, une dispense pour tous les professionnels tenus par le secret professionnel), et cela en vertu du principe constitutionnel d'égalité devant la loi, appelant un égal traitement de tous les intermédiaires soumis au secret professionnel:

*« Le Conseil d'Etat constate que la directive (UE) 2018/822 offre la possibilité d'accorder la dispense à tous les intermédiaires tenus par le secret professionnel. Cependant, alors même que les*

<sup>1</sup> Voir, entre autres, les développements du Conseil d'Etat aux commentaires de l'article 1<sup>er</sup> du projet de loi.

*auteurs du projet de loi énoncent dans l'exposé des motifs que « conformément à ce que prévoit la directive (UE) 2018/822, le présent projet de loi propose de dispenser les intermédiaires dont les activités sont réglementées par la loi modifiée du 10 août sur la profession d'avocat de certaines obligations de déclaration mises en place par le présent projet de loi », la disposition sous examen instaure la dispense à l'égard des seuls avocats (...) Par ailleurs, le Conseil d'État constate que les États membres voisins du Luxembourg ont retenu une approche large quant à la dispense accordée aux intermédiaires tenus par le secret professionnel (...) Il est donc conforme à la directive (UE) 2018/822 d'étendre le bénéfice de la dispense à tous les intermédiaires tenus par le secret professionnel. Dès lors, pour des raisons d'égalité de traitement déjà évoquées, le Conseil d'État demande aux auteurs du projet de loi sous examen, sous peine d'opposition formelle pour violation du principe d'égalité devant la loi porté à l'article 10bis de la Constitution, d'étendre la possibilité de dispense à tous les intermédiaires tenus par le secret professionnel – à tout le moins dans le domaine des services de conseil fiscal – à savoir notamment les avocats, les réviseurs d'entreprises et les experts-comptables » (surlignage par la Chambre des Notaires).*

7465/09



N° 7465<sup>9</sup>

## CHAMBRE DES DEPUTES

Session ordinaire 2019-2020

**PROJET DE LOI****relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration**

\* \* \*

## 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 Président du Conseil d'État (14.2.2020).....	1
2) Texte coordonné.....	4

\*

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

(14.2.2020)

Madame le Président,

Me référant à l'article 19 (2) de la loi du 12 juillet 1996 portant réforme du Conseil d'État, j'ai l'honneur de vous faire parvenir 5 amendements au projet de loi mentionné sous rubrique que la Commission des Finances et du Budget a adoptés lors de sa réunion du 14 février 2020.

Suite à l'opposition formelle formulée par le Conseil d'État dans son avis portant sur le présent projet de loi à l'encontre de l'article 16, paragraphe 3, la Commission des Finances et du Budget a décidé de supprimer cette disposition du projet de loi.

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 3*

L'article 3 est remplacé comme suit :

« **Art. 3.** (1) Par dérogation aux articles 2 et 5, les intermédiaires qui sont soumis à l'article 35 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, à l'article 6, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi modifiée du 10 juin 1999 portant organisation de la profession d'expert-comptable ou à l'article 28, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la loi modifiée du 23 juillet 2016 relative à la profession de l'audit ne sont pas tenus de transmettre les informations visées à l'article 10 dont ils ont connaissance, qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

Par dérogation à l'alinéa 1<sup>er</sup>, les dispositions visées aux articles 2 et 5 restent toutefois applicables aux intermédiaires visés à l'alinéa 1<sup>er</sup> qui agissent en dehors des limites applicables à l'exercice de leur profession.

(2) Dans les cas où le paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, est applicable, cet intermédiaire est tenu de notifier, au plus tard dans un délai de dix jours commençant à la date visée à l'article 2, paragraphe 1<sup>er</sup>, points a), b) ou c), la date qui intervient le plus tôt étant retenue, à tout autre interméd-

diaire, ou en l'absence d'un tel intermédiaire, au contribuable concerné, les obligations de déclaration qui leur incombent en vertu de la présente loi.

Dans les cas où l'intermédiaire est tenu en vertu de l'alinéa 1<sup>er</sup> de notifier au contribuable concerné les obligations de déclaration qui incombent à celui-ci en vertu de la présente loi, cet intermédiaire met à disposition du contribuable concerné, le cas échéant, les informations nécessaires au respect de l'obligation de déclaration visée à l'article 4. ».

*Motivation de l'amendement :*

L'amendement répond aux oppositions formelles formulées par le Conseil d'État à l'encontre des paragraphes 1<sup>er</sup>, 3 et 4.

La dispense en matière de secret professionnel bénéficie ainsi non seulement aux avocats dont les activités tombent sous l'article 35 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, mais s'étend également aux intermédiaires soumis aux obligations de secret professionnel telles que visées respectivement à l'article 6, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi modifiée du 10 juin 1999 portant organisation de la profession d'expert-comptable et à l'article 28, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la loi modifiée du 23 juillet 2016 relative à la profession de l'audit. A noter que la dispense en matière de secret professionnel accordée en vertu de l'article 3 est à comprendre dans le contexte spécifique de la transposition de la directive (UE) 2018/822 et est dès lors sans incidence sur les prérogatives d'investigation préexistantes de l'Administration des contributions directes.

Afin de permettre aux contribuables concernés d'exécuter plus facilement leurs obligations de déclaration leur incombant le cas échéant en vertu de l'article 4, les intermédiaires tombant dans le champ d'application de la dispense sont tenus de mettre à disposition des contribuables concernés les informations dont ceux-ci ont besoin pour exécuter leurs obligations de déclaration. Sont donc visées les informations relevées à l'article 10 dans la mesure où l'intermédiaire dispensé en dispose ou en a connaissance.

Dans la mesure où le contribuable concerné doit lui-même transmettre les informations visées à l'article 10 dans un délai de trente jours tel que relevé à l'article 4, paragraphe 5, les intermédiaires dispensés doivent mettre à disposition du contribuable concerné les informations pertinentes dans un délai qui permet à celui-ci de remplir utilement son obligation de déclaration.

*Amendement 2 concernant l'article 8 :*

À l'article 8, les termes « aux articles 3, paragraphe 3, et 10, en fonction du cas de figure applicable » sont remplacés par les termes « à l'article 10 ».

*Motivation de l'amendement :*

L'amendement fait suite à l'opposition formelle formulée par le Conseil d'État à l'encontre de l'article 3, paragraphes 3 et 4.

*Amendement 3 concernant l'article 10, paragraphe 1<sup>er</sup> :*

Le paragraphe 1<sup>er</sup>, lettre a), est remplacé comme suit :

« a) l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, y compris leur nom, leur date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), leur résidence fiscale et leur numéro d'identification fiscale.

Dans le cas où une entreprise associée au contribuable concerné participe au dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, l'identification comprend également le nom, la date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), la résidence fiscale et le numéro d'identification fiscale de cette entreprise associée ; ».

*Motivation de l'amendement :*

L'amendement fait suite à la demande de clarification formulée par le Conseil d'État à l'encontre de l'article 10, paragraphe 2, lettre a), en ce qui concerne les informations à transmettre en relation avec les entreprises associées. Ne sont ainsi à transmettre que les informations relatives aux entreprises associées qui participent au dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.

*Amendement 4 concernant l'article 10, paragraphe 2 :*

L'article 10, paragraphe 2, est remplacé comme suit :

« (2) La forme et les modalités en matière de transmission des informations visées au paragraphe 1<sup>er</sup> sont déterminées par règlement grand-ducal. ».

*Motivation de l'amendement :*

L'amendement fait suite à l'opposition formelle du Conseil d'État. L'avant-projet de règlement grand-ducal y mentionné sera engagé dans la procédure réglementaire dans les meilleurs délais en vue de permettre son entrée en vigueur au 1<sup>er</sup> juillet 2020 au plus tard.

*Amendement 5 concernant l'article 15, paragraphe 1<sup>er</sup> :*

A l'article 15, paragraphe 1<sup>er</sup>, les termes « ou en cas d'absence de notification ou de notification tardive au sens de l'article 3, paragraphe 2 » sont remplacés par les termes « ou en cas d'inobservation par les intermédiaires visés à l'article 3, paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, des obligations visées à l'article 3, paragraphe 2 ».

*Motivation de l'amendement :*

L'article 15, paragraphe 1<sup>er</sup> est modifié afin de clarifier que les sanctions y visées sont applicables aux intermédiaires dispensés en vertu de l'article 3, paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, qui ne respecteraient pas les obligations visées à l'article 3, paragraphe 2, à savoir l'obligation de notification au contribuable concerné des obligations de déclaration incombant à ce dernier ou l'obligation de transmission au contribuable concerné des informations nécessaires au respect de l'obligation de déclaration de celui-ci.

\*

**Vu l'urgence de l'entrée en vigueur du présent projet de loi en raison du dépassement du délai de transposition, je vous saurais gré de bien vouloir considérer, si possible, ces amendements au cours de votre séance du 10 mars 2020 au plus tard afin que le projet de loi puisse être soumis au vote de la Chambre des Députés au cours de la semaine du 17 mars 2020.**

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 des salariés, à la Chambre de commerce, à la Chambre des fonctionnaires et employés publics, et à Monsieur Marc Hansen, Ministre aux Relations avec le Parlement.

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

*Le Vice-Président de la Chambre des Députés,*  
Mars DI BARTOLOMEO

\*

## TEXTE COORDONNE

### PROJET DE LOI

#### relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration

#### Chapitre 1<sup>er</sup> – Définitions

**Art. 1<sup>er</sup>.** Aux fins de la présente loi, on entend par :

1. « dispositif transfrontière »: un dispositif concernant plusieurs États membres ou un État membre et un pays tiers si l'une au moins des conditions suivantes est remplie:
  - a) tous les participants au dispositif ne sont pas résidents à des fins fiscales dans la même juridiction;
  - b) un ou plusieurs des participants au dispositif sont résidents à des fins fiscales dans plusieurs juridictions simultanément;
  - c) un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cette juridiction, le dispositif constituant une partie ou la totalité de l'activité de cet établissement stable;
  - d) un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction sans être résidents à des fins fiscales ni créer d'établissement stable dans cette juridiction;
  - e) un tel dispositif peut avoir des conséquences sur l'échange automatique d'informations ou sur l'identification des bénéficiaires effectifs.

On entend également par dispositif une série de dispositifs. Un dispositif peut comporter plusieurs étapes ou parties ;

2. « dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration »: tout dispositif transfrontière ayant pour objet un ou plusieurs types de taxes et impôts visés à l'article 1<sup>er</sup> de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et comportant au moins l'un des marqueurs figurant à l'annexe ;
3. « marqueur »: une caractéristique ou particularité d'un dispositif transfrontière qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale, comme recensée à l'annexe ;
4. « intermédiaire »: toute personne qui conçoit, commercialise ou organise un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, le met à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou en gère la mise en œuvre.

On entend également par ce terme toute personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents et sur la base des informations disponibles ainsi que de l'expertise en la matière et de la compréhension qui sont nécessaires pour fournir de tels services, sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir qu'elle s'est engagée à fournir, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre. Toute personne a le droit de fournir des éléments prouvant qu'elle ne savait pas et ne pouvait pas raisonnablement être censée savoir qu'elle participait à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. À cette fin, cette personne peut invoquer tous les faits et circonstances pertinents ainsi que les informations disponibles et son expertise et sa compréhension en la matière.

Pour être un intermédiaire, une personne répond à l'une au moins des conditions supplémentaires suivantes:

- a) être résidente dans un État membre à des fins fiscales;
  - b) posséder dans un État membre un établissement stable par le biais duquel sont fournis les services concernant le dispositif;
  - c) être constituée dans un État membre ou régie par le droit d'un État membre;
  - d) être enregistrée auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil dans un État membre ;
5. « contribuable concerné »: toute personne à qui un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, ou qui est disposée à mettre

en œuvre un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou qui a mis en œuvre la première étape d'un tel dispositif ;

6. « compte financier » : un compte financier au sens de la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD) ;
7. « entreprise associée » : une personne qui est liée à une autre personne de l'une au moins des façons suivantes:
  - a) une personne participe à la gestion d'une autre personne lorsqu'elle est en mesure d'exercer une influence notable sur l'autre personne;
  - b) une personne participe au contrôle d'une autre personne au moyen d'une participation qui dépasse 25 pour cent des droits de vote;
  - c) une personne participe au capital d'une autre personne au moyen d'un droit de propriété qui, directement ou indirectement, dépasse 25 pour cent du capital;
  - d) une personne a droit à 25 pour cent ou plus des bénéfices d'une autre personne.

Si plusieurs personnes participent, comme indiqué aux points a) à d), à la gestion, au contrôle, au capital ou aux bénéfices d'une même personne, toutes les personnes concernées sont assimilées à des entreprises associées.

Si les mêmes personnes participent, comme indiqué aux points a) à d), à la gestion, au contrôle, au capital ou aux bénéfices de plusieurs personnes, toutes les personnes concernées sont assimilées à des entreprises associées.

Aux fins du présent point, une personne qui agit avec une autre personne en ce qui concerne les droits de vote ou la détention de parts de capital d'une entité est considérée comme détenant une participation dans l'ensemble des droits de vote ou des parts de capital de ladite entité détenus par l'autre personne.

En ce qui concerne les participations indirectes, le respect des critères énoncés au point c) est déterminé en multipliant les taux de détention successivement aux différents niveaux. Une personne détenant plus de 50 pour cent des droits de vote est réputée détenir 100 pour cent de ces droits.

Une personne physique, son conjoint et ses ascendants ou descendants directs sont considérés comme une seule et unique personne ;

8. « État membre » : un État membre de l'Union européenne ;
9. « dispositif commercialisable » : un dispositif transfrontière qui est conçu, commercialisé, prêt à être mis en œuvre, ou mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, sans avoir besoin d'être adapté de façon importante ;
10. « personne » : une personne au sens de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal.

## **Chapitre 2 – Obligations de transmission et modalités de communication des informations relatives aux dispositifs transfrontières**

**Art. 2.** (1) Les intermédiaires sont tenus de transmettre à l'Administration des contributions directes les informations visées à l'article 10 dont ils ont connaissance, qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dans un délai de trente jours, commençant:

- a) le lendemain de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration; ou
- b) le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en œuvre; ou
- c) lorsque la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie,

la date intervenant le plus tôt étant retenue.

Nonobstant l'alinéa 1<sup>er</sup>, les intermédiaires visés à l'article 1<sup>er</sup>, point 4, alinéa 2, sont également tenus de transmettre des informations dans un délai de trente jours commençant le lendemain du jour où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils.

(2) Dans le cas de dispositifs commercialisables, les intermédiaires sont tenus d'établir tous les trois mois un rapport fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations devant faire l'objet d'une déclaration visées à l'article 10, points a), d), g) et h), qui sont devenues disponibles depuis la transmission du dernier rapport.

(3) Aux fins du paragraphe 1<sup>er</sup>, l'intermédiaire a l'obligation de transmettre des informations concernant des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration à l'Administration des contributions directes lorsque le Grand-Duché de Luxembourg est l'État membre qui occupe la première place dans la liste ci-après:

- a) l'État membre dans lequel l'intermédiaire est résident à des fins fiscales;
- b) l'État membre dans lequel l'intermédiaire possède un établissement stable par l'intermédiaire duquel les services concernant le dispositif sont fournis;
- c) l'État membre dans lequel l'intermédiaire est constitué ou par le droit duquel il est régi;
- d) l'État membre dans lequel l'intermédiaire est enregistré auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil.

(4) Lorsque, en application du paragraphe 3, il existe une obligation de déclaration multiple, l'intermédiaire est dispensé de la transmission des informations s'il peut prouver que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre État membre.

~~Art. 3. (1) Par dérogation aux articles 2 et 5, l'intermédiaire qui est soumis à l'article 35 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat n'est pas tenu de transmettre les informations visées à l'article 10 dont il a connaissance, qu'il possède ou qu'il contrôle concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.~~

~~Par dérogation à l'alinéa 1<sup>er</sup>, les obligations visées aux articles 2 et 5 restent toutefois applicables à l'intermédiaire visé à l'alinéa 1<sup>er</sup> qui agit en dehors des limites applicables à l'exercice de la profession d'avocat.~~

~~(2) Dans les cas où le paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, est applicable, cet intermédiaire est tenu de notifier, au plus tard dans un délai de 10 jours commençant à la date visée à l'article 2, paragraphe 1<sup>er</sup>, points a), b) ou c), la date qui intervient le plus tôt étant retenue, à tout autre intermédiaire qui conçoit, commercialise ou organise un tel dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou en l'absence d'un tel intermédiaire, au contribuable concerné, les obligations de déclaration qui leur incombent en vertu de la présente loi.~~

~~(3) Nonobstant les paragraphes 1<sup>er</sup> et 2, l'intermédiaire qui est soumis à l'article 35 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat et pour lequel le Grand-Duché de Luxembourg est l'État membre qui occupe la première place dans la liste visée à l'article 2, paragraphe 3, est tenu de transmettre à l'Administration des contributions directes les informations suivantes en lien avec un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration:~~

- a) l'identification de l'intermédiaire, y compris son nom, ses date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), sa résidence fiscale et son numéro d'identification fiscale ;
- b) des informations détaillées sur les marqueurs recensés à l'annexe selon lesquels le dispositif transfrontière doit faire l'objet d'une déclaration ;
- c) un résumé du contenu du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, y compris une référence à la dénomination par laquelle il est communément connu, le cas échéant, et une description des activités commerciales ou dispositifs pertinents, présentée de manière abstraite, sans donner lieu à la divulgation d'un secret commercial, industriel ou professionnel, d'un procédé commercial ou d'informations dont la divulgation serait contraire à l'ordre public ;
- d) des informations détaillées sur les dispositions légales des États concernés sur lesquelles se fonde le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;

~~(4) La transmission des informations visées au paragraphe 3 doit être faite endéans un délai de 30 jours commençant le lendemain de chaque mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.~~

**Art. 3. (1) Par dérogation aux articles 2 et 5, les intermédiaires qui sont soumis à l'article 35 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, à l'article 6, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi modifiée du 10 juin 1999 portant organisation de la profession d'expert-comptable ou à l'article 28, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la loi modifiée du 23 juillet 2016 relative à la profession de l'audit ne sont pas tenus de transmettre les informations visées à l'article 10 dont ils ont connaissance, qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.**

**Par dérogation à l'alinéa 1<sup>er</sup>, les dispositions visées aux articles 2 et 5 restent toutefois applicables aux intermédiaires visés à l'alinéa 1<sup>er</sup> qui agissent en dehors des limites applicables à l'exercice de leur profession.**

**(2) Dans les cas où le paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, est applicable, cet intermédiaire est tenu de notifier, au plus tard dans un délai de dix jours commençant à la date visée à l'article 2, paragraphe 1<sup>er</sup>, points a), b) ou c), la date qui intervient le plus tôt étant retenue, à tout autre intermédiaire, ou en l'absence d'un tel intermédiaire, au contribuable concerné, les obligations de déclaration qui leur incombent en vertu de la présente loi.**

**Dans les cas où l'intermédiaire est tenu en vertu de l'alinéa 1<sup>er</sup> de notifier au contribuable concerné les obligations de déclaration qui incombent à celui-ci en vertu de la présente loi, cet intermédiaire met à disposition du contribuable concerné, le cas échéant, les informations nécessaires au respect de l'obligation de déclaration visée à l'article 4.**

**Art. 4. (1)** Lorsqu'il n'existe pas d'intermédiaire, ou en cas d'applicabilité de la dispense visée à l'article 3, paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, et qu'il n'existe pas d'autre intermédiaire à qui incombent les obligations de déclaration visées aux articles 2 et 5, l'obligation de transmettre des informations sur un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration relève de la responsabilité du contribuable concerné.

(2) Le contribuable concerné à qui incombe l'obligation de déclaration transmet les informations visées à l'article 10 dans un délai de trente jours, commençant le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à la disposition du contribuable concerné aux fins de mise en œuvre, ou est prêt à être mis en œuvre par le contribuable concerné, ou lorsque la première étape de sa mise en œuvre est accomplie en ce qui concerne le contribuable concerné, la date intervenant le plus tôt étant retenue.

(3) Aux fins du paragraphe 1<sup>er</sup>, le contribuable concerné a l'obligation de transmettre des informations concernant le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration à l'Administration des contributions directes lorsque le Grand-Duché du Luxembourg est l'État membre qui occupe la première place dans la liste ci-après:

- a) l'État membre dans lequel le contribuable concerné est résident à des fins fiscales;
- b) l'État membre dans lequel le contribuable concerné possède un établissement stable qui bénéficie du dispositif;
- c) l'État membre dans lequel le contribuable concerné perçoit des revenus ou réalise des bénéfices, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun État membre;
- d) l'État membre dans lequel le contribuable concerné exerce une activité, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun État membre.

(4) Lorsque, en application du paragraphe 3, il existe une obligation de déclaration multiple, le contribuable concerné est dispensé de la transmission des informations s'il peut prouver que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre État membre.

**Art. 5.** Lorsqu'il existe plus d'un intermédiaire, l'obligation de transmettre des informations sur le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration incombe à l'ensemble des intermédiaires participant à un même dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.

Un intermédiaire n'est dispensé de l'obligation de transmettre des informations que dans la mesure où il peut prouver que ces mêmes informations, visées à l'article 10, ont déjà été transmises par un autre intermédiaire.

**Art. 6.** Lorsque l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné et qu'il existe plusieurs contribuables concernés, celui d'entre eux qui transmet les informations conformément à l'article 4, paragraphe 1<sup>er</sup>, est celui qui occupe la première place dans la liste ci-après:

- a) le contribuable concerné qui a arrêté avec l'intermédiaire le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration;
- b) le contribuable concerné qui gère la mise en œuvre du dispositif.

Tout contribuable concerné n'est dispensé de l'obligation de transmettre les informations que dans la mesure où il peut prouver que ces mêmes informations, visées à l'article 10, ont déjà été transmises par un autre contribuable concerné.

**Art. 7.** Chaque contribuable concerné est tenu de déclarer dans le cadre de sa déclaration annuelle pour l'impôt sur le revenu l'utilisation qu'il fait du dispositif pour chacune des années où il l'utilise.

**Art. 8.** Les intermédiaires et les contribuables concernés sont tenus de fournir des informations sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 30 juin 2020. Les informations à fournir au sens de la première phrase sont celles visées ~~aux articles 3, paragraphe 3, et 10, en fonction du cas de figure applicable à~~ **l'article 10**. Les intermédiaires et les contribuables concernés, le cas échéant, transmettent ces informations au plus tard le 31 août 2020.

**Art. 9.** L'Administration des contributions directes, à laquelle les informations ont été transmises conformément aux articles 2 et 4 à 8, communique, par voie d'un échange automatique, les informations visées à l'article 10 aux autorités compétentes de tous les autres États membres, selon les modalités pratiques arrêtées conformément à l'article 13.

**Art. 10.** (1) Les informations qui doivent être transmises à l'Administration des contributions directes aux fins de leur communication comprennent le cas échéant, les éléments suivants:

**a) P'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, y compris leur nom, leur date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), leur résidence fiscale et leur numéro d'identification fiscale.**

**Dans le cas où une entreprise associée au contribuable concerné participe au dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, l'identification comprend également le nom, la date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), la résidence fiscale et le numéro d'identification fiscale de cette entreprise associée ;**

- a) l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, y compris leur nom, leur date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), leur résidence fiscale, leur numéro d'identification fiscale et, le cas échéant, les personnes qui sont des entreprises associées au contribuable concerné;
- b) des informations détaillées sur les marqueurs recensés à l'annexe selon lesquels le dispositif transfrontière doit faire l'objet d'une déclaration;
- c) un résumé du contenu du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, y compris une référence à la dénomination par laquelle il est communément connu, le cas échéant, et une description des activités commerciales ou dispositifs pertinents, présentée de manière abstraite, sans donner lieu à la divulgation d'un secret commercial, industriel ou professionnel, d'un procédé commercial ou d'informations dont la divulgation serait contraire à l'ordre public;
- d) la date à laquelle la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie ou sera accomplie;
- e) des informations détaillées sur les dispositions légales des États concernés sur lesquelles se fonde le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration;
- f) la valeur du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration;
- g) l'identification de l'État membre des contribuables concernés ainsi que de tout autre État membre susceptible d'être concerné par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration;
- h) l'identification de toute autre personne susceptible d'être concernée par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration en indiquant à quels États membres cette personne est liée.



~~(2) Les informations sont à transmettre dans la forme et selon les modalités prescrites par l'Administration des contributions directes.~~

**(2) La forme et les modalités en matière de transmission des informations visées au paragraphe 1<sup>er</sup> sont déterminées par règlement grand-ducal.**

**Art. 11.** Le fait que l'Administration des contributions directes ne réagit pas face à un dispositif devant faire l'objet d'une déclaration ne vaut pas approbation de la validité ou du traitement fiscal de ce dispositif.

**Art. 12.** L'échange automatique d'informations est effectué dans un délai d'un mois à compter de la fin du trimestre au cours duquel les informations ont été transmises. Les premières informations sont communiquées le 31 octobre 2020 au plus tard.

**Art. 13.** (1) L'échange automatique d'informations est effectué à l'aide des formulaires types adoptés conformément à la procédure visée à l'article 26, paragraphe 2, 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.

(2) Les informations qui doivent être communiquées dans le cadre des articles 9 et 10 sont enregistrées dans un répertoire central sécurisé mis au point et fourni conformément à l'article 21, paragraphe 5, de la directive 2011/16/UE précitée afin de satisfaire aux exigences de l'échange automatique prévu auxdits articles.

(3) Avant que ce répertoire central sécurisé ne soit opérationnel, la communication des informations est effectuée par voie électronique et au moyen du réseau CCN, selon les modalités pratiques applicables.

### **Chapitre 3 – Confidentialité et protection des données à caractère personnel**

**Art. 14.** (1) Le traitement des informations relatives aux dispositifs transfrontières à communiquer aux autres États membres ou reçues de la part d'un autre État membre se fait sous garantie d'un accès sécurisé, limité et contrôlé.

Ces informations ne peuvent être utilisées qu'aux fins prévues par la présente loi et par la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal ou pour l'application de la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD).

(2) L'Administration des contributions directes est considérée comme étant le responsable du traitement des données au sens 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), pour le traitement qu'elle met en œuvre.

(3) Les informations traitées conformément à la présente loi ne sont pas conservées plus longtemps que nécessaire aux fins de la présente loi et, dans tous les cas, conformément aux dispositions légales applicables au responsable du traitement des données concernant le régime de prescription.

### **Chapitre 4 – Sanctions**

**Art. 15.** (1) En cas de défaut de transmission des informations, de transmission tardive ou de transmission de données incomplètes ou inexactes au sens de l'article 2, paragraphe 1<sup>er</sup> ou de l'article 4, paragraphe 2, **ou en cas d'observation par les intermédiaires visés à l'article 3, paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, des obligations visées à l'article 3, paragraphe 2** ou en cas d'absence de notification ou de notification tardive au sens de l'article 3, paragraphe 2, l'intermédiaire ou le contribuable concerné ayant une obligation de transmission ou de notification au Grand-Duché de Luxembourg en vertu de la présente loi peut encourir une amende d'un maximum de 250 000 euros.

(2) Cette amende est fixée par le bureau de la retenue d'impôt sur les intérêts.

(3) Contre cette décision, un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif à l'intermédiaire ou au contribuable concerné.

### **Chapitre 5 – Procédures de vérification**

**Art. 16.** (1) L'Administration des contributions directes contrôle le respect des obligations de transmission par les intermédiaires et contribuables concernés visés par la présente loi. Elle vérifie si les intermédiaires et contribuables concernés n'adoptent pas de pratiques ayant pour but de contourner la communication d'informations.

(2) L'Administration des contributions directes 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. 17.** Dans tous les cas où la présente loi n'en dispose autrement, les dispositions de la loi modifiée d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934 et de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 s'appliquent à la communication automatique d'informations.

### **Chapitre 6 – Mise en vigueur**

**Art. 18.** La présente loi entre en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 2020.

\*

## **ANNEXE**

### **MARQUEURS**

#### **Partie I. Critère de l'avantage principal**

Les marqueurs généraux relevant de la catégorie A et les marqueurs spécifiques relevant de la catégorie B ainsi que de la catégorie C, paragraphe 1, points b) i), c) et d), ne peuvent être pris en compte que lorsqu'ils remplissent le "critère de l'avantage principal".

Ce critère sera rempli s'il peut être établi que l'avantage principal ou l'un des avantages principaux qu'une personne peut raisonnablement s'attendre à retirer d'un dispositif, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, est l'obtention d'un avantage fiscal sur le territoire de l'Union européenne ou en dehors de ce territoire.

Dans le cas d'un marqueur relevant de la catégorie C, paragraphe 1, la présence des conditions prévues dans la catégorie C, paragraphe 1, points b) i), c) ou d), ne peut à elle seule constituer une raison de conclure qu'un dispositif remplit le critère de l'avantage principal.

#### **Partie II. Catégories de marqueurs**

##### **A. Marqueurs généraux liés au critère de l'avantage principal**

1. Un dispositif où le contribuable concerné ou un participant au dispositif s'engage à respecter une clause de confidentialité selon laquelle il peut lui être demandé de ne pas divulguer à d'autres intermédiaires ou aux autorités fiscales comment le dispositif pourrait procurer un avantage fiscal.

2. Un dispositif où l'intermédiaire est en droit de percevoir des honoraires (ou intérêts, rémunération pour financer les coûts et autres frais) pour le dispositif et ces honoraires sont fixés par référence:

- a) au montant de l'avantage fiscal découlant du dispositif; ou
- b) au fait qu'un avantage fiscal découle effectivement du dispositif. Cela inclurait une obligation pour l'intermédiaire de rembourser partiellement ou entièrement les honoraires si l'avantage fiscal escompté découlant du dispositif n'a pas été complètement ou partiellement généré.

3. Un dispositif dont la documentation et/ou la structure sont en grande partie normalisées et qui est à la disposition de plus d'un contribuable concerné sans avoir besoin d'être adapté de façon importante pour être mis en œuvre.

### **B. Marqueurs spécifiques liés au critère de l'avantage principal**

1. Un dispositif dans lequel un participant au dispositif prend artificiellement des mesures qui consistent à acquérir une société réalisant des pertes, à mettre fin à l'activité principale de cette société et à utiliser les pertes de celle-ci pour réduire sa charge fiscale, y compris par le transfert de ces pertes à une autre juridiction ou par l'accélération de l'utilisation de ces pertes.

2. Un dispositif qui a pour effet de convertir des revenus en capital, en dons ou en d'autres catégories de recettes qui sont taxées à un niveau inférieur ou ne sont pas taxées.

3. Un dispositif qui inclut des transactions circulaires ayant pour résultat un « carrousel » de fonds, à savoir au moyen d'entités interposées sans fonction commerciale primaire ou d'opérations qui se compensent ou s'annulent mutuellement ou qui ont d'autres caractéristiques similaires.

### **C. Marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières**

1. Un dispositif qui prévoit la déduction des paiements transfrontières effectués entre deux ou plusieurs entreprises associées lorsque l'une au moins des conditions suivantes est remplie:

- a) le bénéficiaire ne réside à des fins fiscales dans aucune juridiction fiscale;
- b) même si le bénéficiaire réside à des fins fiscales dans une juridiction, cette juridiction:
  - i) ne lève pas d'impôt sur les sociétés ou lève un impôt sur les sociétés à taux zéro ou presque nul; ou
  - ii) figure sur une liste de juridictions de pays tiers qui ont été évaluées par les États membres collectivement ou dans le cadre de l'OCDE comme étant non coopératives;
- c) le paiement bénéficie d'une exonération fiscale totale dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales;
- d) le paiement bénéficie d'un régime fiscal préférentiel dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales.

2. Des déductions pour le même amortissement d'un actif sont demandées dans plus d'une juridiction.

3. Un allègement au titre de la double imposition pour le même élément de revenu ou de capital est demandé dans plusieurs juridictions.

4. Il existe un dispositif qui inclut des transferts d'actifs et où il y a une différence importante dans le montant considéré comme étant payable en contrepartie des actifs dans ces juridictions concernées.

### **D. Marqueurs spécifiques concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs**

1. Un dispositif susceptible d'avoir pour effet de porter atteinte à l'obligation de déclaration en vertu du droit mettant en œuvre la législation de l'Union ou tout accord équivalent concernant l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers, y compris des accords avec des pays tiers, ou qui tire parti de l'absence de telles dispositions ou de tels accords. De tels dispositifs incluent au moins ce qui suit:

- a) l'utilisation d'un compte, d'un produit ou d'un investissement qui n'est pas ou dont l'objectif est de ne pas être un compte financier, mais qui possède des caractéristiques substantiellement similaires à celles d'un compte financier;
- b) le transfert de comptes ou d'actifs financiers vers des juridictions qui ne sont pas liées par l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers avec l'État de résidence du contribuable concerné, ou le recours à de telles juridictions;

- c) la requalification de revenus et de capitaux en produits ou en paiements qui ne sont pas soumis à l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers;
- d) le transfert ou la conversion d'une institution financière, d'un compte financier ou des actifs qui s'y trouvent en institution financière, en compte financier ou en actifs qui ne sont pas à déclarer en vertu de l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers;
- e) le recours à des entités, constructions ou structures juridiques qui suppriment ou visent à supprimer la déclaration d'un ou plusieurs titulaires de compte ou personnes détenant le contrôle dans le cadre de l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers;
- f) les dispositifs qui portent atteinte aux procédures de diligence raisonnable utilisées par les institutions financières pour se conformer à leurs obligations de déclarer des informations sur les comptes financiers, ou qui exploitent les insuffisances de ces procédures, y compris le recours à des juridictions appliquant de manière inadéquate ou insuffisante la législation relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux, ou ayant des exigences insuffisantes en matière de transparence en ce qui concerne les personnes morales ou les constructions juridiques.

2. Un dispositif faisant intervenir une chaîne de propriété formelle ou effective non transparente par le recours à des personnes, des constructions juridiques ou des structures:

- a) qui n'exercent pas une activité économique substantielle s'appuyant sur des effectifs, des équipements, des ressources et des locaux suffisants; et
- b) qui sont constituées, gérées, contrôlées ou établies ou qui résident dans toute juridiction autre que la juridiction de résidence de l'un ou plusieurs des bénéficiaires effectifs des actifs détenus par ces personnes, constructions juridiques ou structures; et
- c) lorsque les bénéficiaires effectifs de ces personnes, constructions juridiques ou structures, au sens de la loi modifiée du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme, sont rendus impossibles à identifier.

### **E. Marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert**

1. Un dispositif qui prévoit l'utilisation de régimes de protection unilatéraux.

2. Un dispositif prévoyant le transfert d'actifs incorporels difficiles à évaluer. Le terme d'« actifs incorporels difficiles » à évaluer englobe des actifs incorporels ou des droits sur des actifs incorporels pour lesquels, au moment de leur transfert entre des entreprises associées:

- a) il n'existe pas d'éléments de comparaison fiables; et
- b) au moment où l'opération a été conclue, les projections concernant les futurs flux de trésorerie ou revenus attendus de l'actif incorporel transféré, ou les hypothèses utilisées pour évaluer cet actif incorporel sont hautement incertaines, et il est donc difficile de prévoir dans quelle mesure l'actif incorporel débouchera finalement sur un succès au moment du transfert.

3. Un dispositif mettant en jeu un transfert transfrontière de fonctions et/ou de risques et/ou d'actifs au sein du groupe, si le bénéfice avant intérêts et impôts annuel prévu, dans les trois ans suivant le transfert, du ou des cédants, est inférieur à 50 pour cent du bénéfice avant intérêts et impôts annuel prévu de ce cédant ou de ces cédants si le transfert n'avait pas été effectué.

7465/10

**N° 7465<sup>10</sup>****CHAMBRE DES DEPUTES**

Session ordinaire 2019-2020

**PROJET DE LOI****relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration**

\* \* \*

**AVIS COMPLEMENTAIRE DU CONSEIL D'ETAT**

(10.3.2020)

Par dépêche du 14 février 2020, le président de la Chambre des députés a soumis au Conseil d'État une série d'amendements apportés au texte du projet de loi sous rubrique, par la Commission des finances et du budget de la Chambre des députés lors de sa réunion du même jour.

Au texte des amendements étaient joints un commentaire pour chacun des amendements ainsi que le texte coordonné du projet de loi sous avis, tenant compte des amendements proposés.

\*

**CONSIDERATIONS GENERALES**

Le Conseil d'État constate que les amendements adoptés par la commission parlementaire répondent aux oppositions formelles formulées par le Conseil d'État dans son avis du 14 janvier 2020. Ces dernières peuvent par conséquent toutes être levées.

Le Conseil d'État note que suite à l'opposition formelle relative au paragraphe 3 de l'article 16, la disposition en question a été supprimée.

\*

**EXAMEN DES AMENDEMENTS***Amendement 1*

Cet amendement concerne l'article 3 du projet de loi et vise à répondre aux oppositions formelles formulées par le Conseil d'État, dans son avis précité du 14 janvier 2020, à l'endroit des paragraphes 1<sup>er</sup>, 3 et 4.

Le Conseil d'État note que le paragraphe 2, alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 3, tel qu'amendé, fait référence aux « intermédiaires », sans pour autant qu'il soit précisé s'il s'agit d'intermédiaires qui sont dispensés en application du paragraphe 1<sup>er</sup> ou non. Dans la mesure où la définition du concept d'« intermédiaire » couvre tout intermédiaire, indépendamment du fait qu'il bénéficie d'une dispense de l'obligation de déclaration concernant un dispositif transfrontière, un intermédiaire tombant sous l'application du paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 2 de l'article 3 aura, d'après le libellé du texte en projet, rempli les obligations lui incombant dès lors qu'il aura procédé à ladite notification, même si le destinataire de la notification bénéficie lui-même d'une dispense de l'obligation de déclaration concernant un dispositif transfrontière (au su ou à l'insu de l'intermédiaire faisant la notification). Dans ce dernier cas et en l'absence de tout autre intermédiaire ne bénéficiant pas de la dispense, il est impératif que le contribuable concerné soit également notifié, étant donné que l'obligation de déclaration lui incombera. Or, de l'avis du Conseil d'État, le libellé actuel du texte ne reflète pas à suffisance cette obligation de notifier au contribuable concerné les obligations de déclaration qui lui incombent, lorsque tous les intermédiaires bénéficient de la dispense de l'obligation de déclaration.

Cette imprécision étant susceptible d'engendrer des délais, voire des retards, et étant donné le montant significatif des sanctions pouvant s'appliquer, le Conseil d'État invite les auteurs des amendements

à modifier le texte dans le sens de prévoir que la notification doit être faite à tout autre intermédiaire, et dans les cas où tous les intermédiaires bénéficient d'une dispense de l'obligation de déclaration concernant un dispositif transfrontière, et que la notification doit de plus être faite au contribuable concerné. Le Conseil d'État pourrait marquer son accord avec le texte suivant :

« (2) Dans les cas où le paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, est applicable, cet intermédiaire est tenu de notifier, au plus tard dans un délai de dix jours commençant à la date visée à l'article 2, paragraphe 1<sup>er</sup>, points a), b) ou c), la date qui intervient le plus tôt étant retenue, à tout autre intermédiaire, ~~ou~~ **et** en l'absence d'un intermédiaire **auquel le paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, ne s'applique pas**, au contribuable concerné, les obligations de déclaration qui leur incombent en vertu de la présente loi. »

Le Conseil d'État comprend en outre que lorsque tous les intermédiaires tombent sous le champ d'application du paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, les obligations de communication des informations prévues au paragraphe 2, alinéa 2, pèsent également sur tous les intermédiaires dispensés.

Le paragraphe 2, alinéa 2, vise la mise à disposition par l'intermédiaire tombant sous l'application du paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 2 de l'article 3, au contribuable concerné des informations « nécessaires au respect de l'obligation de déclaration ». Le commentaire relatif à cet amendement précise que « sont donc visées les informations relevées à l'article 10 dans la mesure où l'intermédiaire dispensé en dispose ou en a connaissance ».

Dans un souci de clarté et de précision du texte législatif, le Conseil d'État recommande aux auteurs des amendements de préciser dans la disposition sous rubrique les informations qui devront être transmises et suggère de modifier le texte en projet comme suit :

« Dans les cas où l'intermédiaire est tenu en vertu de l'alinéa 1<sup>er</sup> de notifier au contribuable concerné les obligations de déclaration qui incombent à celui-ci en vertu de la présente loi, cet intermédiaire met à disposition du contribuable concerné, ~~le cas échéant~~, les informations **visées à l'article 10, dont il a connaissance ou dont il dispose**, nécessaires au respect de l'obligation de déclaration visée à l'article 4. »

#### *Amendements 2 à 5*

Sans observation.

\*

### **OBSERVATION D'ORDRE LEGISTIQUE**

#### *Amendement 3*

À l'article 10, paragraphe 1<sup>er</sup>, lettre a), alinéa 2, dans sa teneur amendée, il y a lieu d'écrire « le nom, la date et le lieu de naissance ».

Ainsi délibéré en séance plénière et adopté à l'unanimité des 22 votants, le 10 mars 2020.

*Le Secrétaire général,*  
Marc BESCH

*La Présidente,*  
Agy DURDU

7465/12



**N° 7465<sup>12</sup>****CHAMBRE DES DEPUTES**

Session ordinaire 2019-2020

**PROJET DE LOI****relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet  
d'une déclaration**

\* \* \*

**RAPPORT DE LA COMMISSION DES FINANCES  
ET DU BUDGET**

(13.3.2020)

La Commission se compose de : M. André BAULER, Président-Rapporteur ; MM. Guy ARENDT, Gilles BAUM, François BENOY, Dan BIANCALANA, Sven CLEMENT, Yves CRUCHTEN, Georges ENGEL, Gast GIBERYEN, Mme Martine HANSEN, Mme Josée LORSCHÉ, MM. Laurent MOSAR, Gilles ROTH, Claude WISELER et Michel WOLTER, Membres

\*

**1. ANTECEDENTS**

Le projet de loi n°7465 a été déposé par le Ministre des Finances le 8 août 2019.

Au texte du projet de loi étaient joints un exposé des motifs, un commentaire des articles, un tableau de concordance, une fiche financière, une fiche d'évaluation d'impact et le texte de la directive à transposer.

L'avis de la Chambre des métiers date du 27 août 2019.

Lors de la réunion de la Commission des Finances et du Budget (COFIBU) du 30 septembre 2019, Monsieur André Bauler a été désigné rapporteur du projet de loi sous rubrique. Le projet de loi a été présenté à la COFIBU au cours de la même réunion.

L'avis de la Chambre des salariés date du 15 octobre 2019, celui de la Chambre de commerce du 25 octobre 2019.

L'Ordre des avocats du barreau de Luxembourg a émis son avis le 30 octobre 2019, la Chambre des fonctionnaires et employés publics le 19 décembre 2019.

Le Conseil d'Etat a émis son avis le 14 janvier 2020.

La Chambre des notaires a émis un avis le 31 janvier 2020 et un avis complémentaire le 12 février 2020.

La COFIBU a examiné l'avis du Conseil d'Etat au cours de la réunion du 14 février 2020. Elle a adopté une série d'amendements parlementaires au cours de la même réunion.

La Chambre des fonctionnaires et employés publics a émis son avis complémentaire le 10 mars 2020.

L'avis complémentaire du Conseil d'Etat date du 10 mars 2020.

Le projet de rapport a été adopté au cours de la réunion du 13 mars 2020.

\*

## 2. OBJET DU PROJET DE LOI

Le présent projet de loi a pour objet de transposer en droit luxembourgeois la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 (ci-après : « DAC6 ») modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

### Considérations générales

La DAC6 s'inscrit dans la lignée de ces dernières années d'étoffer le cadre législatif au niveau européen quant aux échanges automatiques en matière fiscale.

Il s'agit notamment de l'échange automatique d'une catégorie limitée de revenus (DAC1), de l'échange automatique et obligatoire d'une plus large catégorie de revenus et sur les comptes financiers (DAC2), de l'échange automatique et obligatoire des décisions fiscales anticipées accordées par les administrations fiscales (DAC3), de l'échange automatique des déclarations dites « pays-par-pays » des groupes multinationaux (DAC4), de l'accès des administrations fiscales aux informations relatives à la lutte contre le blanchiment (DAC5).

La DAC6 s'inspire des recommandations de l'Organisation de coopération et de développement économiques (ci-après : « OCDE ») contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (*Base erosion and profit shifting – BEPS*) et plus précisément de l'Action 12 relative aux règles de communication obligatoire d'information.

Comme précité, par la transposition de la DAC6, le présent projet de loi se propose d'introduire en droit luxembourgeois une obligation de déclaration de certains dispositifs transfrontières impliquant plusieurs États membres ou un État membre et un État tiers.

Cet échange automatique d'informations permettra aux États membres, d'une part, de réagir plus rapidement contre des dispositifs de planification fiscale potentiellement agressifs et, d'autre part, de constater et redresser des lacunes législatives qui deviennent apparentes par le biais d'analyses des déclarations.

Dans la mesure où la directive permet aux États membres de prévoir une dispense de déclaration pour les intermédiaires soumis à une obligation de secret professionnel, le présent projet de loi entend exercer cette dispense pour certains intermédiaires. Peuvent invoquer cette dispense les intermédiaires pouvant être amenés à représenter ou assister leurs clients en matière de contributions directes, c'est-à-dire les avocats, les experts-comptables et les réviseurs d'entreprise.

Dans ces cas de figure, l'obligation de déclaration s'impose uniquement à tout autre intermédiaire non visé par la dispense, voire, en l'absence d'un autre intermédiaire tombant dans le champ d'application de la dispense, au contribuable même. Toutefois, selon l'article 3 du présent projet de loi, les intermédiaires dispensés seront tenus de fournir à leurs clients les informations nécessaires à l'exécution de leurs obligations de déclaration.

Finalement, l'annexe au présent projet de loi énumère les différentes caractéristiques ou particularités, appelées marqueurs, indiquant un risque potentiel d'évasion fiscale d'un dispositif transfrontière, et donnant lieu par conséquent à une déclaration du dispositif. A titre d'exemple d'un tel marqueur, l'on peut notamment mentionner le marqueur de la catégorie D qui vise à renforcer l'efficacité de la Norme commune de déclaration introduite par la DAC2.

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

\*

## 3. LES AVIS

### Avis du Conseil d'Etat

Le Conseil d'État a formulé quatre oppositions formelles dans son avis du 14 janvier 2020.

Premièrement, il note que l'article 3 du projet de loi initial dispense les avocats, dans l'exercice de leur fonction, de l'obligation de fournir des informations précises concernant un dispositif transfrontière visé par le projet de loi, au vu du secret professionnel auquel ces derniers sont soumis de par l'article 35 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat.

Toutefois, le Conseil d'Etat se doit de noter que les autres intermédiaires tenus par le secret professionnel et étant également autorisés à assister ou à représenter des justiciables en matière de contributions directes, c'est-à-dire les experts-comptables et réviseurs d'entreprises, ne sont pas visés par cette dispense. Dans ce contexte, le Conseil d'État tient à souligner que la directive DAC6 offre la possibilité de dispense à tous les intermédiaires tenus par un secret professionnel.

Par conséquent, la Haute Corporation constate une inégalité de traitement entre les prestataires de conseils fiscaux, amenant le Conseil d'État à s'opposer formellement à cette disposition pour violation du principe d'égalité devant la loi tel que visé à l'article 10*bis* de la Constitution.

Deuxièmement, le projet de loi initial introduit l'obligation pour les avocats de transmettre à l'Administration des contributions directes (ci-après : « ACD ») des informations de nature générale sur les marqueurs en relation avec une structure mise en place par leur client.

Le Conseil d'État estime que cette disposition constitue une incohérence étant donné qu'elle porte atteinte au secret professionnel des avocats. La Haute Corporation signale que la divulgation, ne serait-ce que d'informations à caractère général, porterait atteinte aux droits de la défense, dont le secret professionnel fait partie intégrante.

Il doit donc formellement s'opposer à cette disposition.

Troisièmement, le Conseil d'État doit formellement s'opposer à une formulation du paragraphe 2 de l'article 10 du projet de loi, qui donne pouvoir à l'ACD d'établir la forme et les modalités par lesquelles les intermédiaires et les contribuables doivent transmettre les informations à ladite administration. Au vu du caractère général de cette disposition, le Conseil d'État estime cette disposition contraire à l'article 36 de la Constitution réservant exclusivement l'exécution des lois au Grand-Duc.

Quatrièmement, le Conseil d'État s'oppose formellement au paragraphe 3 de l'article 16 du projet de loi initial, qui préconise que l'ACD ait accès à des données personnelles conservées en application de la loi modifiée du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme. Selon le Conseil d'État, ce mécanisme va à l'encontre du règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des données à caractère personnel exigeant que les données à caractère personnel soient collectées pour des finalités déterminées, explicites et légitimes.

Dans son avis complémentaire du 10 mars 2020, le Conseil d'État constate que les amendements apportés au projet de loi initial permettent de lever les oppositions formelles formulées dans son premier avis.

### **Avis de la Chambre de commerce**

Dans son avis du 25 octobre 2019, la Chambre de commerce estime que le projet de loi reflète fidèlement la directive DAC6. Plus particulièrement, elle se félicite du fait que les obligations prévues par le projet de loi ne soient pas étendues aux dispositifs purement nationaux, tel qu'envisagé dans la transposition de la directive de certains États membres.

Dans un but de simplification administrative la Chambre de commerce propose d'éviter la duplication de déclaration des dispositifs visée par le projet de loi initial, à savoir, d'une part, par une déclaration immédiate, et d'autre part, lors de la déclaration d'impôts annuelle. La Chambre de commerce constate également que les sanctions maximales prévues par le projet de loi sont supérieures à ceux de la plupart des États membres.

Finalement, la Chambre de commerce développe un certain nombre de propositions quant à des précisions à apporter au projet de loi. Elle estime que ces précisions sont nécessaires afin de contrecarrer l'effet de sur-déclarations ou de déclarations inutiles.

### **Avis de l'Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg**

L'Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg a émis son avis le 30 octobre 2019.

Le Conseil de l'Ordre estime que le projet de loi initial met en cause le secret professionnel des avocats et ne suit pas les dispositions prévues par la directive DAC6. Cette dernière permet en effet d'exempter les intermédiaires soumis au secret professionnel de la déclaration de dispositifs transfrontières visés par le projet de loi.

Plus précisément, l'Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg s'oppose, d'une part, à l'article 3 du projet de loi initial relatif aux informations de caractère général à fournir à l'ACD par les avocats sur la planification potentiellement agressive de leurs clients.

D'autre part, il ne peut pas marquer son accord avec l'article 16(3) du projet de loi initial donnant droit à l'ACD de solliciter l'accès aux dossiers des clients détenus par l'avocat conformément à ses obligations en matière de lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme.

Par conséquent, il ne peut pas donner son accord pour le projet de loi initial.

#### **Avis de la Chambre des fonctionnaires et employés publics**

Dans son avis du 19 décembre 2019, la Chambre des fonctionnaires et employés publics (ci-après : « CHFEP ») constate que, par la transposition de la directive (UE) 2018/822, le Luxembourg s'engage davantage en faveur d'une plus grande transparence fiscale entre les États membres de l'Union européenne.

La CHFEP accueille positivement que les marqueurs retenus dans l'annexe du présent projet reprennent quasi parfaitement les caractéristiques de la planification fiscale agressive.

Dans son avis, la CHFEP s'interroge néanmoins si le résultat final espéré, de par ce projet, pourra être atteint. Selon eux, la dispense d'obligation de déclaration accordée aux avocats pourrait avoir des impacts négatifs sur l'efficacité du présent projet de loi, étant donné que les avocats sont des intermédiaires de premier ordre dans la planification fiscale.

Finalement, dans le contexte du Brexit, la CHFEP se montre concernée quant au respect du *level playing field* de la part du Royaume-Uni envers les 27 États membres de l'Union européenne dans le futur.

#### **Avis de la Chambre des salariés**

La Chambre des salariés a émis son avis en date du 15 octobre 2019.

Dans son avis, elle se limite à analyser l'implication dans l'activité d'évasion fiscale d'une partie des avocats en tant qu'intermédiaires.

Se référant aux révélations faites par les Panama Papers, elle rend attentif le rôle d'intermédiaires, que les avocats peuvent jouer en matière d'évasion fiscale voire de fraude fiscale et de blanchiment d'argent.

Ce propos est illustré par l'exemple de l'étude Mossack Fonseca connue pour ses services de structures complexes de sociétés permettant d'opérer, selon la Chambre des salariés, de manière presque non-traçable.

#### **Avis de la Chambre des métiers**

Dans son avis du 27 août 2019, la Chambre des métiers ne peut qu'en grande partie approuver le projet de loi.

Elle s'interroge toutefois sur la transparence des informations collectées. Elle considère qu'il serait opportun d'adresser de manière automatique un reçu de la déclaration aux contribuables afin de leur donner la possibilité de vérifier l'exactitude des informations déclarées, et d'informer les contribuables de leurs droits tels que le droit d'accès.

Au vu de l'amende maximale de 250.000€ encourue en cas d'absence de déclaration, la Chambre des métiers insiste pour que le directeur de l'ACD, et non pas « le bureau de la retenue d'impôts sur les intérêts », fixe cette première.

#### **Avis de la Chambre des notaires**

Dans son avis du 14 janvier 2020, la Chambre des notaires appelle à une clarification quant au projet de loi initial, qui n'exempte pas explicitement les notaires du champ d'application dudit projet. Elle estime que, dans l'hypothèse où les notaires étaient tout de même visés par le projet de loi initial, cela constituerait une entrave à l'exercice de leur fonction.

Dans son avis complémentaire, la Chambre des notaires considère que les notaires ne seraient pas visés par le présent projet de loi. Pour autant, la Chambre des notaires regrette que leur exemption ne soit ni explicitement mentionnée dans l'avis du Conseil d'État, ni dans le présent de projet de loi. Elle estime qu'il faut préciser explicitement que la fonction de notaire doit être nécessaire, évitant ainsi toute insécurité juridique en la matière.

\*

Pour tout détail et toute observation complémentaire, il est renvoyé aux avis respectifs.

\*

#### 4. COMMENTAIRE DES ARTICLES

##### *Observations générales d'ordre légistique*

Le Conseil d'Etat rappelle que :

- les subdivisions en points, caractérisés par un numéro suivi d'un exposant « ° » (1°, 2°, 3°, ...), elles-mêmes éventuellement subdivisées en lettres minuscules suivies d'une parenthèse fermante (a), b), c), ...), sont utilisées pour caractériser des énumérations. Dans cette hypothèse, les renvois à l'intérieur du dispositif sont, le cas échéant, à adapter en conséquence.
- Les nombres s'écrivent en toutes lettres. Ils s'expriment uniquement en chiffres s'il s'agit de pour cent, de sommes d'argent, d'unités de mesure, d'indices de prix ou de dates.
- Il convient d'écrire « pour cent » en toutes lettres.
- Lorsqu'il est renvoyé à une lettre faisant partie d'une subdivision (a), b), c), ...), il y a lieu d'utiliser le terme « lettre » avant la lettre référée, et non pas le terme « point ».
- Le conditionnel est à éviter du fait qu'il peut prêter à équivoque.

La Commission des Finances et du Budget décide de suivre la recommandation du Conseil d'Etat en ce qui concerne le remplacement du terme « point » par « lettre » aux endroits suivants : art. 1er, point 7 (3 fois), art. 2, (2), art. 3, (2), annexe partie I (2 fois). Elle modifie encore la numérotation à l'article 1<sup>er</sup> dans le sens préconisé par le Conseil d'Etat.

##### *Article 1<sup>er</sup>*

Cet article définit certains termes spécifiques employés dans le projet de loi.

En vertu des points 1 et 2, l'obligation de déclaration est limitée aux dispositifs transfrontières, donc aux dispositifs qui concernent plusieurs États membres ou un État membre et un pays tiers et qui remplissent au moins l'une des conditions supplémentaires énumérées au point 1.

Comme les obligations découlant du présent projet de loi s'inscrivent dans le champ d'application de la directive 2011/16/UE, telle que modifiée par la directive (UE) 2018/822, les dispositifs concernés sont nécessairement ceux qui ont pour objet un ou plusieurs types de taxes et impôts visés à l'article 2 de la directive 2011/16/UE, transposé par l'article 1<sup>er</sup> de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal. Par conséquent, le critère de l'avantage principal, tel que défini à l'annexe, doit être rempli en relation avec des impôts directs. Il ne s'applique pas lorsque l'avantage fiscal est exclusivement lié à la taxe sur la valeur ajoutée, aux droits de douane, aux cotisations sociales obligatoires ou à d'autres taxes et impôts exclus du champ d'application de la directive. En revanche, l'avantage fiscal ne doit pas nécessairement être obtenu dans un État membre, mais peut également se présenter dans un État tiers.

Les dispositifs de planification fiscale à caractère agressif ont évolué au fil des ans pour devenir toujours plus complexes et font en permanence l'objet de modifications et d'ajustements pour répondre aux contre-mesures défensives prises par les autorités fiscales. Compte tenu de ce qui précède, la directive (UE) 2018/822, plutôt que de définir la notion de planification fiscale agressive, cerne les dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif à travers une liste constituée des caractéristiques et éléments des opérations présentant des signes potentiels d'évasion fiscale ou de pratiques fiscales abusives. Ces caractéristiques, également appelées « marqueurs » sont énoncées à l'annexe du projet de loi et reprises de l'annexe IV introduite par la directive (UE) 2018/822.

Il convient de noter qu'un certain nombre de « marqueurs » ne peut être pris en compte que lorsqu'est rempli le « critère de l'avantage principal » en vertu duquel l'avantage principal ou l'un des avantages principaux qu'une personne peut raisonnablement s'attendre à retirer d'un dispositif, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, est l'obtention d'un avantage fiscal. En vertu du paragraphe 81 de l'Action 12, ce critère compare le montant de l'avantage fiscal attendu avec tous les autres avantages pouvant découler de l'opération, et s'appuie sur une évaluation objective des avantages fiscaux.

À titre d'exemple des « marqueurs », on peut citer les dispositifs qui:

- comportent un paiement transfrontière en faveur d'un bénéficiaire résidant dans un pays à fiscalité nulle ou quasiment nulle;
- concernent une juridiction disposant d'une législation sur la lutte contre le blanchiment de capitaux appliquée de manière inadéquate ou insuffisante;
- établissent un lien direct entre les honoraires facturés par l'intermédiaire et les économies réalisées par le contribuable grâce à l'avantage fiscal découlant du dispositif;
- aboutissent à ce que les déductions pour le même amortissement d'un actif soient demandées dans plus d'une juridiction;
- demandent un allègement au titre de la double imposition pour le même revenu ou capital dans plus d'un pays.

En ce qui concerne le marqueur relatif au dispositif dont la documentation et/ou la structure sont en grande partie normalisées, sont visés les produits fiscaux « préfabriqués » pouvant être utilisés tel quel, ou après des modifications limitées. Le client n'a pas besoin, pour mettre en place un tel montage, d'un accompagnement important sous la forme de services de conseil professionnels.<sup>1</sup>

Un marqueur spécifique est également introduit pour contrer les dispositifs conçus pour contourner les obligations de déclaration impliquant un échange automatique d'informations. Aux fins de ce marqueur, les accords relatifs à l'échange automatique d'informations relatives aux comptes financiers au titre de la Norme commune de déclaration (ci-après la « NCD ») sont traités de la même façon que les obligations en matière de déclaration prévues à l'article 8, paragraphe 3 *bis*, de la directive 2011/16/UE tel qu'introduit par la directive (UE) 2014/107 et à l'annexe I de ladite directive. Lors de la mise en œuvre des parties du présent projet de loi relatives à la lutte contre les dispositifs de contournement de la NCD et les dispositifs faisant intervenir des personnes morales ou des constructions juridiques ou toute autre structure similaire, il y a lieu d'utiliser, comme source d'illustration ou d'interprétation, les travaux de l'OCDE, et plus particulièrement son modèle de règles en matière de communication obligatoire d'informations relatives aux dispositifs de contournement de la NCD et aux structures extraterritoriales opaques ainsi que son commentaire, afin de garantir une application cohérente dans tous les États membres, dans la mesure où ces textes sont conformes au présent projet de loi et aux dispositions du droit de l'Union européenne.

L'obligation de déclaration incombe aux intermédiaires, définis au point 4, donc aux acteurs qui participent généralement à la conception, la commercialisation, l'organisation ou la gestion de la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ou d'une série de tels dispositifs, ainsi qu'à ceux qui apportent assistance ou conseil. Ceci inclut notamment les comptables, les conseillers fiscaux et financiers, les banques et les consultants.

L'intermédiaire doit présenter un lien avec un État membre en répondant à l'une au moins des conditions supplémentaires prévues au point 4.

Dans certains cas spécifiques, prévus à l'article 4 du présent projet de loi, l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné, tel que défini au point 5.

Le terme « entreprise associée » est spécifiquement défini au point 7 aux fins du présent projet de loi.

Les points 6 et 10 renvoient aux définitions des termes « comptes financiers » et « personnes », telles que prévues par la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD) et par la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal.

<sup>1</sup> Voir le paragraphe 104 de l'Action 12.

*Avis du Conseil d'Etat*

Le Conseil d'Etat constate que cet article définit certains termes spécifiques employés dans le projet de loi. Les différentes définitions correspondent exactement au libellé de la directive (UE) 2018/822, à l'exception du concept de « dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration », qui a été adapté au contexte luxembourgeois par les auteurs du projet. En outre, l'article 1<sup>er</sup> introduit deux définitions que la directive (UE) 2018/822 ne prévoit pas, à savoir les définitions de « compte financier » et de « personne ».

En ce qui concerne plus particulièrement la définition du concept de « dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration », les auteurs du texte ont choisi de préciser la définition en indiquant le type de taxes et impôts auxquels s'appliquent les dispositions du projet de loi sous examen. Pour rappel, le champ d'application de ce concept est fixé par l'article 2 de la directive 2011/16/UE<sup>2</sup>, lequel dispose que ladite directive s'applique « à tous les types de taxes et impôts prélevés par un État membre, ou en son nom, ou par ses entités territoriales ou administratives, ou en leur nom, y compris les autorités locales ».

Le Conseil d'État comprend le souci des auteurs du projet de préciser quels sont les types d'impôts et taxes visés par le projet de loi, en renvoyant à l'article 1<sup>er</sup> de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal qui porte transposition de la directive 2011/16/UE. Il en découle qu'est visé par le projet de loi sous examen tout dispositif transfrontière, comportant au moins l'un des marqueurs figurant à l'annexe, ayant pour objet un ou plusieurs types de taxes et impôts prélevés par l'État et les communes du Grand-Duché du Luxembourg ou en leur nom, à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée, des droits de douane, des droits d'accises couverts par d'autres législations de l'Union européenne relatives à la coopération administrative entre États membres, ainsi que des cotisations sociales obligatoires dues au Grand-Duché de Luxembourg ou à un autre État membre, à une de leurs entités ou aux organismes de sécurité sociale de droit public.

Les définitions supplémentaires introduites par les auteurs du projet de loi concernent les termes « compte financier » et « personne ».

La définition des termes « compte financier » renvoie à la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD). Dans la mesure où le projet sous examen introduit un marqueur spécifique conçu pour contourner les obligations de déclaration impliquant un échange automatique d'informations au titre de la NCD, le renvoi est justifié.

La définition du terme « personne » renvoie quant à elle à la loi précitée du 29 mars 2013. Le renvoi implique que sont visées les personnes physiques, les personnes morales ou une association de personnes à laquelle est reconnue la capacité d'accomplir des actes juridiques mais qui ne possède pas le statut de personne morale, ou toute autre construction juridique quelles que soient sa nature et sa forme, dotée ou non de la personnalité juridique, possédant ou gérant des actifs qui, y compris le revenu qui en dérive, sont soumis à l'un des impôts visés à l'article 1<sup>er</sup> de la loi précitée du 29 mars 2013 et donc à l'un des impôts visés également par le projet de loi sous examen. La même définition se retrouve à l'article 3, numéro 11, de la directive 2011/16/UE et, partant, le Conseil d'État considère que l'insertion de la définition du terme « personne » est justifiée.

Toutefois, si le libellé en tant que tel de l'article 1<sup>er</sup> n'appelle pas d'observation – dans la mesure où il correspond au libellé de la directive (UE) 2018/822 –, le Conseil d'État constate que les commentaires relatifs à la disposition sous examen n'apportent pas plus de clarifications permettant de mieux comprendre et, dès lors, de mieux évaluer si un dispositif transfrontière devra faire l'objet d'une déclaration ou non.

Tout d'abord, la définition du concept de « dispositif transfrontière » utilise le concept de « participant au dispositif », qui n'est pas autrement défini, alors qu'il est déterminant pour qualifier les opérateurs soumis à l'obligation déclarative. Selon le Conseil d'État, un intermédiaire qui exerce, en relation avec un dispositif transfrontière, exclusivement les activités telles que prévues à la définition du terme « intermédiaire », à savoir la conception, la commercialisation, l'organisation d'un dispositif transfrontière, la mise à disposition d'un tel dispositif aux fins de sa mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre, ne devrait pas être qualifié de participant au dispositif. Dans cette conception, il est clair qu'il n'y a pas de dispositif transfrontière, si tous les participants au dispositif (c'est-à-dire à

<sup>2</sup> 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'exclusion de l'intermédiaire proprement dit) sont résidents à des fins fiscales dans le même État (qui n'est pas le Luxembourg) et que seul l'intermédiaire présente un lien avec le Luxembourg. Il y a également absence de dispositif transfrontière lorsque tous les participants au dispositif sont résidents à des fins fiscales au Luxembourg, mais que l'intermédiaire ne présente aucun lien avec le Luxembourg.

En ce qui concerne les « intermédiaires », la mise à disposition aux fins de la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration rentre parmi les activités qui qualifient une personne d'intermédiaire au sens du projet de loi sous examen. Le dispositif retenu sous examen ne clarifie cependant pas ce qu'il faut comprendre par « mise à disposition aux fins de mise en œuvre ». À titre d'exemple, le projet allemand de transposition de la directive (UE) 2018/822<sup>3</sup> précise à cet égard qu'il y a mise à disposition, lorsque l'intermédiaire a remis au contribuable concerné les documents contractuels ou les lui a rendus accessibles autrement, tout en précisant qu'une mise en œuvre effective n'est, par contre, pas exigée. Le Conseil d'État suggère qu'une précision similaire soit apportée par les auteurs du projet dans le texte sous examen.

Par ailleurs, le concept d'« intermédiaire » inclut toute personne qui « pourrait raisonnablement être censée savoir » qu'elle s'est engagée à fournir une aide, assistance ou des conseils concernant un dispositif transfrontière. Dès lors que, ni la directive (UE) 2018/822, ni les commentaires relatifs au projet sous examen ne fournissent de clarifications, le Conseil d'État comprend qu'il s'agit d'une appréciation qui se fera au cas par cas, sur la base de faits et circonstances. Il souligne également, comme cela est repris dans les commentaires relatifs à l'article 2 du projet de loi sous examen, que la directive (UE) 2018/822 n'impose pas d'obligations d'investigation active de la part d'une personne pouvant le cas échéant être concernée par la disposition sous examen. La définition envisagée prévoit d'ailleurs que toute personne a le droit de fournir des éléments prouvant qu'elle ne savait pas et ne pouvait pas raisonnablement être censée savoir qu'elle participait à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. Tel peut, par exemple, être le cas lorsque la personne ne dispose pas de l'expertise en la matière ou ne dispose pas du tout ou de manière suffisante de faits ou d'informations pertinents concernant un dispositif transfrontière donné.

En ce qui concerne la définition du concept d'« entreprise associée », il est prévu qu'une personne qui agit avec une autre personne en ce qui concerne les droits de vote ou de détention de parts de capital d'une entité, est considérée comme détenant une participation dans l'ensemble des droits de vote ou des parts de capital de ladite entité détenues par l'autre personne.

Le Conseil d'État se demande si cette disposition est à interpréter dans le même sens que le concept d'« action conjointe » qui a été introduit, dans le contexte des mesures destinées à lutter contre les dispositifs hybrides, par la loi du 20 décembre 2019 portant 1° modification de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu ; 2° modification de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune (« Vermögensteuergesetz ») ; 3° modification de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 (« Steueranpassungsgesetz ») ; 4° modification de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») ; en vue de transposer la directive (UE) 2017/952 du Conseil du 29 mai 2017 modifiant la directive (UE) 2016/1164 en ce qui concerne les dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers. Il demande par conséquent aux auteurs du projet sous examen de dire s'il y a lieu de faire cette assimilation ou, dans le cas contraire, de préciser dans quels cas deux personnes sont considérées agir ensemble dans le contexte du projet de loi sous examen.

Le Conseil d'État constate également l'absence d'explications quant au concept d'« influence notable sur la gestion » et demande aux auteurs du projet de préciser les critères qui serviront à déterminer s'il y a ou non influence notable.

En dernier lieu, le Conseil d'État note que les commentaires sur la disposition sous examen n'apportent pas de précisions quant au concept de « dispositif commercialisable ». Si la définition se réfère à un dispositif transfrontière n'ayant « pas besoin d'être adapté de façon importante », il serait utile de préciser sur la base de quels critères il faut considérer qu'il y a une adaptation « importante ». Le Conseil d'État regrette que les commentaires des articles ne comprennent pas d'exemples afin d'illustrer le concept de « dispositif commercialisable ». Il comprend également que si les critères du marqueur A.3. (« un dispositif dont la documentation et/ou la structure sont en grande partie normalisées et qui est à la disposition de plus d'un contribuable concerné sans avoir besoin d'être adapté de façon importante

<sup>3</sup> Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen, Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung von Steuergestaltungen, Bearbeitungsstand: 26.9.2019.



pour être mis en œuvre ») ne sont pas remplis, le dispositif ne saurait être qualifié de dispositif commercialisable.

Si la compréhension du Conseil d'État sur les différents points ci-dessus ne correspond pas à l'intention des auteurs du projet de loi, le Conseil d'État demande que ceci soit précisé.

En ce qui concerne le concept de « dispositif transfrontière », la Commission des Finances et du Budget note que le seul caractère transfrontalier d'un dispositif n'emporte pas à lui seul une obligation de déclaration de ce dispositif. Une analyse au cas par cas est nécessaire afin de déterminer si ce dispositif doit être considéré comme un « dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration » au sens de la loi.

S'agissant de la distinction à opérer entre le concept d'intermédiaire et celui de participant, la Commission des Finances et du Budget se rallie à la position du Conseil d'État, en ce qu'« ...un intermédiaire qui exerce, en relation avec un dispositif transfrontière, exclusivement les activités telles que prévues à la définition du terme « intermédiaire », à savoir la conception, la commercialisation, l'organisation d'un dispositif transfrontière, la mise à disposition d'un tel dispositif aux fins de sa mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre, ne devrait pas être qualifié de participant au dispositif », à moins que cet intermédiaire ne soit également actif dans le dispositif qu'il a lui-même imaginé, proposé, mise en place, mis à disposition pour l'implémentation ou en a géré l'implémentation pour le bénéfice du contribuable concerné.

Par ailleurs, la Commission des Finances et du Budget note que la position du Conseil d'État, en ce qu'« ...il est clair qu'il n'y a pas de dispositif transfrontière, si tous les participants au dispositif (c'est-à-dire à l'exclusion de l'intermédiaire proprement dit) sont résidents à des fins fiscales dans le même État (qui n'est pas le Luxembourg) et que seul l'intermédiaire présente un lien avec le Luxembourg » ne devrait pas s'appliquer lorsque le dispositif peut avoir des conséquences sur l'échange automatique d'information ou sur l'identification des bénéficiaires effectifs étant donné que le cas de figure visé à la lettre e) de la définition du « dispositif transfrontière » fait abstraction du concept de participant.

D'un point de vue légistique, le Conseil d'État signale, concernant le point 1°, qu'il convient d'éviter l'insertion de phrases ou d'alinéas autonomes dans une définition.

La Commission des Finances et du Budget décide de maintenir le libellé du point 1° dans sa version initiale.

## Article 2

L'article 2, paragraphe 1<sup>er</sup> en projet, introduit l'obligation pour les intermédiaires concernés de transmettre, à l'Administration des contributions directes, ci-après « ACD », un certain nombre d'informations dont ils ont connaissance, qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent dans un délai imparti. En ligne avec les dispositions de la directive (UE) 2018/822, ce délai est fixé à trente jours, commençant le lendemain de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif concerné ou le lendemain du jour où le dispositif concerné est prêt à être mis en œuvre, ou encore, lorsque la première étape de la mise en œuvre du dispositif concerné a été accomplie.

Le paragraphe 2 en projet exige que les intermédiaires fournissent une mise à jour trimestrielle de leur déclaration dans le cas de dispositifs commercialisables. Le Conseil d'État renvoie à cet égard à ses observations portant sur l'article 1<sup>er</sup> concernant le concept de « dispositif commercialisable ».

Le paragraphe 3 en projet détermine dans quels cas un intermédiaire doit transmettre les informations concernant un dispositif transfrontière au Luxembourg. En l'occurrence, tel est le cas lorsque :

- l'intermédiaire est résident à des fins fiscales au Luxembourg, donc lorsque le domicile ou le lieu de résidence habituelle de l'intermédiaire ou le siège statutaire ou encore l'administration centrale lorsqu'il s'agit d'un intermédiaire qui n'est pas une personne physique, est situé au Luxembourg ;
- l'intermédiaire est résident à des fins fiscales dans un autre État et entretient au Luxembourg un établissement stable par l'intermédiaire duquel les services concernant le dispositif sont fournis ;
- l'intermédiaire est constitué au Luxembourg ou est régi par le droit luxembourgeois ; ou
- l'intermédiaire est enregistré au Luxembourg auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil.

Le paragraphe 4 précise que dans l'hypothèse où l'intermédiaire aurait une obligation de déclaration multiple dans plusieurs États membres en application du paragraphe 3, il n'est pas tenu de déclarer le

dispositif au Luxembourg s'il est en mesure de fournir la preuve que les informations ont été transmises dans un autre État membre. Il doit être en mesure d'établir, par exemple au moyen d'une preuve écrite émise par l'autorité compétente de l'État membre concerné, que les mêmes informations ont été transmises conformément au droit national de cet autre État.

Le Conseil d'Etat constate que le paragraphe 4 en projet dispense l'intermédiaire de la transmission des informations lorsqu'il existe une obligation de déclaration multiple et que l'intermédiaire peut prouver que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre État membre. Quant aux moyens de preuve, les commentaires relatifs à la disposition sous examen citent, à titre d'exemple, une preuve écrite émise par l'autorité compétente de l'État membre auquel les mêmes informations ont été transmises conformément au droit national de cet autre État. *A contrario*, le Conseil d'État comprend que si une telle preuve écrite est sollicitée de l'ACD par un contribuable, celle-ci sera également en mesure de l'émettre. Dès lors que les commentaires citent la preuve écrite émise par l'autorité compétente étrangère à titre d'exemple, le Conseil d'État comprend que d'autres moyens de preuve seront également admissibles, comme, par exemple, la communication du numéro d'enregistrement ou d'identification qu'une autorité compétente étrangère aura, le cas échéant, attribué à la transmission des informations qui lui a été faite. Si ce qui précède ne correspond pas à l'intention des auteurs du projet de loi, le Conseil d'État demande que ceci soit précisé.

D'un point de vue légistique, le Conseil d'Etat suggère, concernant le paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, après la lettre c), d'ériger la phrase subordonnée « la date intervenant le plus tôt étant retenue » en un alinéa distinct afin d'éviter toute confusion quant à la portée de la phrase.

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

### Article 3

L'article entend transposer en droit luxembourgeois la possibilité donnée par la directive (UE) 2018/822 d'accorder une dispense de l'obligation de fournir des informations concernant un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration aux intermédiaires, lorsque cette obligation de déclaration serait contraire au secret professionnel applicable à ces intermédiaires.

#### *Avis du Conseil d'Etat*

Dans son avis, le Conseil d'Etat constate qu'en vertu de l'article 3, paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup> en projet, la dispense est instaurée à l'égard des avocats soumis au secret professionnel en vertu de l'article 35 de la loi précitée du 10 août 1991. L'article 3, paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 2 en projet, prévoit une dérogation à cette dispense, dans le cas où les avocats agiraient en dehors des limites applicables à l'exercice de la profession d'avocat. Dans ce cas de figure, les obligations de déclaration mises en place par le projet de loi sous avis à l'égard des intermédiaires, restent applicables.

Le Conseil d'État constate que la directive (UE) 2018/822 offre la possibilité d'accorder la dispense à tous les intermédiaires tenus par le secret professionnel.

Cependant, alors même que les auteurs du projet de loi énoncent dans l'exposé des motifs que « conformément à ce que prévoit la directive (UE) 2018/822, le présent projet de loi propose de dispenser les intermédiaires dont les activités sont réglementées par la loi modifiée du 10 août sur la profession d'avocat de certaines des obligations de déclaration mises en place par le présent projet de loi », la disposition sous examen instaure la dispense à l'égard des seuls avocats. Or, aux termes de l'article 2, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la loi précitée du 10 août 1991, les justiciables sont autorisés, en matière de contributions directes, à se faire représenter ou assister, par un expert-comptable ou un réviseur d'entreprises, dûment autorisés à exercer leur profession. En outre, l'article 109, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif prévoit également la faculté pour les justiciables d'agir par eux-mêmes ou de se faire représenter ou assister par un expert-comptable ou un réviseur d'entreprises, dûment autorisés à exercer leur profession, devant le tribunal administratif appelé à connaître d'un recours en matière de contributions directes.

Le Conseil d'État s'interroge dès lors sur l'option prise par les auteurs du projet de loi de n'accorder la dispense qu'aux avocats, alors même que d'autres professionnels, à l'instar des réviseurs d'entreprises et des experts-comptables, peuvent également être concernés par ladite dispense. Une telle approche risque de conduire à une inégalité de traitement dans le domaine des services de conseil fiscal.

Le Conseil d'État note que les auteurs du projet de loi sous examen justifient la dispense accordée aux avocats par le fait de la situation spécifique de la profession d'avocat et particulièrement, selon

l'exposé des motifs, parce que « l'avocat peut notamment être appelé à représenter les intérêts de ses clients en justice, le cas échéant dans le cadre d'un litige en lien direct ou indirect avec un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ». Or, tel est également le cas en ce qui concerne les réviseurs d'entreprises et les experts-comptables en vertu des dispositions légales sus-énoncées.

Par ailleurs, le Conseil d'État constate que les États membres voisins du Luxembourg ont retenu une approche large quant à la dispense accordée aux intermédiaires tenus par le secret professionnel :

En Belgique, la loi du 20 décembre 2019 transposant la directive (UE) 2018/822 applique un traitement identique à tous les intermédiaires tenus au secret professionnel, lesquels sont soumis à des obligations précises<sup>4</sup>.

La loi autrichienne du 22 octobre 2019 transposant la directive (UE) 2018/822 prévoit qu'un intermédiaire n'est pas tenu de procéder à une déclaration s'il est soumis en Autriche à une obligation légale de confidentialité et qu'il n'a pas été libéré de cette obligation. Toutefois, cette dispense ne vaut pas lorsque l'intermédiaire agit en dehors des limites applicables à l'exercice de sa profession<sup>5</sup>.

En Allemagne, il ressort des commentaires de la loi du 21 décembre 2019 transposant la directive (UE) 2018/822 que le secret professionnel peut être invoqué en particulier par les avocats, les conseillers fiscaux (« *Steuerberater* »), les réviseurs d'entreprises et les commissaires aux comptes (« *Abschlussprüfer* »)<sup>6</sup>.

En France, les dispositions de l'ordonnance n° 2019-1068 du 21 octobre 2019 transposant la directive (UE) 2018/822 s'appliquent, en ce qui concerne la dispense, à tout intermédiaire soumis à une obligation de secret professionnel dont la violation est prévue et réprimée par l'article 226-13 du code pénal français<sup>7</sup>.

Il est donc conforme à la directive (UE) 2018/822 d'étendre le bénéfice de la dispense à tous les intermédiaires tenus par le secret professionnel. Dès lors, pour des raisons d'égalité de traitement déjà évoquées, le Conseil d'État demande aux auteurs du projet de loi sous examen, **sous peine d'opposition**

4 Loi belge du 20 décembre 2019 transposant la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, *Moniteur Belge*, 30 décembre 2019. L'article 9 de ladite loi prévoit que : « Dans la même section II/1, il est inséré un article 326/7 rédigé comme suit : « Art. 326/7. § 1. Lorsqu'un intermédiaire est tenu au secret professionnel, il doit :

1° informer le ou les intermédiaires concernés, par écrit et de façon motivée, qu'il ne peut pas respecter l'obligation de déclaration, à la suite de quoi cette obligation de déclaration incombe automatiquement à l'autre intermédiaire ou aux autres intermédiaires ; 2° en l'absence d'un autre intermédiaire, informer par écrit et de façon motivée le ou les contribuables concernés de son ou de leur obligation de déclaration. La dispense d'obligation de déclaration n'est effective qu'à partir du moment où un intermédiaire a rempli l'obligation visée à l'alinéa 1<sup>er</sup>. § 2. Le contribuable concerné peut, par autorisation écrite, permettre à l'intermédiaire de satisfaire à l'obligation de déclaration prévue à l'article 326/3. Si le contribuable concerné ne donne pas l'autorisation, l'obligation de déclaration continue d'incomber au contribuable et l'intermédiaire fournit les informations nécessaires au respect de l'obligation de déclaration visée à l'article 326/3 au contribuable concerné ».

5 Cf. 91. *Bundesgesetz: Abgabenänderungsgesetz 2020 – AbgÄG 2020* (publié le 22 octobre 2019) qui ajoute que lorsque l'intermédiaire tombe sous la règle dérogatoire, il est tenu d'en informer immédiatement tout autre intermédiaire tel que défini par la loi ou d'un autre État membre. De même, il doit immédiatement informer tous les contribuables concernés du fait qu'il tombe sous la règle dérogatoire et du fait que l'obligation de déclaration leur est de ce fait transmise. Dans ce contexte, il doit transmettre au(x) contribuable(s) concerné(s) toutes les informations pertinentes le(s) concernant qu'il connaît, dont il dispose ou qui sont sous son contrôle concernant un dispositif devant faire l'objet d'une déclaration. L'intermédiaire doit être en mesure, sur demande, de livrer une preuve qu'il a transmis les informations mentionnées ci-avant.

6 Cf. *Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen* (loi du 21 décembre 2019).

7 Cf. **Ordonnance n° 2019-1068 du 21 octobre 2019 relative à l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, disponible en ligne sur :**

<https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000039248686&categorieLien=id>.

L'article 1<sup>er</sup> de cette ordonnance prévoit que : « (...) » 4° L'intermédiaire soumis à une obligation de secret professionnel dont la violation est prévue et réprimée par l'article 226-13 du code pénal souscrit, avec l'accord du ou des contribuables concernés par le dispositif transfrontière, la déclaration mentionnée à l'article 1649 AD.

« À défaut de cet accord, l'intermédiaire notifie à tout autre intermédiaire l'obligation déclarative qui lui incombe.

« En l'absence d'autre intermédiaire, la notification d'obligation déclarative est adressée au contribuable concerné par le dispositif transfrontière. L'intermédiaire transmet également au contribuable concerné, le cas échéant, les informations nécessaires au respect de son obligation déclarative.

« Les notifications prévues ci-dessus sont effectuées par tout moyen permettant de leur conférer date certaine ;

« 5° Dans tous les cas, en l'absence de tout intermédiaire soumis à l'obligation déclarative de l'article 1649 AD, cette obligation incombe au contribuable concerné par le dispositif transfrontière (...) ».

**formelle** pour violation du principe d'égalité devant la loi porté à l'article 10*bis* de la Constitution, d'étendre la possibilité de dispense à tous les intermédiaires tenus par le secret professionnel – à tout le moins dans le domaine des services de conseil fiscal – à savoir notamment les avocats, les réviseurs d'entreprises et les experts-comptables.

Le Conseil d'État note que le paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 2, de l'article 3 pourrait conduire à une compréhension que l'intermédiaire qui est soumis à une obligation de déclaration dans le cas où il agirait en dehors des limites applicables à sa profession ne pourrait pas bénéficier de la dispense prévue à l'article 5, alinéa 2. Afin d'éviter toute confusion, le Conseil d'État propose de reformuler cet alinéa comme suit :

« Par dérogation à l'alinéa 1<sup>er</sup>, les **dispositions** obligations visées aux articles 2 et 5 restent toutefois applicables à l'intermédiaire visé à l'alinéa 1<sup>er</sup> qui agit en dehors des limites applicables à l'exercice de la profession concernée. »

Le paragraphe 2 prévoit l'obligation, à l'égard de l'intermédiaire auquel s'applique la dispense, de notifier à tout autre intermédiaire ou, le cas échéant, au contribuable concerné, les obligations de déclaration mises en place par le projet de loi sous examen, et ce dans un délai de dix jours. Le Conseil d'État note que la notion d'« intermédiaire » ayant déjà été définie par l'article 1<sup>er</sup> de la loi en projet, nul n'est besoin de reprendre cette définition dans la disposition sous examen. Il y a donc lieu de supprimer la définition de l'intermédiaire telle que reprise par cette disposition comme suit :

« (2) Dans le cas où le paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, serait applicable, cet intermédiaire est tenu de notifier, au plus tard dans un délai de dix jours commençant à la date visée à l'article 2, paragraphe 1<sup>er</sup>, points a), b) ou c), la date qui intervient le plus tôt étant retenue, à tout autre intermédiaire ~~qui conçoit, commercialise ou organise un tel dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration~~, ou en l'absence d'un tel intermédiaire, au contribuable concerné, les obligations de déclaration qui leur incombent en vertu de la présente. »

Le paragraphe 3 prévoit la transmission de certaines informations à l'ACD par les intermédiaires bénéficiant de la dispense liée au secret professionnel. D'après les commentaires relatifs à la disposition sous examen, les informations à transmettre sont de nature générale et ne sont pas susceptibles d'être reliées au client et contribuable concerné, de sorte que la problématique du secret professionnel ne se poserait pas. Il ressort du procès-verbal de la réunion du 30 septembre 2019 de la Commission des finances et du budget que « l'objectif de cette obligation spécifique de transmission d'informations imposée aux avocats est de permettre dans tous les cas de figure applicables une identification plus rapide d'éventuelles lacunes législatives et de mieux cibler les analyses de risques à entreprendre ». Il est également précisé ce qui suit : « [...] il est envisagé que dès que l'ACD réceptionne des informations de nature générale portant sur un dispositif transfrontière par le biais d'une plateforme sécurisée, elle envoie un numéro de référence à l'avocat expéditeur qui lui-même le transmet à tout autre intermédiaire ou, à défaut d'un tel autre intermédiaire, au contribuable concerné. Tout intermédiaire ou le contribuable lui-même faisant une déclaration portant sur le même dispositif transfrontière est doté d'un numéro de référence supplémentaire. Les numéros de référence liés aux différentes déclarations sont alors rattachés au numéro de référence lié au dispositif, ce qui permet à l'ACD de regrouper l'ensemble des informations reçues au sujet d'un même dispositif transfrontière. Il est encore précisé que les informations de nature générale transmises par les avocats ne sont pas chargées dans le répertoire central de la Commission européenne, mais sont utilisées par l'ACD à des fins de gestion interne pour contrôler si chaque intervenant a respecté ses obligations de déclaration. »

Le Conseil d'État constate tout d'abord que la directive (UE) 2018/822 n'exige pas la transmission des informations requises par la disposition sous examen.

À ce propos, aucune des législations des États membres voisins du Luxembourg sus-examinées ne prévoit d'obligations supplémentaires en ce qui concerne les intermédiaires soumis au secret professionnel. En Allemagne par exemple, ceux-ci ne doivent transmettre des informations détaillées que lorsqu'ils ne bénéficient pas de la dispense en raison de leur secret professionnel<sup>8</sup>.

Le Conseil d'État note ensuite une incohérence fondamentale dans le texte en projet. En effet, les dispositions de l'article 3, paragraphe 3, lettre b), de la loi en projet, qui obligent l'avocat à donner des

<sup>8</sup> La loi allemande prévoit en outre une disposition suivant laquelle l'obligation de déclaration des professionnels en cause en ce qui concerne les données à fournir s'applique, même s'il est possible d'identifier sur la base de ces données le contribuable concerné.

informations sur les marqueurs en relation avec une structure mise en place par son client, portent atteinte au secret professionnel ainsi qu'aux droits de la défense dont le secret professionnel fait partie intégrante pour les raisons suivantes :

- Le secret professionnel ne porte pas uniquement sur les noms des parties concernées. Il est en effet admis que le secret porte sur toutes les informations que le professionnel soumis au secret a obtenues dans le cadre de l'exercice de sa profession. Il porte par définition sur le travail du professionnel qui aura fait l'analyse technique des marqueurs par rapport à l'opération analysée. Par conséquent, une transmission d'informations même anonymisées constitue une atteinte au secret professionnel.
- La transmission d'informations même anonymes permettra ensuite de manière indirecte l'identification des parties concernées. À partir des informations détaillées sur les marqueurs, et vu le nombre considérable de marqueurs énumérés à l'annexe, il n'est en effet pas exclu qu'il devienne possible, dans de nombreux cas, ou dans certains cas du moins, d'identifier l'opération dont il s'agit et le nom du contribuable concerné, notamment au vu de la spécificité de la situation ou par voie de recoupements d'informations. Le prétendu anonymat sera alors illusoire.
- Par ailleurs, en ce qui concerne plus particulièrement les avocats, le secret professionnel est directement lié aux droits de la défense du contribuable. Or, selon l'exposé des motifs, « l'avocat peut notamment être appelé à représenter les intérêts de ses clients en justice, le cas échéant dans le cadre d'un litige en lien direct ou indirect avec un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ». En cas de contestation des aspects fiscaux d'une opération devant les tribunaux, le contribuable risque de se voir opposer par l'administration fiscale les informations qui auront été communiquées par son avocat au titre de l'article 3. Il y aura là une atteinte aux droits de la défense. Le même raisonnement s'applique par analogie aux réviseurs d'entreprises et experts-comptables.

Le Conseil d'État demande par conséquent, sous peine d'une **opposition formelle** fondée sur l'incohérence des textes, source d'insécurité juridique, de supprimer les paragraphes 3 et 4 de la disposition sous examen en ce qu'ils portent atteinte à la substance même du secret professionnel que les auteurs du projet entendent protéger.

D'un point de vue légistique, le Conseil d'État signale qu'au paragraphe 3, lettre a), il n'est pas indiqué de mettre des termes ou des références entre parenthèses.

Au paragraphe 4, il suffit généralement pour marquer une obligation de recourir au seul présent de l'indicatif, qui a, comme tel, valeur impérative, au lieu d'employer le verbe « devoir ».

#### *Amendement parlementaire 1*

Par le biais de l'**amendement parlementaire 1**, la Commission des Finances et du Budget propose de remplacer le libellé initial de l'article 3 par le libellé suivant :

« **Art. 3.** (1) Par dérogation aux articles 2 et 5, les intermédiaires qui sont soumis à l'article 35 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, à l'article 6, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi modifiée du 10 juin 1999 portant organisation de la profession d'expert-comptable ou à l'article 28, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la loi modifiée du 23 juillet 2016 relative à la profession de l'audit ne sont pas tenus de transmettre les informations visées à l'article 10 dont ils ont connaissance, qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

Par dérogation à l'alinéa 1<sup>er</sup>, les dispositions visées aux articles 2 et 5 restent toutefois applicables aux intermédiaires visés à l'alinéa 1<sup>er</sup> qui agissent en dehors des limites applicables à l'exercice de leur profession.

(2) Dans les cas où le paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, est applicable, cet intermédiaire est tenu de notifier, au plus tard dans un délai de dix jours commençant à la date visée à l'article 2, paragraphe 1<sup>er</sup>, points a), b) ou c), la date qui intervient le plus tôt étant retenue, à tout autre intermédiaire, ou en l'absence d'un tel intermédiaire, au contribuable concerné, les obligations de déclaration qui leur incombent en vertu de la présente loi.

Dans les cas où l'intermédiaire est tenu en vertu de l'alinéa 1<sup>er</sup> de notifier au contribuable concerné les obligations de déclaration qui incombent à celui-ci en vertu de la présente loi, cet intermédiaire met à disposition du contribuable concerné, le cas échéant, les informations nécessaires au respect de l'obligation de déclaration visée à l'article 4. ».

L'amendement répond aux oppositions formelles formulées par le Conseil d'État à l'encontre des paragraphes 1<sup>er</sup>, 3 et 4.

La dispense en matière de secret professionnel bénéficie ainsi non seulement aux avocats dont les activités tombent sous l'article 35 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, mais s'étend également aux intermédiaires soumis aux obligations de secret professionnel telles que visées respectivement à l'article 6, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi modifiée du 10 juin 1999 portant organisation de la profession d'expert-comptable et à l'article 28, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la loi modifiée du 23 juillet 2016 relative à la profession de l'audit. A noter que la dispense en matière de secret professionnel accordée en vertu de l'article 3 est à comprendre dans le contexte spécifique de la transposition de la directive (UE) 2018/822 et est dès lors sans incidence sur les prérogatives d'investigation préexistantes de l'Administration des contributions directes.

Afin de permettre aux contribuables concernés d'exécuter plus facilement leurs obligations de déclaration leur incombant le cas échéant en vertu de l'article 4, les intermédiaires tombant dans le champ d'application de la dispense sont tenus de mettre à disposition des contribuables concernés les informations dont ceux-ci ont besoin pour exécuter leurs obligations de déclaration. Sont donc visées les informations relevées à l'article 10 dans la mesure où l'intermédiaire dispensé en dispose ou en a connaissance.

Dans la mesure où le contribuable concerné lui-même doit transmettre les informations visées à l'article 10 dans un délai de trente jours tel que relevé à l'article 4, paragraphe 5, les intermédiaires dispensés doivent mettre à disposition du contribuable concerné les informations pertinentes dans un délai qui permette à celui-ci de remplir utilement son obligation de déclaration.

#### *Avis complémentaire du Conseil d'Etat*

Le Conseil d'État note que le paragraphe 2, alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 3, tel qu'amendé, fait référence aux « intermédiaires », sans pour autant qu'il soit précisé s'il s'agit d'intermédiaires qui sont dispensés en application du paragraphe 1<sup>er</sup> ou non. Dans la mesure où la définition du concept d'« intermédiaire » couvre tout intermédiaire, indépendamment du fait qu'il bénéficie d'une dispense de l'obligation de déclaration concernant un dispositif transfrontière, un intermédiaire tombant sous l'application du paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 2 de l'article 3 aura, d'après le libellé du texte en projet, rempli les obligations lui incombant dès lors qu'il aura procédé à ladite notification, même si le destinataire de la notification bénéficie lui-même d'une dispense de l'obligation de déclaration concernant un dispositif transfrontière (au su ou à l'insu de l'intermédiaire faisant la notification).

Dans ce dernier cas et en l'absence de tout autre intermédiaire ne bénéficiant pas de la dispense, il est impératif que le contribuable concerné soit également notifié, étant donné que l'obligation de déclaration lui incombera. Or, de l'avis du Conseil d'État, le libellé actuel du texte ne reflète pas à suffisance cette obligation de notifier au contribuable concerné les obligations de déclaration qui lui incombent, lorsque tous les intermédiaires bénéficient de la dispense de l'obligation de déclaration.

Cette imprécision étant susceptible d'engendrer des délais, voire des retards, et étant donné le montant significatif des sanctions pouvant s'appliquer, le Conseil d'État invite les auteurs des amendements à modifier le texte dans le sens de prévoir que la notification doit être faite à tout autre intermédiaire, et dans les cas où tous les intermédiaires bénéficient d'une dispense de l'obligation de déclaration concernant un dispositif transfrontière, et que la notification doit de plus être faite au contribuable concerné. Le Conseil d'État pourrait marquer son accord avec le texte suivant :

« (2) Dans les cas où le paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, est applicable, cet intermédiaire est tenu de notifier, au plus tard dans un délai de dix jours commençant à la date visée à l'article 2, paragraphe 1<sup>er</sup>, points a), b) ou c), la date qui intervient le plus tôt étant retenue, à tout autre intermédiaire, ou **et** en l'absence d'un intermédiaire **auquel le paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, ne s'applique pas**, au contribuable concerné, les obligations de déclaration qui leur incombent en vertu de la présente loi. ».

La Commission des Finances et du Budget décide de reprendre le libellé proposé par le Conseil d'Etat.

Le Conseil d'État comprend en outre que lorsque tous les intermédiaires tombent sous le champ d'application du paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, les obligations de communication des informations prévues au paragraphe 2, alinéa 2, pèsent également sur tous les intermédiaires dispensés.

Le paragraphe 2, alinéa 2, vise la mise à disposition par l'intermédiaire tombant sous l'application du paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 2 de l'article 3, au contribuable concerné des informations « nécessaires au respect de l'obligation de déclaration ». Le commentaire relatif à cet amendement précise que « sont

donc visées les informations relevées à l'article 10 dans la mesure où l'intermédiaire dispensé en dispose ou en a connaissance ».

Dans un souci de clarté et de précision du texte législatif, le Conseil d'État recommande aux auteurs des amendements de préciser dans la disposition sous rubrique les informations qui devront être transmises et suggère de modifier le texte en projet comme suit :

« Dans les cas où l'intermédiaire est tenu en vertu de l'alinéa 1er de notifier au contribuable concerné les obligations de déclaration qui incombent à celui-ci en vertu de la présente loi, cet intermédiaire met à disposition du contribuable concerné, ~~le cas échéant,~~ les informations **visées à l'article 10, dont il a connaissance ou dont il dispose**, nécessaires au respect de l'obligation de déclaration visée à l'article 4. ».

La Commission des Finances et du Budget décide de ne pas reprendre le libellé proposé par le Conseil d'État.

#### Article 4

Cet article détermine les modalités de transmission incombant au contribuable concerné en l'absence d'un intermédiaire.

Tel est par exemple le cas lorsque l'intermédiaire ne présente pas de lien avec un État membre ou lorsque le contribuable conçoit et met en œuvre un dispositif en interne sans avoir recours à un intermédiaire. Afin de ne pas priver les autorités fiscales de la possibilité de recevoir des informations sur les dispositifs transfrontières liés à la planification fiscale à caractère potentiellement agressif, l'obligation de déclaration incombe alors au contribuable qui bénéficie du dispositif.

Le contribuable concerné est également soumis aux obligations de déclaration dans les cas où l'intermédiaire impliqué peut invoquer la dispense visée à l'article 3, paragraphe 1<sup>er</sup>, et qu'il n'existe pas d'autre intermédiaire auquel s'appliquent les obligations de déclaration mises en place par le présent projet de loi.

Si le paragraphe 1<sup>er</sup> pose le principe de l'obligation de transmettre les informations sur un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration à charge du contribuable concerné, le paragraphe 2 fixe le délai dans lequel la transmission doit être opérée. Tout comme pour les intermédiaires, le délai est fixé à trente jours commençant le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à la disposition du contribuable concerné aux fins de mise en œuvre, ou est prêt à être mis en œuvre par le contribuable concerné, ou lorsque la première étape de sa mise en œuvre est accomplie en ce qui concerne le contribuable concerné, la date intervenant le plus tôt étant retenue.

Le paragraphe 3 en projet détermine les cas dans lesquels le contribuable doit transmettre les informations concernant un dispositif transfrontière au Luxembourg, à savoir lorsqu'il :

- est résident à des fins fiscales au Luxembourg, donc lorsque le domicile ou le lieu de résidence habituelle du contribuable concerné, ou le siège statutaire ou l'administration centrale lorsqu'il s'agit d'un contribuable qui n'est pas une personne physique, est situé au Luxembourg ;
- est résident à des fins fiscales dans un autre État et entretient au Luxembourg un établissement stable qui bénéficie du dispositif ;
- perçoit des revenus ou réalise des bénéfices au Luxembourg, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun autre État membre ; ou
- exerce une activité au Luxembourg, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun autre État membre.

Le Conseil d'État comprend que le contribuable concerné et soumis à l'obligation de déclaration, pourra charger un avocat, bénéficiant de la dispense liée au secret professionnel visée au paragraphe 1<sup>er</sup> de l'article 3, mais également toute autre personne – et notamment un intermédiaire n'ayant pas été impliqué dans le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration – pour effectuer les obligations de déclaration pour son compte. En ligne avec ce qui est précisé dans les commentaires relatifs à l'article 3 (initial) du texte en projet à l'égard des avocats, le Conseil d'État comprend que la déclaration effectuée par l'intermédiaire se fait en sa qualité de mandataire spécial du contribuable concerné.

Le paragraphe 4 précise que dans l'hypothèse où le contribuable concerné aurait une obligation de déclaration multiple dans plusieurs États membres en application du paragraphe 3, il est dispensé de

l'obligation de déclaration au Luxembourg s'il peut prouver que les informations ont été transmises dans un autre État membre. Il doit être en mesure d'établir, par exemple au moyen d'une preuve écrite émise par l'autorité compétente de l'État membre concerné, que les mêmes informations ont été transmises conformément au droit national de cet autre État.

Le Conseil d'État renvoie à ses observations précédentes concernant l'article 2, paragraphe 4, en projet en ce qui concerne les moyens de preuve.

#### *Article 5*

Cet article détermine l'obligation de déclaration dans l'hypothèse où il existe plusieurs intermédiaires participant à un même dispositif transfrontière. Dans un tel cas, chaque intermédiaire concerné doit déclarer les informations relatives à ce dispositif transfrontière au Luxembourg lorsqu'il remplit les conditions de l'article 2. Un intermédiaire est dispensé d'une telle obligation de déclaration au Luxembourg lorsqu'il peut prouver que les mêmes informations ont déjà été transmises par un autre intermédiaire au Luxembourg ou dans un autre État membre.

Le Conseil d'État constate que tant le texte de loi que les commentaires sont muets quant aux moyens de preuve qui sont à fournir par l'intermédiaire concerné et invite les auteurs du projet à apporter des clarifications à ce sujet.

#### *Article 6*

L'article 6 en projet détermine l'obligation de déclaration lorsque l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné et qu'il existe une pluralité de contribuables concernés. Dans ce cas de figure, la transmission des informations est à effectuer par le contribuable qui a arrêté avec l'intermédiaire le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ou par le contribuable concerné qui gère la mise en œuvre du dispositif, en fonction de qui occupe la première place dans l'énumération ci-avant.

Un contribuable concerné est dispensé de l'obligation susmentionnée lorsqu'il peut prouver que les mêmes informations ont déjà été transmises par un autre contribuable au Luxembourg ou dans un autre État membre. Le Conseil d'État renvoie à ses observations concernant l'article 5 pour ce qui est des moyens de preuve.

#### *Article 7*

L'article 8 *bis ter*, paragraphe 11, de la directive 2011/16/UE tel qu'introduit par la directive (UE) 2018/822, permet aux États membres de prendre les mesures nécessaires pour que chaque contribuable concerné soit tenu de transmettre à l'administration fiscale des informations concernant l'utilisation qu'il fait du dispositif pour chacune des années où il l'utilise.

L'article 7 introduit ainsi une obligation de déclaration concernant l'utilisation d'un dispositif à charge des contribuables concernés dans le cadre de leur déclaration annuelle pour l'impôt sur le revenu.

Le Conseil d'État note que les auteurs du projet se réfèrent à la déclaration annuelle « pour l'impôt sur le revenu ». Il rappelle qu'en vertu de l'article 1<sup>er</sup> en projet, est visé par le projet de loi sous examen tout dispositif transfrontière, comportant au moins l'un des marqueurs figurant à l'annexe, ayant pour objet un ou plusieurs types de taxes et impôts prélevés par l'État et les communes du Grand-Duché de Luxembourg ou en leur nom. Si un dispositif concerne, par exemple, l'impôt sur la fortune et que le contribuable concerné, personne morale n'ayant ni siège statutaire ou principal établissement au Luxembourg, n'est tenu, en vertu des lois fiscales luxembourgeoises en vigueur, de ne remettre au Luxembourg qu'une déclaration d'impôt sur la fortune, il échappe, en vertu d'une application stricte du texte de loi, à l'obligation de renseignement dans le cadre de la déclaration annuelle prévue par le texte en projet. Si cette lecture ne traduit pas l'intention des auteurs du projet, il y a lieu de modifier le texte en conséquence, par exemple de la manière suivante :

« Chaque contribuable concerné est tenu de déclarer, dans le cadre de sa déclaration annuelle sur le revenu **relative au type d'impôt concerné par le dispositif** transfrontière, l'utilisation qu'il a faite du dispositif **pour durant la période** ~~chaque des années où il l'utilise~~ **couverte par la déclaration en question.** »

La Commission des Finances et du Budget décide de ne pas reprendre le libellé proposé par le Conseil d'État.



Le Conseil d'Etat signale en outre, que même si le libellé choisi peut être compris comme correspondant au libellé de l'article 8 *bis ter*, paragraphe 11, de la directive (UE) 2018/822 qui dispose que « [c]haque État membre peut prendre les mesures nécessaires pour que chaque contribuable concerné soit tenu de transmettre à l'administration fiscale des informations concernant l'utilisation qu'il fait du dispositif pour chacune des années où il l'utilise », il se demande ce qu'il faut entendre par « utilisation du dispositif » et invite les auteurs du projet de loi à préciser ce concept.

En outre, selon le Conseil d'État, cette disposition devrait avoir pour but de permettre à l'ACD de faire un lien direct entre la déclaration fiscale du contribuable concerné et les informations transmises concernant un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration déterminée. Il s'agit donc d'une mesure devant permettre de contrôler le respect des obligations de transmission visées par le projet de loi sous examen. Le Conseil d'État se demande dès lors si la déclaration quant à l'utilisation du dispositif ne devrait pas se limiter à indiquer le numéro de référence du dispositif transfrontière.

#### Article 8

Les informations sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dont la première étape a été mise en œuvre entre la date d'entrée en vigueur et la date d'application de la directive (UE) 2018/822 doivent être déposées au plus tard le 31 août 2020. Les informations à transmettre dans le cadre du présent article varient en fonction du cas de figure applicable : si le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été conçu, commercialisé organisé par un intermédiaire auquel s'applique l'article 2, ou en l'absence d'un tel intermédiaire, a été mis en œuvre par le contribuable concerné, les informations à transmettre en vertu du présent article par cet intermédiaire ou par le contribuable concerné sont celles visées à l'article 10. Si le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été conçu, commercialisé organisé par un intermédiaire auquel s'applique l'article 3, les informations à transmettre en vertu du présent article par cet intermédiaire sont celles de l'article 3, paragraphe 3.

Le Conseil d'État constate qu'il résulte de cette disposition une rétroactivité des obligations de déclaration, particulièrement en ce qui concerne les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 30 juin 2020. Une telle rétroactivité est néanmoins requise par et conforme à la directive (UE) 2018/822.

Par ailleurs, le Conseil d'État demande que cet article soit adapté, étant donné que l'article 3, paragraphe 3, de la loi en projet devra être supprimé sous peine d'opposition formelle.

Par le biais de l'**amendement parlementaire 2**, la Commission des Finances et du Budget remplace les termes « aux articles 3, paragraphe 3, et 10, en fonction du cas de figure applicable » par les termes « à l'article 10 ». L'amendement fait suite à l'opposition formelle formulée par le Conseil d'État à l'encontre de l'article 3, paragraphes 3 et 4.

Le Conseil d'État ne fait pas d'observation à l'égard du présent amendement dans son avis complémentaire.

#### Article 9

Cet article impose à l'Administration des contributions directes (ACD) l'obligation de communiquer par voie d'échange automatique les informations visées à l'article 10 relatives aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration aux autorités compétentes de tous les autres États membres.

Le Conseil d'État comprend que l'ACD communiquera les informations transmises par un intermédiaire ou un contribuable concerné en l'état, c'est-à-dire sans modification aucune de sa part, dans la mesure où il est énoncé dans le texte en projet que « l'Administration des contributions directes, à laquelle les informations ont été transmises [...], communique [...] les informations visées à l'article 10 [...] »

#### Article 10

Cet article énonce les différentes informations à transmettre à l'Administration des contributions directes (ACD) aux fins de leur communication. Ces informations sont à transmettre par les intermédiaires ou les contribuables concernés selon la forme prescrite par l'Administration des contributions directes. Sont visées ici notamment les modalités techniques (p.ex. les formulaires types) sous lesquelles les informations doivent être transmises, et qui ont fait l'objet de précisions supplémentaires à

travers le règlement d'exécution (UE) 2019/532 de la Commission du 28 mars 2019 qui a pour base juridique l'article 20, paragraphe 5, de la directive 2011/16/UE telle que modifiée par la directive (UE) 2018/822.

D'un point de vue légistique, le Conseil d'État suggère, en ce qui concerne le paragraphe 1<sup>er</sup>, phrase liminaire, afin d'en faciliter la lecture, de placer les termes « le cas échéant » après le terme « comprennent ».

La Commission des Finances et du Budget procède à l'insertion de ces termes.

L'énumération des différentes informations correspond à ce que la directive (UE) 2018/822 prescrit. Toutefois selon le Conseil d'État, certaines informations requises mériteraient des clarifications supplémentaires :

- la lettre a) du paragraphe 1<sup>er</sup> en projet dispose que les informations doivent comprendre « l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, y compris leur nom, leur date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), leur résidence fiscale, leur numéro d'identification fiscale et, le cas échéant, les personnes qui sont des entreprises associées au contribuable concerné ». Il ne ressort cependant pas de cette disposition quelles informations relatives aux entreprises associées sont à indiquer. Le Conseil d'État suppose qu'il y a lieu d'indiquer le nom des entreprises associées et, en tout état de cause, demande dès lors aux auteurs du texte d'adapter la disposition sous examen de manière à dire, d'une part, clairement quelle(s) information(s) doivent être fournies et, d'autre part, que ne sont visées que les entreprises associées qui ont un lien direct avec le dispositif transfrontière faisant l'objet de la déclaration ;
- la lettre e) du paragraphe 1<sup>er</sup> en projet requiert des informations détaillées sur les dispositions légales des États concernés sur lesquelles se fonde le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. Le Conseil d'État recommande de préciser si l'exigence posée est remplie dès lors que l'information contient le numéro ou le paragraphe ainsi que l'intitulé exact de la loi (y compris l'État d'où la loi émane) et est soit une reproduction, soit une traduction libre de la disposition légale concernée. Il se conçoit mal en effet que soient exigées des explications ou une analyse concernant le mécanisme ou les modalités d'application de la disposition légale concernée ;
- la lettre f) en projet fait référence à la valeur du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. Aucune explication n'est fournie en ce qui concerne l'élément par rapport auquel la valeur est à déterminer. Ainsi, il pourrait s'agir de l'avantage fiscal escompté, de la transaction en tant que telle (à savoir les montants investis ou transférés) ou le montant de la contrepartie ou compensation obtenue. Le Conseil d'État recommande d'apporter les clarifications nécessaires à ce sujet.

Le Conseil d'État propose de cerner, avec plus de précision, dans quelle langue la transmission des informations devra être faite et, partant, d'élaborer des formulaires dans la ou les langues qui auront été retenues. À titre d'exemple, la loi de transposition autrichienne<sup>9</sup> prévoit que les informations peuvent être transmises en langue allemande ou anglaise, sauf en ce qui concerne certaines informations (relatives au dispositif transfrontière en tant que tel) qui doivent dans tous les cas être transmises en langue anglaise. De plus, le Conseil d'État demande – au regard des délais stricts impartis et les sanctions significatives qui sont susceptibles de s'appliquer en cas de non-respect des obligations en vertu du projet de loi sous examen (dont les transmissions tardives) – que les formulaires qui devront être utilisés soient mis à disposition dès l'entrée en vigueur de la loi en projet sous avis.

Quant au paragraphe 1<sup>er</sup>, lettre a), le Conseil d'État renvoie à son observation ci-avant relative à l'emploi des parenthèses.

Par le biais de l'**amendement parlementaire 3**, le paragraphe 1<sup>er</sup>, lettre a), est remplacé comme suit :

- « a) l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, y compris leur nom, leur date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), leur résidence fiscale et leur numéro d'identification fiscale.

Dans le cas où une entreprise associée au contribuable concerné participe au dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, l'identification comprend également le nom, la

<sup>9</sup> Bundesgesetz über den verpflichtenden automatischen Informationsaustausch über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen im Bereich der Besteuerung, §16 (2): „Die Informationen gemäß Abs. 1 können in deutscher oder englischer Sprache übermittelt werden. Die Informationen gemäß Abs. 1 Z 3 bis 6 sind jedenfalls in englischer Sprache zu übermitteln.“

date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), la résidence fiscale et le numéro d'identification fiscale de cette entreprise associée ; ».

Cet amendement fait suite à la demande de clarification formulée par le Conseil d'État à l'encontre de l'article 10, paragraphe 2, lettre a), en ce qui concerne les informations à transmettre en relation avec les entreprises associées. Ne sont ainsi à transmettre que les informations relatives aux entreprises associées qui participent au dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.

Dans son avis complémentaire, le Conseil d'Etat signale qu'à l'article 10, paragraphe 1<sup>er</sup>, lettre a), alinéa 2, dans sa teneur amendée, il y a lieu d'écrire « le nom, la date et le lieu de naissance ».

La Commission des Finances et du Budget modifie le texte dans ce sens.

Pour ce qui est du paragraphe 1<sup>er</sup>, lettre g), le Conseil d'État signale qu'il y a lieu de recourir au pluriel pour viser indistinctement un ou plusieurs éléments, de sorte que les termes « du ou des » ainsi que les parenthèses sont à écarter.

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

Le paragraphe 2 de l'article sous examen dispose que les informations en question sont à transmettre dans la forme et selon les modalités prescrites par l'ACD. Dans la mesure où les dispositions que l'ACD serait appelée à prendre s'imposent à l'ensemble des intermédiaires visés par la future loi, ils ont un caractère général et relèvent de ce fait de l'exécution de la loi que l'article 36 de la Constitution réserve au seul Grand-Duc. Le Conseil d'État doit donc **s'opposer formellement** au texte du paragraphe 2 sous examen.

Par le biais de l'**amendement parlementaire 4**, le paragraphe 2 est remplacé comme suit :

« (2) La forme et les modalités en matière de transmission des informations visées au paragraphe 1<sup>er</sup> sont déterminées par règlement grand-ducal. ».

Cet amendement fait suite à l'opposition formelle du Conseil d'État. L'avant-projet de règlement grand-ducal y mentionné sera engagé dans la procédure réglementaire dans les meilleurs délais en vue de permettre son entrée en vigueur au 1<sup>er</sup> juillet 2020 au plus tard.

Dans les considérations générales de son avis complémentaire, le Conseil d'Etat signale que les amendements parlementaires qui lui ont été soumis lui permettent de lever toutes ses oppositions formelles.

#### *Article 11*

Cet article précise que le fait que les autorités fiscales ne réagissent pas face à un dispositif ayant fait l'objet d'une déclaration ne vaut pas approbation de la validité ou du traitement fiscal de ce dispositif.

#### *Article 12*

Afin de faciliter la tâche des administrations des États membres, l'échange automatique d'informations sur les dispositifs transfrontières a lieu tous les trimestres et une première fois pour le 31 octobre 2020 au plus tard.

#### *Article 13*

Cet article détermine les modalités pratiques de l'échange automatique d'informations. Afin de faciliter l'échange automatique d'informations et d'améliorer l'utilisation efficace des ressources, les échanges sont effectués par l'intermédiaire du réseau commun de communication (CCN) développé par l'Union européenne. Dans ce contexte, les informations sont enregistrées dans un répertoire central sécurisé relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal. Il convient de mettre en œuvre une série de modalités pratiques, y compris des mesures pour normaliser la communication de l'ensemble des informations requises au moyen de formulaires types adoptés par la Commission européenne.

Le Conseil d'Etat signale qu'au paragraphe 3, il y a lieu de préciser ce qu'il faut entendre par le sigle « CCN ».

La Commission des Finances et du Budget décide de procéder à cette précision.

#### *Article 14*

Cet article énonce les dispositions concernant la confidentialité des informations échangées et la protection des données à caractère personnel.

Il précise que les informations échangées relatives aux dispositifs transfrontières en vertu de la directive (UE) 2018/822 sont à traiter de manière confidentielle. Cette obligation vaut non seulement pour les informations qui sont collectées par l'Administration des contributions directes en vue de leur communication aux autres États membres, mais également pour celles reçues de la part d'un autre État membre sur base de la directive. Des canaux de transmission sécurisés sont à mettre en place à la fois pour les flux d'informations entre les deux autorités compétentes et pour ceux entre l'Administration des contributions directes et les intermédiaires et contribuables concernés.

L'article 14 spécifie que les informations à communiquer aux autres États membres ou reçues de la part d'un autre État membre ne peuvent être utilisées qu'à des fins spécifiques.

L'utilisation des informations n'est pas réservée aux seules fins prévues par le présent projet de loi.

Ainsi, conformément à l'article 16 de la directive 2011/16/UE, transposé par l'article 17 de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, tant les informations reçues de la part d'un autre État membre, que celles transmises par les intermédiaires et contribuables concernés au Luxembourg peuvent être utilisées à des fins d'imposition ou de recouvrement de l'impôt au Luxembourg. Les informations relatives aux dispositifs transfrontières peuvent, en outre, être utilisées par l'Administration des contributions directes afin d'exercer ses obligations de vérification dans le cadre de la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD).

Le paragraphe 2 précise que l'Administration des contributions directes est considérée comme étant le responsable du traitement des données au sens du règlement général sur la protection des données, pour le traitement qu'elle met en œuvre.

Les informations traitées ne peuvent pas être conservées plus longtemps que nécessaire aux fins du présent projet de loi et en conformité avec les règles en matière de délai de prescription applicables au responsable du traitement des données.

Le Conseil d'État note une erreur dans la numérotation des paragraphes. En effet, le chiffre 2 est utilisé à deux reprises pour numéroter deux paragraphes différents. Sur la base des commentaires relatifs à l'article sous examen, le Conseil d'État arrive à la conclusion que le premier paragraphe portant le numéro 2 n'est pas censé constituer un paragraphe indépendant, mais fait partie du paragraphe 1<sup>er</sup>. Il demande dès lors aux auteurs du texte de biffer la numérotation en question :

« (2) Ces informations ne peuvent être utilisées qu'aux fins prévues par la présente loi et par la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal ou pour l'application de la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD) ».

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

#### *Article 15*

La directive (UE) 2018/882 modifie l'article 25*bis* de la directive 2011/16/UE qui impose aux États membres de déterminer le régime des sanctions applicables aux violations des dispositions nationales adoptées en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration et de prendre toutes les mesures nécessaires pour assurer la mise en œuvre de ces sanctions.

À cette fin, le présent article introduit des amendes d'un maximum de 250 000 euros qui sont fixées par le bureau de la retenue d'impôt sur les intérêts à l'encontre des intermédiaires et contribuables concernées qui ne respectent leurs obligations de transmission au Grand-Duché de Luxembourg. Un recours en réformation est ouvert contre l'amende à l'intermédiaire ou au contribuable concerné. Le caractère intentionnel de l'infraction sera pris en compte lors de la fixation du montant de l'amende. Les amendes prévues, qui seront fixées selon les circonstances du cas analysé, remplissent les critères d'une sanction effective, proportionnée et dissuasive tel que requis par la directive.

L'article reprend le montant maximum des amendes applicables en cas de non-respect des dispositions de la loi modifiée relative à FATCA, de la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD) et de la loi modifiée du 23 décembre 2016 relative à la déclaration pays par pays.

Le Conseil d'Etat constate que les auteurs du projet de loi sous examen ont retenu le montant de 250 000 euros comme étant le montant maximum des amendes applicables. Ils reprennent ainsi le

montant maximum des amendes applicables en cas de non-respect des dispositions i) de la loi du 24 juillet 2015 portant approbation 1. de l'Accord entre le Gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg et le Gouvernement des États-Unis d'Amérique en vue d'améliorer le respect des obligations fiscales à l'échelle internationale et relatif aux dispositions des États-Unis d'Amérique concernant l'échange d'informations communément appelées le « Foreign Account Tax Compliance Act », y compris ses deux annexes ainsi que le « Memorandum of Understanding » y relatif, signés à Luxembourg le 28 mars 2014 2. de l'échange de notes y relatives, signées les 31 mars et 1<sup>er</sup> avril 2015 (dite loi FATCA), ii) de la loi modifiée relative à la NCD et iii) de la loi modifiée du 23 décembre 2016 relative à la déclaration pays par pays. Si le montant maximum de l'amende ainsi retenu peut paraître aller au-delà des critères mis en avant par la directive (UE) 2018/822, le Conseil d'État peut comprendre l'option pour une certaine cohérence de la part des auteurs du projet par rapport aux lois susmentionnées.

Le Conseil d'État demande, dans un souci d'unicité rédactionnelle, d'adapter le libellé du texte comme suit :

« (1) En cas de défaut de transmission des informations, de transmission tardive ou de transmission de données incomplètes ou inexactes au sens de l'article 2, paragraphe 1<sup>er</sup> ou de l'article 4, paragraphe 2, ou en cas d'absence de notification ou de notification tardive au sens de l'article 3, paragraphe 2, l'intermédiaire ou le contribuable concerné ayant une obligation de transmission ou de notification au Grand-Duché de Luxembourg en vertu de la présente loi peut encourir une amende d'un maximum de 250 000 euros. »

Le Conseil d'État comprend en outre que les sanctions prévues à l'article 15 ne s'appliquent pas à l'égard du contribuable concerné qui omettrait de déclarer, conformément à l'article 7 du projet de loi, dans le cadre de sa déclaration fiscale, l'utilisation faite du dispositif transfrontière, dans la mesure où le libellé du texte en projet se réfère uniquement aux transmissions des informations ou données, ou à la notification au sens de l'article 3, paragraphe 2, du projet sous examen. Si cela ne correspond pas à l'intention des auteurs du projet de loi, il y a lieu que ceux-ci modifient le texte en conséquence.

Par le biais de l'**amendement parlementaire 5**, la Commission des Finances et du Budget remplace, à l'article 15, paragraphe 1<sup>er</sup>, les termes « ou en cas d'absence de notification ou de notification tardive au sens de l'article 3, paragraphe 2 » par les termes « ou en cas d'inobservation par les intermédiaires visés à l'article 3, paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, des obligations visées à l'article 3, paragraphe 2 ».

L'article 15, paragraphe 1<sup>er</sup> est modifié afin de clarifier que les sanctions y visées sont applicables aux intermédiaires dispensés en vertu de l'article 3, paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, qui ne respecteraient pas les obligations visées à l'article 3, paragraphe 2, à savoir l'obligation de notification au contribuable concerné des obligations de déclaration incombant à ce dernier ou l'obligation de transmission au contribuable concerné des informations nécessaires au respect de l'obligation de déclaration de celui-ci.

Dans les considérations générales de son avis complémentaire, le Conseil d'Etat signale que les amendements parlementaires qui lui ont été soumis lui permettent de lever toutes ses oppositions formelles.

#### *Article 16*

L'Administration des contributions directes (ACD) est chargée du contrôle du respect des obligations de transmission et de notification par les intermédiaires et contribuables concernés. L'Administration des contributions directes vérifie aussi si les intermédiaires et contribuables concernés n'adoptent pas de pratiques ayant pour but de contourner la communication d'informations.

Dans ce contexte, l'Administration des contributions directes conserve les pouvoirs d'investigation propres qu'elle met en œuvre dans le cadre et dans les limites de la procédure d'investigation et de détermination des impôts, droits et taxes internes luxembourgeois. Cette disposition permet de donner à l'Administration des contributions directes les moyens de contrôler l'application du présent projet de loi.

En outre, le paragraphe 3 de l'article précise que l'ACD a accès, sur demande, à certaines informations conservées en application de la loi modifiée du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme. Étant donné qu'il s'agit d'un accès à des données personnelles, le Conseil d'Etat note que 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), trouve à s'appliquer en l'occurrence. Ce règlement pose l'exigence que les données à caractère personnel soient collectées pour des finalités déterminées, explicites et légitimes, et ne soient pas traitées ultérieurement de manière incompatible avec ces finalités. Le Conseil d'État doit **s'opposer formellement** au paragraphe 3.

Suite à l'opposition formelle du Conseil d'État à l'encontre de l'article 16, paragraphe 3, la Commission des Finances et du Budget a décidé de supprimer cette disposition du projet de loi.

#### *Article 17*

L'article 17 prévoit que, dans tous les cas où le texte sous examen n'en dispose autrement, les dispositions de la loi modifiée d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934 et de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 s'appliquent à la communication automatique d'informations.

L'article 17 est identique dans son libellé à des dispositions correspondantes figurant dans la loi du 24 juillet 2015 dite FATCA, la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la NCD et la loi modifiée du 23 décembre 2016 relative à la déclaration pays par pays et ne donne pas lieu à observation de la part du Conseil d'État.

#### *Article 18*

En ce qui concerne l'article relatif à la mise en vigueur de la loi en projet sous avis, le Conseil d'État demande de lui conférer la teneur suivante :

« **Art. 18.** La présente loi entre en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 2020. ».

La Commission des Finances et du Budget décide de reprendre le libellé proposé.

#### *Annexe*

Selon le Conseil d'Etat, l'emploi de parenthèses est à omettre.

Le recours à la forme « et/ou », que l'on peut généralement remplacer par « ou », est à éviter.

Il y a lieu de faire figurer un tiret dans l'intitulé de l'annexe pour écrire :

« **Annexe – Marqueurs** ».

À la partie I, alinéa 3, il y a lieu d'écrire « [...] dans la catégorie C, paragraphe 1<sup>er</sup>, lettre b), sous i), lettre c) ou d), [...] ».

À la partie II, lettre D, point 1, phrase liminaire, il convient d'écrire « Union européenne ».

La Commission des Finances et du Budget décide de reprendre les trois dernières de ces recommandations.

En ce qui concerne l'interprétation du « critère de l'avantage principal », la Commission des Finances et du Budget considère que ce critère n'est pas rempli lorsque l'avantage fiscal principal obtenu au moyen du dispositif est conforme à l'objet ou à la finalité de la législation applicable et conforme à l'intention du législateur. Pour déterminer si le dispositif en question est conforme à cette intention, l'ensemble des éléments constitutifs du dispositif doit être pris en considération, de telle sorte qu'un dispositif qui, considéré dans son ensemble, ne répond pas à cette intention, par exemple en tirant parti des subtilités d'un système fiscal ou des incohérences entre deux ou plusieurs systèmes fiscaux afin de réduire l'impôt à payer, remplit néanmoins le critère de l'avantage principal.

\*

## **5. 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°7465 dans la teneur qui suit :

\*

**PROJET DE LOI**  
**relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet**  
**d'une déclaration**

**Chapitre 1<sup>er</sup> – Définitions**

**Art. 1<sup>er</sup>.** Aux fins de la présente loi, on entend par :

- 1° « dispositif transfrontière »: un dispositif concernant plusieurs États membres ou un État membre et un pays tiers si l'une au moins des conditions suivantes est remplie:
- a) tous les participants au dispositif ne sont pas résidents à des fins fiscales dans la même juridiction;
  - b) un ou plusieurs des participants au dispositif sont résidents à des fins fiscales dans plusieurs juridictions simultanément;
  - c) un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cette juridiction, le dispositif constituant une partie ou la totalité de l'activité de cet établissement stable;
  - d) un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction sans être résidents à des fins fiscales ni créer d'établissement stable dans cette juridiction;
  - e) un tel dispositif peut avoir des conséquences sur l'échange automatique d'informations ou sur l'identification des bénéficiaires effectifs.

On entend également par dispositif une série de dispositifs. Un dispositif peut comporter plusieurs étapes ou parties ;

- 2° « dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration »: tout dispositif transfrontière ayant pour objet un ou plusieurs types de taxes et impôts visés à l'article 1<sup>er</sup> de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et comportant au moins l'un des marqueurs figurant à l'annexe ;
- 3° « marqueur »: une caractéristique ou particularité d'un dispositif transfrontière qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale, comme recensée à l'annexe ;
- 4° « intermédiaire »: toute personne qui conçoit, commercialise ou organise un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, le met à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou en gère la mise en œuvre.

On entend également par ce terme toute personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents et sur la base des informations disponibles ainsi que de l'expertise en la matière et de la compréhension qui sont nécessaires pour fournir de tels services, sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir qu'elle s'est engagée à fournir, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre. Toute personne a le droit de fournir des éléments prouvant qu'elle ne savait pas et ne pouvait pas raisonnablement être censée savoir qu'elle participait à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. À cette fin, cette personne peut invoquer tous les faits et circonstances pertinents ainsi que les informations disponibles et son expertise et sa compréhension en la matière.

Pour être un intermédiaire, une personne répond à l'une au moins des conditions supplémentaires suivantes:

- a) être résidente dans un État membre à des fins fiscales;
  - b) posséder dans un État membre un établissement stable par le biais duquel sont fournis les services concernant le dispositif;
  - c) être constituée dans un État membre ou régie par le droit d'un État membre;
  - d) être enregistrée auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil dans un État membre ;
- 5° « contribuable concerné »: toute personne à qui un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, ou qui est disposée à mettre

en œuvre un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou qui a mis en œuvre la première étape d'un tel dispositif ;

6° « compte financier » : un compte financier au sens de la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD) ;

7° « entreprise associée » : une personne qui est liée à une autre personne de l'une au moins des façons suivantes:

- a) une personne participe à la gestion d'une autre personne lorsqu'elle est en mesure d'exercer une influence notable sur l'autre personne;
- b) une personne participe au contrôle d'une autre personne au moyen d'une participation qui dépasse 25 pour cent des droits de vote;
- c) une personne participe au capital d'une autre personne au moyen d'un droit de propriété qui, directement ou indirectement, dépasse 25 pour cent du capital;
- d) une personne a droit à 25 pour cent ou plus des bénéfices d'une autre personne.

Si plusieurs personnes participent, comme indiqué aux lettres a) à d), à la gestion, au contrôle, au capital ou aux bénéfices d'une même personne, toutes les personnes concernées sont assimilées à des entreprises associées.

Si les mêmes personnes participent, comme indiqué aux lettres a) à d), à la gestion, au contrôle, au capital ou aux bénéfices de plusieurs personnes, toutes les personnes concernées sont assimilées à des entreprises associées.

Aux fins du présent point, une personne qui agit avec une autre personne en ce qui concerne les droits de vote ou la détention de parts de capital d'une entité est considérée comme détenant une participation dans l'ensemble des droits de vote ou des parts de capital de ladite entité détenus par l'autre personne.

En ce qui concerne les participations indirectes, le respect des critères énoncés à la lettre c) est déterminé en multipliant les taux de détention successivement aux différents niveaux. Une personne détenant plus de 50 pour cent des droits de vote est réputée détenir 100 pour cent de ces droits.

Une personne physique, son conjoint et ses ascendants ou descendants directs sont considérés comme une seule et unique personne ;

8° « État membre » : un État membre de l'Union européenne ;

9° « dispositif commercialisable » : un dispositif transfrontière qui est conçu, commercialisé, prêt à être mis en œuvre, ou mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, sans avoir besoin d'être adapté de façon importante ;

10° « personne » : une personne au sens de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal.

## **Chapitre 2 – Obligations de transmission et modalités de communication des informations relatives aux dispositifs transfrontières**

**Art. 2.** (1) Les intermédiaires sont tenus de transmettre à l'Administration des contributions directes les informations visées à l'article 10 dont ils ont connaissance, qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dans un délai de trente jours, commençant:

- a) le lendemain de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration; ou
- b) le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en œuvre; ou
- c) lorsque la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie,

la date intervenant le plus tôt étant retenue.

Nonobstant l'alinéa 1<sup>er</sup>, les intermédiaires visés à l'article 1<sup>er</sup>, point 4, alinéa 2, sont également tenus de transmettre des informations dans un délai de trente jours commençant le lendemain du jour où ils



ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils.

(2) Dans le cas de dispositifs commercialisables, les intermédiaires sont tenus d'établir tous les trois mois un rapport fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations devant faire l'objet d'une déclaration visées à l'article 10, lettres a), d), g) et h), qui sont devenues disponibles depuis la transmission du dernier rapport.

(3) Aux fins du paragraphe 1<sup>er</sup>, l'intermédiaire a l'obligation de transmettre des informations concernant des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration à l'Administration des contributions directes lorsque le Grand-Duché de Luxembourg est l'État membre qui occupe la première place dans la liste ci-après:

- a) l'État membre dans lequel l'intermédiaire est résident à des fins fiscales;
- b) l'État membre dans lequel l'intermédiaire possède un établissement stable par l'intermédiaire duquel les services concernant le dispositif sont fournis;
- c) l'État membre dans lequel l'intermédiaire est constitué ou par le droit duquel il est régi;
- d) l'État membre dans lequel l'intermédiaire est enregistré auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil.

(4) Lorsque, en application du paragraphe 3, il existe une obligation de déclaration multiple, l'intermédiaire est dispensé de la transmission des informations s'il peut prouver que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre État membre.

**Art. 3.** (1) Par dérogation aux articles 2 et 5, les intermédiaires qui sont soumis à l'article 35 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, à l'article 6, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi modifiée du 10 juin 1999 portant organisation de la profession d'expert-comptable ou à l'article 28, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la loi modifiée du 23 juillet 2016 relative à la profession de l'audit ne sont pas tenus de transmettre les informations visées à l'article 10 dont ils ont connaissance, qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

Par dérogation à l'alinéa 1<sup>er</sup>, les dispositions visées aux articles 2 et 5 restent toutefois applicables aux intermédiaires visés à l'alinéa 1<sup>er</sup> qui agissent en dehors des limites applicables à l'exercice de leur profession.

(2) Dans les cas où le paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, est applicable, cet intermédiaire est tenu de notifier, au plus tard dans un délai de dix jours commençant à la date visée à l'article 2, paragraphe 1<sup>er</sup>, lettres a), b) ou c), la date qui intervient le plus tôt étant retenue, à tout autre intermédiaire, et en l'absence d'un intermédiaire auquel le paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, ne s'applique pas, au contribuable concerné, les obligations de déclaration qui leur incombent en vertu de la présente loi.

Dans les cas où l'intermédiaire est tenu en vertu de l'alinéa 1<sup>er</sup> de notifier au contribuable concerné les obligations de déclaration qui incombent à celui-ci en vertu de la présente loi, cet intermédiaire met à disposition du contribuable concerné, le cas échéant, les informations nécessaires au respect de l'obligation de déclaration visée à l'article 4.

**Art. 4.** (1) Lorsqu'il n'existe pas d'intermédiaire, ou en cas d'applicabilité de la dispense visée à l'article 3, paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, et qu'il n'existe pas d'autre intermédiaire à qui incombent les obligations de déclaration visées aux articles 2 et 5, l'obligation de transmettre des informations sur un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration relève de la responsabilité du contribuable concerné.

(2) Le contribuable concerné à qui incombe l'obligation de déclaration transmet les informations visées à l'article 10 dans un délai de trente jours, commençant le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à la disposition du contribuable concerné aux fins de mise en œuvre, ou est prêt à être mis en œuvre par le contribuable concerné, ou lorsque la première étape de sa mise en œuvre est accomplie en ce qui concerne le contribuable concerné, la date intervenant le plus tôt étant retenue.

(3) Aux fins du paragraphe 1<sup>er</sup>, le contribuable concerné a l'obligation de transmettre des informations concernant le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration à l'Administration des contributions directes lorsque le Grand-Duché du Luxembourg est l'État membre qui occupe la première place dans la liste ci-après:

- a) l'État membre dans lequel le contribuable concerné est résident à des fins fiscales;
- b) l'État membre dans lequel le contribuable concerné possède un établissement stable qui bénéficie du dispositif;
- c) l'État membre dans lequel le contribuable concerné perçoit des revenus ou réalise des bénéfices, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun État membre;
- d) l'État membre dans lequel le contribuable concerné exerce une activité, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun État membre.

(4) Lorsque, en application du paragraphe 3, il existe une obligation de déclaration multiple, le contribuable concerné est dispensé de la transmission des informations s'il peut prouver que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre État membre.

**Art. 5.** Lorsqu'il existe plus d'un intermédiaire, l'obligation de transmettre des informations sur le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration incombe à l'ensemble des intermédiaires participant à un même dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.

Un intermédiaire n'est dispensé de l'obligation de transmettre des informations que dans la mesure où il peut prouver que ces mêmes informations, visées à l'article 10, ont déjà été transmises par un autre intermédiaire.

**Art. 6.** Lorsque l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné et qu'il existe plusieurs contribuables concernés, celui d'entre eux qui transmet les informations conformément à l'article 4, paragraphe 1<sup>er</sup>, est celui qui occupe la première place dans la liste ci-après:

- a) le contribuable concerné qui a arrêté avec l'intermédiaire le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration;
- b) le contribuable concerné qui gère la mise en œuvre du dispositif.

Tout contribuable concerné n'est dispensé de l'obligation de transmettre les informations que dans la mesure où il peut prouver que ces mêmes informations, visées à l'article 10, ont déjà été transmises par un autre contribuable concerné.

**Art. 7.** Chaque contribuable concerné est tenu de déclarer dans le cadre de sa déclaration annuelle pour l'impôt sur le revenu l'utilisation qu'il fait du dispositif pour chacune des années où il l'utilise.

**Art. 8.** Les intermédiaires et les contribuables concernés sont tenus de fournir des informations sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 30 juin 2020. Les informations à fournir au sens de la première phrase sont celles visées à l'article 10. Les intermédiaires et les contribuables concernés, le cas échéant, transmettent ces informations au plus tard le 31 août 2020.

**Art. 9.** L'Administration des contributions directes, à laquelle les informations ont été transmises conformément aux articles 2 et 4 à 8, communique, par voie d'un échange automatique, les informations visées à l'article 10 aux autorités compétentes de tous les autres États membres, selon les modalités pratiques arrêtées conformément à l'article 13.

**Art. 10.** (1) Les informations qui doivent être transmises à l'Administration des contributions directes aux fins de leur communication comprennent, le cas échéant, les éléments suivants:

- a) l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, y compris leur nom, leur date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), leur résidence fiscale et leur numéro d'identification fiscale.

Dans le cas où une entreprise associée au contribuable concerné participe au dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, l'identification comprend également le nom, la date et le lieu

de naissance (pour les personnes physiques), la résidence fiscale et le numéro d'identification fiscale de cette entreprise associée ;

- b) des informations détaillées sur les marqueurs recensés à l'annexe selon lesquels le dispositif transfrontière doit faire l'objet d'une déclaration;
- c) un résumé du contenu du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, y compris une référence à la dénomination par laquelle il est communément connu, le cas échéant, et une description des activités commerciales ou dispositifs pertinents, présentée de manière abstraite, sans donner lieu à la divulgation d'un secret commercial, industriel ou professionnel, d'un procédé commercial ou d'informations dont la divulgation serait contraire à l'ordre public;
- d) la date à laquelle la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie ou sera accomplie;
- e) des informations détaillées sur les dispositions légales des États concernés sur lesquelles se fonde le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration;
- f) la valeur du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration;
- g) l'identification de l'État membre des contribuables concernés ainsi que de tout autre État membre susceptible d'être concerné par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration;
- h) l'identification de toute autre personne susceptible d'être concernée par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration en indiquant à quels États membres cette personne est liée.

(2) La forme et les modalités en matière de transmission des informations visées au paragraphe 1<sup>er</sup> sont déterminées par règlement grand-ducal.

**Art. 11.** Le fait que l'Administration des contributions directes ne réagit pas face à un dispositif devant faire l'objet d'une déclaration ne vaut pas approbation de la validité ou du traitement fiscal de ce dispositif.

**Art. 12.** L'échange automatique d'informations est effectué dans un délai d'un mois à compter de la fin du trimestre au cours duquel les informations ont été transmises. Les premières informations sont communiquées le 31 octobre 2020 au plus tard.

**Art. 13.** (1) L'échange automatique d'informations est effectué à l'aide des formulaires types adoptés conformément à la procédure visée à l'article 26, paragraphe 2, 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.

(2) Les informations qui doivent être communiquées dans le cadre des articles 9 et 10 sont enregistrées dans un répertoire central sécurisé mis au point et fourni conformément à l'article 21, paragraphe 5, de la directive 2011/16/UE précitée afin de satisfaire aux exigences de l'échange automatique prévu auxdits articles.

(3) Avant que ce répertoire central sécurisé ne soit opérationnel, la communication des informations est effectuée par voie électronique et au moyen du réseau commun de communication (CCN), selon les modalités pratiques applicables.

### Chapitre 3 – Confidentialité et protection des données à caractère personnel

**Art. 14.** (1) Le traitement des informations relatives aux dispositifs transfrontières à communiquer aux autres États membres ou reçues de la part d'un autre État membre se fait sous garantie d'un accès sécurisé, limité et contrôlé.

Ces informations ne peuvent être utilisées qu'aux fins prévues par la présente loi et par la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal ou pour l'application de la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD).

(2) L'Administration des contributions directes est considérée comme étant le responsable du traitement des données au sens 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), pour le traitement qu'elle met en œuvre.

(3) Les informations traitées conformément à la présente loi ne sont pas conservées plus longtemps que nécessaire aux fins de la présente loi et, dans tous les cas, conformément aux dispositions légales applicables au responsable du traitement des données concernant le régime de prescription.

#### **Chapitre 4 – Sanctions**

**Art. 15.** (1) En cas de défaut de transmission des informations, de transmission tardive ou de transmission de données incomplètes ou inexactes au sens de l'article 2, paragraphe 1<sup>er</sup> ou de l'article 4, paragraphe 2, ou en cas d'observation par les intermédiaires visés à l'article 3, paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, des obligations visées à l'article 3, paragraphe 2, l'intermédiaire ou le contribuable concerné ayant une obligation de transmission ou de notification au Grand-Duché de Luxembourg en vertu de la présente loi peut encourir une amende d'un maximum de 250 000 euros.

(2) Cette amende est fixée par le bureau de la retenue d'impôt sur les intérêts.

(3) Contre cette décision, un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif à l'intermédiaire ou au contribuable concerné.

#### **Chapitre 5 – Procédures de vérification**

**Art. 16.** (1) L'Administration des contributions directes contrôle le respect des obligations de transmission par les intermédiaires et contribuables concernés visés par la présente loi. Elle vérifie si les intermédiaires et contribuables concernés n'adoptent pas de pratiques ayant pour but de contourner la communication d'informations.

(2) L'Administration des contributions directes 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. 17.** Dans tous les cas où la présente loi n'en dispose autrement, les dispositions de la loi modifiée d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934 et de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 s'appliquent à la communication automatique d'informations.

#### **Chapitre 6 – Mise en vigueur**

**Art. 18.** La présente loi entre en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 2020.

\*

**ANNEXE**

-

**MARQUEURS****Partie I. Critère de l'avantage principal**

Les marqueurs généraux relevant de la catégorie A et les marqueurs spécifiques relevant de la catégorie B ainsi que de la catégorie C, paragraphe 1, lettres b) i), c) et d), ne peuvent être pris en compte que lorsqu'ils remplissent le "critère de l'avantage principal".

Ce critère sera rempli s'il peut être établi que l'avantage principal ou l'un des avantages principaux qu'une personne peut raisonnablement s'attendre à retirer d'un dispositif, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, est l'obtention d'un avantage fiscal sur le territoire de l'Union européenne ou en dehors de ce territoire.

Dans le cas d'un marqueur relevant de la catégorie C, paragraphe 1, la présence des conditions prévues dans la catégorie C, paragraphe 1, lettre b) sous i), lettre c) ou d), ne peut à elle seule constituer une raison de conclure qu'un dispositif remplit le critère de l'avantage principal.

**Partie II. Catégories de marqueurs****A. Marqueurs généraux liés au critère de l'avantage principal**

1. Un dispositif où le contribuable concerné ou un participant au dispositif s'engage à respecter une clause de confidentialité selon laquelle il peut lui être demandé de ne pas divulguer à d'autres intermédiaires ou aux autorités fiscales comment le dispositif pourrait procurer un avantage fiscal.

2. Un dispositif où l'intermédiaire est en droit de percevoir des honoraires (ou intérêts, rémunération pour financer les coûts et autres frais) pour le dispositif et ces honoraires sont fixés par référence:

- a) au montant de l'avantage fiscal découlant du dispositif; ou
- b) au fait qu'un avantage fiscal découle effectivement du dispositif. Cela inclurait une obligation pour l'intermédiaire de rembourser partiellement ou entièrement les honoraires si l'avantage fiscal escompté découlant du dispositif n'a pas été complètement ou partiellement généré.

3. Un dispositif dont la documentation et/ou la structure sont en grande partie normalisées et qui est à la disposition de plus d'un contribuable concerné sans avoir besoin d'être adapté de façon importante pour être mis en œuvre.

**B. Marqueurs spécifiques liés au critère de l'avantage principal**

1. Un dispositif dans lequel un participant au dispositif prend artificiellement des mesures qui consistent à acquérir une société réalisant des pertes, à mettre fin à l'activité principale de cette société et à utiliser les pertes de celle-ci pour réduire sa charge fiscale, y compris par le transfert de ces pertes à une autre juridiction ou par l'accélération de l'utilisation de ces pertes.

2. Un dispositif qui a pour effet de convertir des revenus en capital, en dons ou en d'autres catégories de recettes qui sont taxées à un niveau inférieur ou ne sont pas taxées.

3. Un dispositif qui inclut des transactions circulaires ayant pour résultat un « carrousel » de fonds, à savoir au moyen d'entités interposées sans fonction commerciale primaire ou d'opérations qui se compensent ou s'annulent mutuellement ou qui ont d'autres caractéristiques similaires.

**C. Marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières**

1. Un dispositif qui prévoit la déduction des paiements transfrontières effectués entre deux ou plusieurs entreprises associées lorsque l'une au moins des conditions suivantes est remplie:

- a) le bénéficiaire ne réside à des fins fiscales dans aucune juridiction fiscale;
- b) même si le bénéficiaire réside à des fins fiscales dans une juridiction, cette juridiction:
  - i) ne lève pas d'impôt sur les sociétés ou lève un impôt sur les sociétés à taux zéro ou presque nul; ou
  - ii) figure sur une liste de juridictions de pays tiers qui ont été évaluées par les États membres collectivement ou dans le cadre de l'OCDE comme étant non coopératives;
- c) le paiement bénéficie d'une exonération fiscale totale dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales;
- d) le paiement bénéficie d'un régime fiscal préférentiel dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales.

2. Des déductions pour le même amortissement d'un actif sont demandées dans plus d'une juridiction.

3. Un allègement au titre de la double imposition pour le même élément de revenu ou de capital est demandé dans plusieurs juridictions.

4. Il existe un dispositif qui inclut des transferts d'actifs et où il y a une différence importante dans le montant considéré comme étant payable en contrepartie des actifs dans ces juridictions concernées.

#### **D. Marqueurs spécifiques concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs**

1. Un dispositif susceptible d'avoir pour effet de porter atteinte à l'obligation de déclaration en vertu du droit mettant en œuvre la législation de l'Union européenne ou tout accord équivalent concernant l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers, y compris des accords avec des pays tiers, ou qui tire parti de l'absence de telles dispositions ou de tels accords. De tels dispositifs incluent au moins ce qui suit:

- a) l'utilisation d'un compte, d'un produit ou d'un investissement qui n'est pas ou dont l'objectif est de ne pas être un compte financier, mais qui possède des caractéristiques substantiellement similaires à celles d'un compte financier;
- b) le transfert de comptes ou d'actifs financiers vers des juridictions qui ne sont pas liées par l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers avec l'État de résidence du contribuable concerné, ou le recours à de telles juridictions;
- c) la requalification de revenus et de capitaux en produits ou en paiements qui ne sont pas soumis à l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers;
- d) le transfert ou la conversion d'une institution financière, d'un compte financier ou des actifs qui s'y trouvent en institution financière, en compte financier ou en actifs qui ne sont pas à déclarer en vertu de l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers;
- e) le recours à des entités, constructions ou structures juridiques qui suppriment ou visent à supprimer la déclaration d'un ou plusieurs titulaires de compte ou personnes détenant le contrôle dans le cadre de l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers;
- f) les dispositifs qui portent atteinte aux procédures de diligence raisonnable utilisées par les institutions financières pour se conformer à leurs obligations de déclarer des informations sur les comptes financiers, ou qui exploitent les insuffisances de ces procédures, y compris le recours à des juridictions appliquant de manière inadéquate ou insuffisante la législation relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux, ou ayant des exigences insuffisantes en matière de transparence en ce qui concerne les personnes morales ou les constructions juridiques.

2. Un dispositif faisant intervenir une chaîne de propriété formelle ou effective non transparente par le recours à des personnes, des constructions juridiques ou des structures:

- a) qui n'exercent pas une activité économique substantielle s'appuyant sur des effectifs, des équipements, des ressources et des locaux suffisants; et

- b) qui sont constituées, gérées, contrôlées ou établies ou qui résident dans toute juridiction autre que la juridiction de résidence de l'un ou plusieurs des bénéficiaires effectifs des actifs détenus par ces personnes, constructions juridiques ou structures; et
- c) lorsque les bénéficiaires effectifs de ces personnes, constructions juridiques ou structures, au sens de la loi modifiée du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme, sont rendus impossibles à identifier.

#### **E. Marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert**

1. Un dispositif qui prévoit l'utilisation de régimes de protection unilatéraux.

2. Un dispositif prévoyant le transfert d'actifs incorporels difficiles à évaluer. Le terme d'« actifs incorporels difficiles » à évaluer englobe des actifs incorporels ou des droits sur des actifs incorporels pour lesquels, au moment de leur transfert entre des entreprises associées:

- a) il n'existe pas d'éléments de comparaison fiables; et
- b) au moment où l'opération a été conclue, les projections concernant les futurs flux de trésorerie ou revenus attendus de l'actif incorporel transféré, ou les hypothèses utilisées pour évaluer cet actif incorporel sont hautement incertaines, et il est donc difficile de prévoir dans quelle mesure l'actif incorporel débouchera finalement sur un succès au moment du transfert.

3. Un dispositif mettant en jeu un transfert transfrontière de fonctions et/ou de risques et/ou d'actifs au sein du groupe, si le bénéfice avant intérêts et impôts annuel prévu, dans les trois ans suivant le transfert, du ou des cédants, est inférieur à 50 pour cent du bénéfice avant intérêts et impôts annuel prévu de ce cédant ou de ces cédants si le transfert n'avait pas été effectué.

Luxembourg, le 13 mars 2020

*Le Président-Rapporteur,*  
André BAULER

Impression: CTIE – Division Imprimés et Fournitures de bureau



7465/11

N° 7465<sup>11</sup>

## CHAMBRE DES DEPUTES

Session ordinaire 2019-2020

**PROJET DE LOI****relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration**

\* \* \*

**AVIS COMPLEMENTAIRE DE LA CHAMBRE DE COMMERCE**

(4.3.2020)

La Chambre de Commerce avait déjà eu l'occasion de commenter, dans son avis n°5334<sup>1</sup> du 25 octobre 2019 (ci-après, l'« Avis Initial »), le projet de loi n°7465 relatif dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration<sup>2</sup>.

Ledit projet a fait l'objet de cinq amendements parlementaires en date du 14 février 2020 qui visent uniquement à donner suite aux oppositions formelles émises par le Conseil d'Etat dans son avis n°53.531 du 14 janvier 2020.

**En bref**

- La Chambre de Commerce salue l'extension de la dispense de déclaration des dispositifs fiscaux transfrontières agressifs aux professions de l'expertise-comptable et de l'audit. La dispense s'accompagne d'une obligation de notification à l'« *autre intermédiaire* » ou, à défaut, au contribuable directement, dans un délai de 10 jours. Cette nouvelle obligation comporte cependant beaucoup d'interrogations quant à sa mise en oeuvre, notamment en ce qui concerne l'étendue et le contenu de la notification et son mode de preuve mais également au niveau du calcul du nouveau délai de 10 jours. La Chambre de Commerce demande d'y apporter des réponses rapides, claires et précises.

**En bref – Suite**

- Pour des besoins de sécurité juridique évidente et de transposition correcte de la DAC6, il reste, plus que jamais, nécessaire de préciser certaines notions (e.g. participant, dispositif commercialisable, « *safe harbour rules* », première étape, marqueurs dont celui de l'avantage principal, ...) et de s'assurer de la mise en place des circulaires et formulaires d'ici à la publication de la loi qui sera issue du Projet.
- Au vu de ces imprécisions, du temps écoulé pour la transposition de la DAC6 et de la sévérité des sanctions, la Chambre de Commerce regrette que le Projet ne prévoie pas, pour les déclarations se rapportant à la période du 25 juin 2018 au 30 juin 2020, un régime de pénalités allégé / proportionné en ce qui concerne les déclarations se rapportant à ladite période.

\*

<sup>1</sup> L'avis n°5334 de la Chambre de Commerce du 25 octobre 2019 est disponible via le lien : [https://www.cc.lu/uploads/tx\\_userccavis/5334PMR\\_PL\\_DAC6.pdf](https://www.cc.lu/uploads/tx_userccavis/5334PMR_PL_DAC6.pdf)

<sup>2</sup> Tout terme capitalisé non autrement défini dans le présent avis a la signification lui assignée dans l'Avis Initial.

## COMMENTAIRE DES AMENDEMENTS

### *Concernant l'amendement 1<sup>er</sup> relatif à l'article 3 du Projet*

Suite aux oppositions formelles émises par le Conseil d'Etat à l'endroit de l'article 3 du Projet dans son avis susmentionné, la Commission des Finances et du Budget a décidé d'apporter les modifications suivantes à l'article 3 du Projet :

- la transmission de certaines informations – de nature générale – à l'Administration des contributions directes dans un délai de 30 jours a été supprimée ;
- et la dispense de déclaration en raison du secret professionnel a été étendue aux experts comptables et aux auditeurs<sup>3</sup>.

La Chambre de Commerce salue l'extension de la dispense de fournir des informations à ces professions, assurant ainsi une certaine égalité de traitement entre les intermédiaires concernés. Par ce premier amendement, les sociétés ou personnes physiques ayant le statut d'expert-comptable ou d'auditeur bénéficient, au même titre que les avocats, de la dispense de déclaration lorsqu'ils agissent dans le cadre des activités permises par la loi régissant leur statut.

En contrepartie de la dispense de l'obligation de fournir des informations, l'intermédiaire va devoir notifier au plus tard dans un délai de 10 jours à tout autre intermédiaire ou, en l'absence d'un autre intermédiaire, au contribuable concerné, les obligations de déclarations qui lui incombent en vertu du Projet.

La Chambre de Commerce anticipe cependant que l'instauration de cette nouvelle obligation va générer toute une série d'incertitudes, notamment détaillées ci-après.

#### *1. Etendue de la notification*

##### *a. Ratione materiae*

L'article 2 du Projet mentionne que les intermédiaires transmettent les informations dont ils ont connaissance, qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent. Les commentaires initiaux au Projet indiquaient que « *la directive (UE)2018/822 n'impose toutefois en tant que telle aux intermédiaires ou contribuables concernés aucune obligation spécifique allant au-delà des obligations professionnelles existantes de rechercher activement des informations que l'intermédiaire ou le contribuable concerné ne détient pas en premier lieu* ».

Les intermédiaires dispensés de l'obligation de déclaration pourraient se retrouver dans la situation où ils n'ont pas ou peu d'informations quant à l'existence d'autres intermédiaires. En pratique, l'intermédiaire dispensé de l'obligation de déclaration devrait alors notifier le(s) contribuable(s) concerné(s) en l'absence d'informations évidentes quant à la présence d'autres intermédiaires dans le cadre du dispositif transfrontière visé. Si tel n'est pas le cas, la Chambre de Commerce demande alors de préciser le texte à cet égard.

L'article 3, paragraphe 2 du Projet prévoit que l'intermédiaire dispensé de l'obligation de déclaration dispose d'un délai de 10 jours pour notifier à tout autre intermédiaire, ou en l'absence d'un tel intermédiaire, au contribuable concerné, les obligations de déclaration qui leur incombent en vertu de la présente loi. Il en découle que, cette obligation de notification ne devrait pas s'étendre à fournir des informations détaillées sur le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, mais simplement se limiter à indiquer au destinataire de la notification ses possibles obligations de déclaration. A défaut, la Chambre de Commerce voudrait voir modifier le texte du Projet sur ce point.

En cas de notification au contribuable concerné, l'intermédiaire est aussi tenu de mettre à disposition de ce dernier les informations nécessaires au respect de son obligation de déclaration. Comme mentionné ci-dessus, l'intermédiaire n'a pas d'obligation active de recherche des informations n'étant pas à sa disposition. Sur cette base, il serait utile de préciser que les seules informations à transmettre au contribuable sont celles dont l'intermédiaire a connaissance.

<sup>3</sup> Cette dispense s'applique donc non seulement aux intermédiaires soumis à l'article 35 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocats, mais également aux intermédiaires soumis à l'article 6, alinéa 1er, de la loi modifiée du 10 juin 1999 portant organisation de la profession d'expert-comptable ou à l'article 28, paragraphe 1<sup>er</sup> de la loi modifiée du 23 juillet 2016 relative à la profession de l'audit.

## b. Ratione temporis

Les commentaires aux amendements du Projet précisent que seule la notification au contribuable concerné ou aux autres intermédiaires doit intervenir dans un délai de 10 jours. La transmission des informations nécessaires au contribuable doit être effectuée dans un délai permettant à ce dernier de remplir ses obligations déclaratives. Il serait utile de préciser cette distinction dans le Projet et de donner une indication de délai raisonnable de transmission.

A noter également que le décompte des délais de 10 jours (et 30 jours) n'est pas précisé en ce qu'il s'agit de savoir si le décompte doit s'effectuer en jours calendaires ou en jours ouvrés ?

### 2. La preuve de la notification

L'article 3, paragraphe 1<sup>er</sup> du Projet débute « *par dérogation aux articles 2 et 5 ...* ». Dès lors, lorsqu'un intermédiaire dispensé de l'obligation de déclaration notifie un autre intermédiaire ou le contribuable concerné, la copie de cette notification doit être suffisante pour justifier que l'intermédiaire dispensé a bien respecté son obligation de notification. Il n'appartient en effet pas à l'intermédiaire dispensé d'obtenir la preuve que l'autre intermédiaire ou le contribuable concerné a bien rempli son obligation de déclaration. Si telle n'était pas l'intention des Auteurs, ce point mériterait d'être précisé dans le cadre du Projet.

### 3. Interaction avec l'article 8 du Projet

Dans la mesure où l'article 8 du Projet tel qu'amendé ne fait plus référence à l'article 3, la Chambre de Commerce voudrait voir préciser les obligations des intermédiaires dispensés au regard de la période transitoire allant du 25 juin 2018 au 30 juin 2020.

#### *Concernant l'amendement 4 relatif à l'article 10, paragraphe 2 du Projet*

La Chambre de Commerce note avec satisfaction que l'avant-projet de règlement grand-ducal concernant les modalités techniques de déclaration sera engagé dans la procédure réglementaire dans les meilleurs délais.

Toutefois, dans le contexte décrit ci-avant et, comme relevé par la Chambre de Commerce et le Conseil d'État, les formulaires eux-mêmes devraient également être mis à disposition dès l'entrée en vigueur de la loi qui sera issue du Projet. La Chambre de Commerce se permet de renvoyer, pour autant que de besoin, aux propositions qu'elle avait formulées dans le cadre de son Avis Initial.

#### *Concernant l'amendement 5 relatif à l'article 15, paragraphe 1<sup>er</sup> du Projet*

Au regard de l'absence à ce jour de transposition de la DAC6 en droit positif luxembourgeois et de certaines incertitudes non encore résolues autour du champ d'application du Projet, la Chambre de Commerce regrette que le Projet ne prévoit pas, pour les déclarations se rapportant à la période du 25 juin 2018 au 30 juin 2020, un régime de pénalités allégé / proportionné en ce qui concerne les déclarations se rapportant à ladite période.

Pour rappel, la DAC6 offre une période de 8 mois entre sa date limite de transposition au 31 décembre 2019 et la déclaration des dispositifs allant de la période du 25 juin 2018 au 30 juin 2020 au plus tard le 30 août 2020.

Le temps mis par l'Etat luxembourgeois dans la transposition de cette directive ne peut être imputé sur les intermédiaires ni sur les contribuables concernés qui vont se retrouver à devoir remplir leurs obligations, dans un délai très court, outre le fait de supporter des coûts de conformité important.

Dans la mesure où une directive n'impose aucune obligation aux particuliers tant qu'elle n'est pas transposée, étant un acte à destination des Etats Membres et devant être transposée par ces derniers dans leurs droits nationaux, la Chambre de Commerce demande l'introduction d'une certaine période de tolérance.

À cet égard, la Chambre de Commerce note que la loi du 20 décembre 2019 transposant DAC 6 en droit belge prévoit que les pénalités ne s'appliqueront pas si les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, dont la première étape a été mise en oeuvre entre le 25 juin 2018 et le 1<sup>er</sup> juillet 2020, sont introduits avant le 31 décembre 2020 (cf articles 61, 62 et 18 de ladite loi).

Elle rappelle également que la loi de transposition allemande mentionne qu'aucune sanction ne doit s'appliquer pour les dispositifs de la période du 25 juin 2018 au 30 juin 2020<sup>4</sup>. D'autres Etats, notamment la Hongrie et la Suède ont pris l'option d'appliquer des pénalités réduites pour cette période de transition.

La Chambre de Commerce relève, à nouveau, que le montant de 250 000 EUR apparaît comme élevé par rapport à d'autres Etats membres, ce qui pourrait avoir des conséquences négatives pour l'attractivité du Luxembourg. Le niveau maximal prévu pour les sanctions est largement au-dessus des plafonds de la plupart des Etats membres.

Enfin, la Chambre de Commerce regrette que le Projet ne définisse pas les modalités pratiques encadrant les pénalités. En effet, il conviendrait, par exemple, de préciser la fréquence temporelle de cette pénalité maximum (pénalité maximum applicable par année calendaire, par mois, par déclaration ?).

\*

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce ne peut approuver les amendements parlementaires au Projet que sous réserve de la prise en compte de ses considérations.

---

4 Voir Avis Initial sous le commentaire de l'article 15.

7465/13

N° 7465<sup>13</sup>

## CHAMBRE DES DEPUTES

Session ordinaire 2019-2020

**PROJET DE LOI****relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet  
d'une déclaration**

\* \* \*

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

(10.3.2020)

Par dépêche du 17 février 2020, Monsieur le Ministre des Finances a demandé, „dans vos meilleurs délais“, l'avis de la Chambre des fonctionnaires et employés publics sur les amendements parlementaires au projet de loi spécifié à l'intitulé.

Dans son avis n° A-3266 du 19 décembre 2019, la Chambre avait commenté le projet de loi initial maintenant amendé au niveau parlementaire et visant à transposer la directive (UE) 2018/822 (dite DAC6) relative aux obligations de déclaration aux autorités fiscales des informations concernant les „dispositifs transfrontières“. À cette occasion, elle avait globalement marqué son accord avec ce projet – constituant „un pas supplémentaire en direction d'une plus grande transparence fiscale entre les États membres de l'Union européenne“ – tout en critiquant l'obligation spécifique de déclarer à l'administration fiscale des informations de nature générale relatives aux dispositifs transfrontières, sans que les contribuables concernés puissent être identifiés.

Les amendements sous avis introduisent certaines nouvelles dispositions concernant les obligations de déclaration. Ils appellent les observations suivantes de la part de la Chambre des fonctionnaires et employés publics.

\*

**EXAMEN DES AMENDEMENTS***Ad amendement 1*

Dans son avis précité n° A-3266, la Chambre avait relevé que le terme „intermédiaire“ au sens large devrait inclure non seulement la profession d'avocat, mais également d'autres professionnels pouvant le cas échéant assister le contribuable. Elle approuve donc l'insertion dans l'article 3 (1) des références aux lois réglant les professions du réviseur d'entreprises et de l'expert-comptable.

En revanche, avec la suppression des paragraphes (3) et (4) de l'article 3, l'obligation de notifier est reléguée à „tout autre intermédiaire“ ou, à défaut d'un tel intermédiaire, au contribuable concerné lui-même. Ce n'est donc plus l'intermédiaire (visé au paragraphe 1<sup>er</sup>) qui est tenu de notifier lui-même un dispositif transfrontières à l'administration fiscale, mais le contribuable concerné. Dans ce cas, l'intermédiaire fait parvenir à celui-ci les informations nécessaires au respect de l'obligation de déclaration et énumérées à l'article 10 du projet de loi.

Comme „tout autre intermédiaire“ peut également invoquer son secret professionnel, l'entière responsabilité de la notification d'un dispositif transfrontières repose en fin de compte sur les épaules des contribuables concernés.

Dans son avis sur le projet de loi initial, la Chambre des fonctionnaires et employés publics s'était demandé si le contribuable profitant d'un dispositif de planification fiscale agressive serait suffisamment vertueux pour exécuter son obligation de déclaration. Elle se demande maintenant également si le projet de loi amendé satisfait encore à toutes les exigences de la directive (UE) 2018/822 et si l'opacité des dispositifs transfrontières de l'ingénierie fiscale ne risque pas de perdurer.

*Ad amendement 2*

La modification apportée à l'article 8 du projet de loi est une conséquence logique de l'amendement 1 ci-avant concernant l'article 3. Elle n'appelle pas de remarques spécifiques de la part de la Chambre.

*Ad amendement 3*

Cet amendement confère la teneur suivante à l'article 10 (1) du projet de loi:

*„Les informations qui doivent être transmises à l'Administration des contributions directes aux fins de leur communication comprennent le cas échéant (...) a) l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, y compris leur nom, leur date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), leur résidence fiscale et leur numéro d'identification fiscale (...)“.*

Ce texte est grosso modo celui de l'article 8bis-ter introduit par la directive, mais la Chambre des fonctionnaires et employés publics tient à souligner que selon le considérant 8 de celle-ci le fait que l'obligation de déclaration incombe au contribuable est plutôt considéré comme **cas particulier**, alors que cette obligation ne sera que **dans certains cas** pas applicable à un intermédiaire en raison de son secret professionnel. Il est cependant à prévoir que le secret professionnel des intermédiaires sera dorénavant systématiquement invoqué et l'obligation de déclaration incombera en fin de compte toujours au contribuable.

*Ad amendement 4*

Le texte initial du paragraphe (2) de l'article 10 prévoyait que l'Administration des contributions directes serait compétente pour prescrire la forme et les modalités de transmission des informations concernées. Suite à l'opposition formelle présentée par le Conseil d'État dans son avis du 14 janvier 2020, la forme et les modalités de transmission seront désormais déterminées par un règlement grand-ducal, ce que la Chambre approuve, tout en regrettant que le projet de ce règlement ne soit pas joint aux amendements sous avis.

*Ad amendement 5*

La Chambre des fonctionnaires et employés publics approuve la modification du paragraphe (1) de l'article 15 du projet de loi initial, destinée à clarifier l'application des sanctions en cas de violation des futures obligations de déclaration.

\*

### REMARQUE SUPPLEMENTAIRE

Étant donné que le Conseil d'État a prononcé une opposition formelle à l'encontre du paragraphe (3) de l'article 16 du projet de loi n° 7465, la Commission des finances et du budget de la Chambre des députés a tout simplement supprimé ce paragraphe sans commentaire ni motivation. Puisque chacun des cinq amendements parlementaires sous avis est suivi d'une motivation, la Chambre des fonctionnaires et employés publics s'étonne que la suppression pure et simple de ce paragraphe n'ait pas été spécialement motivée – et ne fasse en outre pas l'objet d'un amendement spécifique – ceci d'autant plus que ledit paragraphe concerne l'accès sur demande de l'Administration des contributions directes à des informations disponibles en vertu de la loi modifiée du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme.

Faut-il rappeler dans ce contexte qu'à l'annexe relative aux „*marqueurs*“ jointe à la directive (UE) 2018/822, la lutte contre le blanchiment de capitaux est bel et bien énumérée sous le titre „*D. Marqueurs spécifiques concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs*“ (point 1.f)?

\*

### CONCLUSION

Les amendements au projet de loi n° 7465 sont sans doute le fruit du lobbying des professionnels de l'ingénierie fiscale qui ont réussi le coup de maître en ne figurant plus en première ligne de l'obli-



gation de déclaration des dispositifs transfrontières. Cette obligation est en quelque sorte refilée comme une patate chaude au contribuable concerné.

Initialement le texte du projet prévoyait pour les intermédiaires une obligation de déclaration d'informations de nature générale sur des dispositifs transfrontières (identification de l'intermédiaire, informations sur les marqueurs, détails sur le contenu du dispositif concerné, etc.), sans que les contribuables concernés puissent être identifiés.

Avec les amendements, le contribuable est obligé de déclarer lui-même son dispositif transfrontières – c'est-à-dire son instrument d'évasion fiscale – tout en transmettant des informations qui comprennent, le cas échéant, l'identification de l'intermédiaire qui a conçu, commercialisé ou organisé le dispositif.

La Chambre se demande si, face à un dispositif douteux par exemple, le texte de l'amendement 1 ne crée pas le problème d'une autodénonciation, voire d'une autoaccusation du contribuable avec toutes les conséquences juridiques pouvant en résulter.

Se pose en outre la question du secret professionnel dans le cadre de l'obligation de déclaration revenant à d'autres intermédiaires, non spécifiés à l'article 3 (1), mais intervenant également en matière d'aide, d'assistance, de conseil, de commercialisation ou d'organisation concernant des dispositifs transfrontières.

Quoi qu'il en soit, la Chambre des fonctionnaires et employés publics est d'avis que le projet de loi amendé s'éloigne des bonnes intentions de la Commission européenne et de sa consultation publique de février 2017 sur les „*potentially aggressive tax planning schemes*“, un questionnaire évoquant aussi la problématique des „*premium fees*“, c'est-à-dire des rémunérations encaissées par l'intermédiaire en fonction du gain fiscal réalisé par son dispositif mis en oeuvre ([https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/consultations-get-involved/\\_tax-consultations/consultation-disincentives-advisors-and-interme\\_diaries-potentially-aggressive-tax-planning-schemes\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/consultations-get-involved/_tax-consultations/consultation-disincentives-advisors-and-interme_diaries-potentially-aggressive-tax-planning-schemes_en)).

Entre 2014 et 2019, la Commission européenne (notamment les commissaires Vestager et Moscovici) a oeuvré de manière très dynamique contre la planification fiscale agressive et donc contre la concurrence fiscale déloyale en Europe et dans le monde. Toutefois, suite au „*Brexit*“ et en raison du refus de définir un „*level playing field*“ exprimé par le Royaume-Uni, le chemin vers la transparence fiscale sera long.

L'exemple Hellas Telecom a montré que la tentative de récupérer la somme de 189 millions d'euros sur un montage fiscal agressif, mis en place par une équipe d'avocats d'affaires au Luxembourg et validé par une décision anticipée, a finalement échoué. Le scandale CumEx est un autre exemple où toute la lumière reste à faire. Face à de tels cas, la Chambre se doit de poser la question suivante, comme elle l'a déjà fait, par le passé: qui va payer le manque à gagner de l'évasion fiscale?

Ce n'est que sous la réserve des commentaires qui précèdent que la Chambre des fonctionnaires et employés publics marque son accord avec les amendements parlementaires lui soumis pour avis.

*(Avis émis conformément aux dispositions de l'article 3, alinéa 2, du règlement d'ordre interne de la Chambre des fonctionnaires et employés publics).*

Luxembourg, le 10 mars 2020.

*Le Directeur,*  
G. MULLER

*Le Président,*  
R. WOLFF

Impression: CTIE – Division Imprimés et Fournitures de bureau

7465

SEANCE

du 21.03.2020

# BULLETIN DE VOTE

**OBJET: Projet de loi n°7465**

Nom des Députés			Vote			Procuration (nom du député)
			Oui	Non	Abst.	
Mme	ADEHM	Diane	x			
Mme	AHMEDOVA	Semiray	x			
M.	ARENDT	Guy	x			
Mme	ARENDT (ép. KEMP)	Nancy	x			
Mme	ASSELBORN-BINTZ	Simone	x			(CRUCHTEN Yves)
M.	BACK	Carlo	x			(BENOY François)
M	BAULER	André	x			
M.	BAUM	Gilles	x			
M.	BAUM	Marc	x			
Mme	BEISSEL	Simone	x			
M.	BENOY	François	x			
Mme	BERNARD	Djuna	x			
M.	BIANCALANA	Dan	x			
Mme	BURTON	Tess	x			(DI BARTOLOMEO Mars)
M.	CLEMENT	Sven	x			
Mme	CLOSENER	Francine	x			(ENGEL Georges)
M.	COLABIANCHI	Frank	x			(POLFER Lydie)
M.	CRUCHTEN	Yves	x			
M.	DI BARTOLOMEO	Mars	x			
M.	EICHER	Emile	x			(EISCHEN Félix)
M.	EISCHEN	Félix	x			
Mme	EMPAIN	Stéphanie	x			
M.	ENGEL	Georges	x			
M.	ENGELÉN	Jeff	x			
M.	ETGEN	Fernand	x			
M.	GALLES	Paul	x			
Mme	GARY	Chantal	x			(AHMEDOVA Semiray)
M.	GIBERYEN	Gast	x			(KARTHEISER Fernand)
M.	GLODEN	Léon	x			
M.	GOERGEN	Marc	x			(CLEMENT Sven)
M.	GRAAS	Gusty	x			
M.	HAAGEN	Claude	x			
M	HAHN	Max	x			(GRAAS Gusty)
M.	HALSDORF	Jean-Marie	x			
M.	HANSEN	Marc	x			(BERNARD Djuna)
Mme	HANSEN	Martine	x			
Mme	HARTMANN	Carole	x			(BAUM Gilles)
Mme	HEMMEN	Cécile	x			(BIANCALANA Dan)
Mme	HETTO-GAASCH	Françoise	x			
M.	KAES	Aly	x			
M.	KARTHEISER	Fernand	x			
M.	KNAFF	Pim	x			(BAULER André)
M.	LAMBERTY	Claude	x			(ARENDT Guy)
M.	LIES	Marc	x			
Mme	LORSCHÉ	Josée	x			
M.	MARGUE	Charles	x			(LORSCHÉ Josée)
M.	MISCHO	Georges	x			
Mme	MODERT	Octavie	x			
M.	MOSAR	Laurent	x			
Mme	MUTSCH	Lydia	x			(HAAGEN Claude)
Mme	POLFER	Lydie	x			
M.	REDING	Roy	x			(ENGELÉN Jeff)
Mme	REDING	Viviane	x			(HETTO-GAASCH Françoise)
M.	ROTH	Gilles	x			
M.	SCHANK	Marco	x			(GALLES Paul)
M.	SPAUTZ	Marc	x			
M.	WAGNER	David	x			
M.	WILMES	Serge	x			(ADEHM Diane)
M.	WISLER	Claude	x			
M.	WOLTER	Michel	x			(MISCHO Georges)

	OUI	NON	ABST
Votes personnels	38		
Votes par procuration	22		
<b>TOTAL</b>	<b>60</b>		

Le Président:



Le Secrétaire général:



7465/14

**N° 7465<sup>14</sup>**

**CHAMBRE DES DEPUTES**

Session ordinaire 2019-2020

---

**PROJET DE LOI**

**relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet  
d'une déclaration**

\* \* \*

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

(24.3.2020)

*Le Conseil d'État,*

appelé par dépêche du Président de la Chambre des députés du 21 mars 2020 à délibérer sur la question de dispense du second vote constitutionnel du

**PROJET DE LOI**

**relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet  
d'une déclaration**

qui a été adopté par la Chambre des députés dans sa séance du 21 mars 2020 et dispensé du second vote constitutionnel ;

Vu ledit projet de loi et les avis émis par le Conseil d'État en ses séances des 14 janvier 2019 et 10 mars 2020 ;

*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 15 votants, le 24 mars 2020.

*Le Secrétaire général,*  
Marc BESCH

*La Présidente du Conseil d'État,*  
Agy DURDU

Impression: CTIE – Division Imprimés et Fournitures de bureau







## Commission des Finances et du Budget

### Procès-verbal de la réunion du 13 mars 2020

#### Ordre du jour :

1. Approbation du projet de procès-verbal de la réunion du 9 mars 2020
2. 7465 Projet de loi relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration
  - Rapporteur : Monsieur André Bauler
  - Examen de l'avis complémentaire du Conseil d'État
  - Présentation et adoption d'un projet de rapport

\*

Présents : Mme Semiray Ahmedova remplaçant M. François Benoy, M. Guy Arendt, M. André Bauler, M. Gilles Baum, M. Sven Clement, M. Mars Di Bartolomeo remplaçant M. Dan Biancalana, Mme Martine Hansen, Mme Cécile Hemmen remplaçant M. Yves Cruchten, M. Charles Margue remplaçant Mme Josée Lorsché, M. Laurent Mosar, Mme Lydia Mutsch remplaçant M. Georges Engel

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

Mme Caroline Guezennec, de l'Administration parlementaire

Excusés : M. François Benoy, M. Dan Biancalana, M. Yves Cruchten, M. Georges Engel, Mme Josée Lorsché, M. Roy Reding

\*

Présidence : M. André Bauler, Président de la Commission

\*

#### 1. **Approbation du projet de procès-verbal de la réunion du 9 mars 2020**

Le projet de procès-verbal est approuvé.

#### 2. **7465 Projet de loi relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration**

Le rapporteur présente brièvement le contenu de son projet de rapport.

Dans un souci de clarification, il est proposé de modifier un alinéa figurant à la page 11, au commentaire des articles, de la manière suivante :

Par ailleurs, la Commission des Finances et du Budget note que ~~cette~~ la position du Conseil d'Etat, en ce qu' « ...il est clair qu'il n'y a pas de dispositif transfrontière, si tous les participants au dispositif (c'est-à-dire à l'exclusion de l'intermédiaire proprement dit) sont résidents à des fins fiscales dans le même État (qui n'est pas le Luxembourg) et que seul l'intermédiaire présente un lien avec le Luxembourg » ne devrait pas s'appliquer lorsque le dispositif peut avoir des conséquences sur l'échange automatique d'information ou sur l'identification des bénéficiaires effectifs étant donné que le cas de figure visé à la lettre e) de la définition du « dispositif transfrontière » fait abstraction du concept de participant.

Le projet de rapport ainsi modifié est adopté à l'unanimité.

M. Laurent Mosar déplore que le projet de loi n'ait pas eu la teneur actuelle dès le départ.

En réponse à une question de sa part, le représentant du ministère indique que l'Allemagne et la Belgique ont déjà transposé la DAC6, mais que d'autres États membres n'ont pas encore finalisé leur processus de transposition.

Les membres de la Commission choisissent le modèle de base comme modèle pour les débats en séance plénière.

Luxembourg, le 13 mars 2020

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 14 février 2020

#### Ordre du jour :

1. 7512 

Projet de loi instituant un système électronique central de recherche de données concernant des comptes de paiement et des comptes bancaires identifiés par un numéro IBAN et des coffres-forts tenus par des établissements de crédit au Luxembourg et portant :

  1. transposition :
    - a. de l'article 1er, points 19 et 29, de la directive (UE) 2018/843 du Parlement européen et du Conseil du 30 mai 2018 modifiant la directive (UE) 2015/849 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme ainsi que les directives 2009/138/CE et 2013/36/UE ;
    - b. de l'article 1er, point 28, lettre d), de la directive (UE) 2019/878 du Parlement européen et du Conseil du 20 mai 2019 modifiant la directive 2013/36/UE en ce qui concerne les entités exemptées, les compagnies financières holding, les compagnies financières holding mixtes, la rémunération, les mesures et pouvoirs de surveillance et les mesures de conservation des fonds propres ;
    - c. de l'article 64, point 5, de la directive (UE) 2019/2034 du Parlement européen et du Conseil du 27 novembre 2019 concernant la surveillance prudentielle des entreprises d'investissement et modifiant les directives 2002/87/CE, 2009/65/CE, 2011/61/UE, 2013/36/UE, 2014/59/UE et 2014/65/UE ; et
  2. modification:
    - a. de la loi modifiée du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme ;
    - b. de la loi modifiée du 5 juillet 2016 portant réorganisation du Service de renseignement de l'État ;
    - c. de la loi du 30 mai 2018 relative aux marchés d'instruments financiers ; et
    - d. de la loi du 13 janvier 2019 instituant un Registre des bénéficiaires effectifs

- Rapporteur : Monsieur Guy Arendt

- Présentation du projet de loi
2. 7465 

Projet de loi relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration

- Rapporteur : Monsieur André Bauler

- Examen de l'avis du Conseil d'État

- Présentation et adoption d'une série d'amendements parlementaires
3. 7467 

Projet de loi portant modification de :

1° la loi modifiée du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme ;

2° la loi modifiée du 9 décembre 1976 relative à l'organisation du notariat ;  
3° la loi modifiée du 4 décembre 1990 portant organisation du service des huissiers de justice ;  
4° la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat ;  
5° la loi modifiée du 10 juin 1999 portant organisation de la profession d'expert-comptable ;  
6° la loi modifiée du 23 juillet 2016 relative à la profession de l'audit, en vue de la transposition de certaines dispositions de la directive (UE) 2018/843 du Parlement européen et du Conseil du 30 mai 2018 modifiant la directive (UE) 2015/849 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme ainsi que les directives 2009/138/CE et 2013/36/UE  
- Rapporteur : Monsieur Guy Arendt

- Examen de l'avis complémentaire du Conseil d'Etat

4. Divers

\*

Présents : M. Guy Arendt, M. André Bauler, Mme Djuna Bernard remplaçant M. François Benoy, M. Sven Clement, M. Yves Cruchten, M. Mars Di Bartolomeo remplaçant M. Georges Engel, M. Gast Gibéryen, Mme Martine Hansen, Mme Cécile Hemmen remplaçant M. Dan Biancalana, M. Claude Lamberty remplaçant M. Gilles Baum, Mme Josée Lorsché, M. Laurent Mosar

M. Carlo Fassbinder, Directeur de la Fiscalité (ministère des Finances)  
M. Frédéric Batardy, M. Matthieu Gonner, du ministère des Finances  
M. Sven Anen, Mme Caroline Peffer, de l'Administration des contributions directes  
M. Antoine de Chanterac, M. Vincent Thurmes, M. Carlo Zwank, du ministère des Finances (pour les points 1 et 3)  
Mme Caroline Guezennec, de l'Administration parlementaire

Excusés : M. Gilles Baum, M. François Benoy, M. Dan Biancalana, M. Georges Engel, M. Roy Reding

\*

Présidence : M. André Bauler, Président de la Commission

\*

**1. 7512** **Projet de loi instituant un système électronique central de recherche de données concernant des comptes de paiement et des comptes bancaires identifiés par un numéro IBAN et des coffres-forts tenus par des établissements de crédit au Luxembourg et portant :**

**1. transposition :**

**a. de l'article 1er, points 19 et 29, de la directive (UE) 2018/843 du Parlement européen et du Conseil du 30 mai 2018 modifiant la directive (UE) 2015/849 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme ainsi que les directives 2009/138/CE et 2013/36/UE ;**

**b. de l'article 1er, point 28, lettre d), de la directive (UE) 2019/878 du Parlement européen et du Conseil du 20 mai 2019 modifiant la directive**

**2013/36/UE en ce qui concerne les entités exemptées, les compagnies financières holding, les compagnies financières holding mixtes, la rémunération, les mesures et pouvoirs de surveillance et les mesures de conservation des fonds propres ;**

**c. de l'article 64, point 5, de la directive (UE) 2019/2034 du Parlement européen et du Conseil du 27 novembre 2019 concernant la surveillance prudentielle des entreprises d'investissement et modifiant les directives 2002/87/CE, 2009/65/CE, 2011/61/UE, 2013/36/UE, 2014/59/UE et 2014/65/UE ; et**

**2. modification:**

**a. de la loi modifiée du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme ;**

**b. de la loi modifiée du 5 juillet 2016 portant réorganisation du Service de renseignement de l'Etat ;**

**c. de la loi du 30 mai 2018 relative aux marchés d'instruments financiers ; et**

**d. de la loi du 13 janvier 2019 instituant un Registre des bénéficiaires effectifs**

Un représentant du ministère des Finances présente le contenu du projet de loi tel qu'il est détaillé dans l'exposé des motifs et le commentaire des articles du document parlementaire n° 7512.

Il précise que le projet de loi transpose, en ce qui est du système électronique central de recherche, la directive et rien que la directive. La directive laisse le choix aux Etats membres soit de créer un registre central, soit un système électronique central de recherche de données. Par le biais du présent projet de loi, le choix du Luxembourg s'est porté sur la deuxième possibilité. Le registre sera mis en place auprès de la CSSF qui est expérimentée dans la collecte et le traitement de ce type de données et qui dispose des systèmes de gestion informatique sécurisés appropriés. Le système centralisé de recherche ainsi créé permettra d'identifier en temps utile les titulaires, les mandataires et les bénéficiaires économique des comptes bancaires et de paiement identifiés par un numéro IBAN luxembourgeois, ainsi que les coffres-forts tenus par des établissements de crédit au Luxembourg. Les montants inscrits sur les comptes en question ne sont pas renseignés dans le système central de recherche.

En ce qui concerne l'accès au registre envisagé, le projet de loi prévoit, dans son chapitre 4, que la CRF a un accès direct au système central de recherche dans le cadre de ses missions. Les autorités nationales et les organismes d'autorégulation peuvent, dans la mesure où cela est nécessaire dans l'accomplissement des obligations qui leur incombent en matière de lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme, demander à la CSSF de recevoir les données relatives aux titulaires, mandataires et bénéficiaires économique des comptes bancaires et de paiement identifiés par un numéro IBAN luxembourgeois, ainsi que les coffres-forts tenus par des établissements de crédit au Luxembourg. Les autorités nationales et les organismes d'autorégulation désignent en leur sein un nombre limité de personnes autorisées à demander la réception de ces données. Elles donnent la liste du personnel spécifiquement désigné et autorisé à exécuter ces tâches à la CSSF et la mettent à jour immédiatement après tout changement. Au sein-même de la CSSF, l'accès au registre est réservé à un nombre très restreint de personnes. Le projet de loi précise que les autorités nationales et les organismes d'autorégulation doivent veiller à ce que le personnel habilité soit informé du droit de l'Union et du droit national applicables, y compris les règles applicables en matière de protection des données.

Il est rappelé que le RGPD s'applique à l'ensemble des intervenants dans la mise en œuvre et l'utilisation du système central de recherche.

Pour les autres dispositions du projet de loi, il est prié de se référer à l'exposé des motifs du document parlementaire n°7512.

#### Echange de vues :

- En réponse à une question de M. Laurent Mosar, le représentant du ministère des Finances déclare qu'un avis portant sur le présent projet de loi a été demandé à la CNPD. Cet avis n'est pas encore à l'heure actuelle.
- En réponse à une question de M. André Bauler, le représentant du ministère des Finances explique que la directive mandate la Commission européenne à explorer une interconnexion des registres nationaux prévues par la directive AMLD4 en vue de la réalisation d'un registre européen. Des travaux dans ce sens sont en cours au sein de la Commission européenne. Une autorité étrangère peut demander à recevoir des informations du registre en passant soit par la CRF, soit par la CSSF, si toutes les conditions en matière d'échange d'informations entre autorités sont remplies.
- En réponse à une question de M. Bauler, il est rappelé que le RGPD s'applique à l'ensemble des intervenants dans la mise en œuvre et l'utilisation du système central de recherche. De plus, la CSSF dispose d'un service d'audit interne qui peut effectuer des contrôles du respect de la protection des données.
- M. Sven Clement revient à la possibilité, offerte par le projet de loi à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines (AED) de demander à obtenir des informations du système central de recherche à la CSSF. Il craint que l'AED ne recoure à cette possibilité pour faire pression sur certains débiteurs de la TVA. Il souhaite encore savoir si un créancier disposant d'une ordonnance de paiement en sa faveur peut demander à la justice d'ordonner à la CSSF de lui fournir les « données bancaires » du créancier.

Le représentant du ministère des Finances précise que le projet de loi encadre et limite strictement l'accès aux données en prévoyant que les autorités nationales (dont l'AED) peuvent, « dans la mesure où cela est nécessaire dans l'accomplissement des obligations qui leur incombent en matière de lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme » demander à la CSSF de recevoir des données (article 8 (2) du projet de loi).

- M. Mosar évoque les « droits de l'homme ». Il souhaite savoir par quels motifs la CRF et la CSSF sont autorisées à consulter les comptes de certaines personnes et de quels droits/recours disposent les personnes détentrices de comptes bancaires. Il signale qu'à l'étranger certaines voix s'élèvent pour attirer l'attention sur le fait que certains éléments de la directive sont contraires à la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et à la protection de la vie privée des citoyens.

Le représentant du ministère des Finances insiste sur le fait que l'utilisation du système central de recherche est limité et conditionné à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme. Il explique que dans le domaine de la lutte contre le financement du terrorisme, il a pu être constaté que les registres existant déjà dans certains pays ont servi dans la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme.

M. Mosar souhaite savoir dans quels cas qui ne font pas l'objet d'une enquête judiciaire le registre peut être consulté dans la mesure où en cas de soupçon de blanchiment, la CSSF est tenue de faire une dénonciation au parquet.

Le représentant du ministère des Finances répond qu'il arrive que la CSSF mène elle-même des enquêtes en matière de lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme ; elle pourra consulter le registre dans ce contexte.

Etant donné que le droit européen ne limite pas la consultation du registre au cadre des enquêtes judiciaires, une limitation dans ce sens au niveau national serait probablement assimilable à une transposition non conforme de la directive.

En réponse à une question de M. Guy Arendt, le représentant du ministère des Finances confirme que la directive prévoit que si une enquête de la CSSF touche au domaine de la lutte contre le blanchiment, cette dernière peut consulter le registre.

- M Mosar souhaiterait que les juridictions et surtout le Conseil de l'ordre soient demandés en leur avis sur le présent projet de loi.

Le représentant du ministère des Finances signale que le ministère de la Justice a déjà été consulté en amont dans le cadre de la préparation du projet de loi.

## **2. 7465    Projet de loi relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration**

Les membres de la Commission des Finances et du Budget procèdent à l'examen du projet de lettre d'amendements parlementaires qui leur a été communiqué le 12 février 2020 et pour le détail duquel il est renvoyé au document parlementaire n°7465<sup>9</sup>.

En ce qui concerne l'amendement 1 étendant la dispense en matière de secret professionnel bénéficiant aux avocats également aux experts-comptables et aux réviseurs d'entreprises, le représentant du ministère précise que le texte initial n'avait pas prévu une telle extension, car, en général un contribuable est représenté par un avocat devant une juridiction administrative (et non, par exemple, par un expert-comptable).

Le représentant du ministère revient à la notion d'avantage principal. Il rappelle que l'obligation de déclaration est limitée aux dispositifs transfrontières et que seuls les dispositifs remplissant certains critères doivent être déclarés. Ainsi, la directive (UE) 2018/822 cerne les dispositifs à déclarer à travers une liste constituée des caractéristiques et éléments des opérations présentant des signes potentiels d'évasion fiscale ou de pratiques fiscales abusives. Ces caractéristiques, appelées « marqueurs », sont énoncées à l'annexe du projet de loi et reprises de l'annexe IV introduite par la directive (UE) 2018/822. Un certain nombre de « marqueurs » ne peut être pris en compte que lorsqu'est rempli le « critère de l'avantage principal » en vertu duquel l'avantage principal ou l'un des avantages principaux qu'une personne peut raisonnablement s'attendre à retirer d'un dispositif est l'obtention d'un avantage fiscal. La définition du critère de l'avantage principal est formulée de manière assez générale et semble manquer de précision. Afin de remédier à ce problème, le représentant du ministère suggère que des explications supplémentaires puissent le cas échéant être insérées à ce sujet dans le commentaire des articles du rapport portant sur le présent projet de loi. Les membres de la Commission accueillent favorablement cette proposition.

### Echange de vues :

M. Laurent Mosar déclare que son groupe parlementaire approuve le contenu des amendements parlementaires. Il souhaite être assuré sur la conformité de ces amendements par rapport à la directive et critique le fait que le texte du projet de loi n'ait pas, dès le départ, été formulé dans le sens des amendements.



Le représentant du ministère indique que les amendements sont tout à fait conformes au contenu de la directive à transposer. Il explique que la directive permet de ne pas du tout accorder de dispense en matière de secret professionnel, de l'accorder à une certaine catégorie de professionnels ou bien à toutes les catégories. Le gouvernement a jugé raisonnable de choisir la solution intermédiaire et donc d'accorder l'exemption uniquement aux avocats. Suite à l'avis du Conseil d'Etat, cette solution initiale a été élargie à un plus grand nombre de professions.

Les amendements sont adoptés à l'unanimité.

- 3. 7467** **Projet de loi portant modification de :**
- 1° la loi modifiée du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme ;**
  - 2° la loi modifiée du 9 décembre 1976 relative à l'organisation du notariat ;**
  - 3° la loi modifiée du 4 décembre 1990 portant organisation du service des huissiers de justice ;**
  - 4° la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat ;**
  - 5° la loi modifiée du 10 juin 1999 portant organisation de la profession d'expert-comptable ;**
  - 6° la loi modifiée du 23 juillet 2016 relative à la profession de l'audit, en vue de la transposition de certaines dispositions de la directive (UE) 2018/843 du Parlement européen et du Conseil du 30 mai 2018 modifiant la directive (UE) 2015/849 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme ainsi que les directives 2009/138/CE et 2013/36/UE**

La Commission procède à l'examen de l'avis complémentaire du Conseil d'Etat.

En ce qui concerne l'amendement parlementaire 1, la Commission des Finances et du Budget décide de reprendre le texte proposé par le Conseil d'Etat

Le Conseil d'Etat propose un nouveau libellé remplaçant celui proposé par la Commission par le biais de l'amendement parlementaire 6. La Commission décide de reprendre ce libellé modifié.

La Commission suit le Conseil d'Etat dans son raisonnement portant sur l'amendement parlementaire 7 et décide de procéder aux modifications correspondantes.

Dans son amendement 13, la commission parlementaire avait proposé un nouveau libellé pour l'article 36 (initial) du projet de loi.

Dans son avis complémentaire, le Conseil d'Etat constate que la loi du 10 août 1991 sur la profession d'avocat (modifiée par l'article 36) ne prévoit actuellement pas que le Conseil de l'ordre puisse déléguer la prise de certaines décisions à un ou plusieurs membres individuels. Il propose donc le libellé d'un dispositif qui permettrait au bâtonnier d'agir seul jusqu'à ce que le Conseil de l'ordre ait pu se réunir et signale que ce dispositif pourrait être inséré comme article 30-2 de la loi modifiée du 10 août 1991.

La Commission des Finances et du Budget décide de reprendre le dispositif proposé par le Conseil d'Etat, mais est d'avis qu'il y a dès lors lieu de supprimer la dernière phrase de l'article 36. L'avis du Conseil d'Etat ne mentionnant pas cette suppression, elle décide de demander

confirmation de ce point de vue de la part du Conseil d'État (Note de la secrétaire-administrateur : le courrier du Conseil d'Etat du 25 février 2020 apporte cette confirmation.)

#### **4. Divers**

Le Président annonce qu'une réunion de la Commission est prévue le jeudi 12 mars 2020 à 14:30 heures. Le ministre des Finances y abordera deux sujets dont la mise à l'ordre du jour a été demandée par la sensibilité politique déi Lénk. (Note de la secrétaire-administrateur : l'ordre du jour de cette réunion a été modifié ultérieurement.)

Luxembourg, le 11 mars 2020

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 30 septembre 2019

#### Ordre du jour :

1. 7446 Projet de loi  
1° portant transposition de la directive (UE) 2018/1910 du Conseil du 4 décembre 2018 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne l'harmonisation et la simplification de certaines règles dans le système de la taxe sur la valeur ajoutée pour la taxation des échanges entre les États membres ;  
2° modifiant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée  
  - Désignation d'un rapporteur
  - Présentation du projet de loi
  
2. 7431 Projet de loi instaurant un mécanisme de règlement des différends fiscaux  
  - Rapporteur : Madame Joëlle Elvinger
  - Présentation et adoption d'une série d'amendements parlementaires
  
3. 7465 Projet de loi relative aux dispositions transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration  
  - Désignation d'un rapporteur
  - Présentation du projet de loi

\*

Présents : Mme Diane Adehm remplaçant M. Michel Wolter, M. Guy Arendt, M. André Bauler, M. Yves Cruchten, M. Mars Di Bartolomeo remplaçant M. Alex Bodry, Mme Joëlle Elvinger, M. Franz Fayot, M. Gast Gibéryen, Mme Martine Hansen, M. Henri Kox, Mme Josée Lorsché, M. Gilles Roth

M. Carlo Fassbinder, Directeur de la Fiscalité (Ministère des Finances)  
Mme Sandra Denis, M. Matthieu Gonner, du Ministère des Finances  
M. Romain Heinen, Directeur de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines (AED) (pour le point 1)  
M. Serge Hollerich, Mme Viviane Ries, de l'AED (pour le point 1)  
M. Sven Anen, M. Sandro Laruccia, Mme Caroline Peffer, de l'Administration des contributions directes (ACD) (pour les points 2 et 3)  
Mme Caroline Guezennec, de l'Administration parlementaire

Excusés : M. Alex Bodry, M. Laurent Mosar, M. Roy Reding, M. Claude Wiseler, M.

Michel Wolter

\*

Présidence : M. André Bauler, Président de la Commission

\*

- 1. 7446 Projet de loi**  
**1° portant transposition de la directive (UE) 2018/1910 du Conseil du 4 décembre 2018 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne l'harmonisation et la simplification de certaines règles dans le système de la taxe sur la valeur ajoutée pour la taxation des échanges entre les États membres ;**  
**2° modifiant la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée**

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

Monsieur le Directeur de l'AED 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°7446. Les trois objectifs du projet de loi peuvent être résumés comme suit :

*1. Transposition de la directive 2018/1910 :*

En attendant la mise en œuvre d'un nouveau système de TVA définitif pour les échanges intracommunautaires, la Commission européenne propose des améliorations aux règles actuelles en matière de TVA par le biais de la directive 2018/1910 (appelée « quick fixes »). Cette dernière prévoit une modification du régime des stocks sous contrat de dépôt (articles 2, 3, 9 et 10 du projet de loi), de celui des opérations en chaîne concernant les livraisons successives de biens faisant l'objet d'un transport intracommunautaire unique (article 4 du projet de loi) et impacte les règles d'exonération de la TVA à la livraison d'un bien à destination d'un autre Etat membre en exigeant que désormais le destinataire soit identifié à la TVA, qu'il ait communiqué son numéro d'identification au fournisseur et que le fournisseur ait déposé un « état récapitulatif » correct (article 5 du projet de loi).

Les modifications apportées par les articles 3 et 4 n'ont pas d'impact significatif sur les pratiques luxembourgeoises en matière de TVA, parce que les cas concernés sont très rares au Luxembourg, respectivement parce que la modification en question consacre une pratique luxembourgeoise. Les modifications découlant de l'article 5 contribuent à un renforcement de la sécurité juridique et sont particulièrement appréciées par le Luxembourg.

*2. Extension du mécanisme d'auto-liquidation aux acquéreurs de certificats de gaz et d'électricité*

En raison de la détection de tentatives de fraude carrousel dans les Etats membres voisins, le Luxembourg rend les acquéreurs de certificats d'électricité et de gaz redevables de la TVA (comme c'est déjà le cas pour les acquéreurs de quotas d'émission de gaz à effet de serre) (article 6 du projet de loi).

Il est précisé que, dès l'annonce de ces tentatives de fraude et en attendant l'entrée en vigueur du présent projet de loi, le service anti-fraude de l'AED a réagi en prévenant les opérateurs concernés et l'ILR des risques en question.

*3. Toilettage et autres corrections techniques de la loi TVA*

Les articles 1, 7 et 8 du projet de loi proposent la « correction » ciblée de certains articles de la loi TVA, notamment suite à divers jugements de la Cour de justice de l'Union européenne. Cette dernière sert, à l'heure actuelle, de moteur de l'intégration communautaire en matière de fiscalité indirecte.

En conformité avec la directive à transposer, l'article 11 du projet de loi fixe son entrée en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2020.

Les membres de la Commission attendent l'avis du Conseil d'Etat pour la poursuite de leurs travaux portant sur le présent projet de loi.

## **2. 7431 Projet de loi instaurant un mécanisme de règlement des différends fiscaux**

Un représentant du ministère des Finances présente le contenu des 6 amendements parlementaires communiqués aux membres de la Commission le 27 septembre 2019.

Il apporte les précisions supplémentaires suivantes :

- Il semblerait que la lecture du texte de loi par le Conseil d'Etat diffère de celle des auteurs du projet de loi, le Conseil d'Etat lisant le texte du point de vue du contribuable, alors que l'auteur adopte le point de vue de l'autorité compétente, c'est-à-dire de l'ACD.
- Il a été donné suite à l'ensemble des oppositions formelles du Conseil d'Etat, soit par adoption du texte proposé par ce dernier, soit par le biais des amendements parlementaires proposés.

Le représentant du ministère des Finances revient à un commentaire du Conseil d'Etat portant sur le paragraphe 3 de l'article 13 du projet de loi, ce paragraphe précisant que tous les membres d'une commission sont soumis dans le cadre de leur mission aux obligations découlant du secret professionnel et du secret fiscal. Il en est de même pour les personnes concernées, ainsi que leurs représentants, qui doivent s'engager à traiter comme secret tout renseignement qu'ils obtiennent et qui doivent faire une déclaration à cet effet en cas de demande. Les sanctions en cas de non-respect de ces obligations se trouvent spécifiées à l'article 458 du Code pénal, et aux paragraphes 22 et 412 de la loi générale des impôts (*Abgabenordnung*).

Dans son avis, le Conseil d'Etat constate que le texte en projet fait référence aux obligations découlant de l'article 458 du Code pénal et des paragraphes 22 et 412 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (*Abgabenordnung*) en ce qui concerne les personnalités indépendantes ou tout autre membre des commissions consultative et de règlement alternatifs des différends. Par contre, en ce qui concerne le secret auquel sont soumis la personne concernée et, le cas échéant, son représentant, le texte sous examen reste muet quant à une éventuelle sanction en cas de non-respect de l'obligation de secret. Or, quoique la personne concernée et, le cas échéant, son représentant ne peuvent se voir appliquer les dispositions légales sur le secret professionnel, la dernière phrase du paragraphe 3 de l'article 13 de la directive (UE) 2017/1852 précitée dispose que : « Les États membres adoptent les sanctions appropriées pour toute infraction aux obligations de secret. » Dans un souci de transposition correcte de la directive, le Conseil d'Etat demande que le paragraphe sous examen soit modifié de manière à indiquer expressément les sanctions auxquelles la personne concernée et, le cas échéant, son représentant, s'exposent en cas de non-respect du secret qui leur est imposé en vertu du même paragraphe.

Le représentant du ministère des Finances indique que le ministère des Finances ne partage pas la lecture du Conseil d'Etat du paragraphe 3 de l'article 13 de la directive. S'il est vrai que la directive prévoit que « Les Etats membres adoptent les sanctions appropriées pour toute infraction aux obligations de secret », il apparaît que le contribuable (ou son représentant) n'est soumis à aucune « obligation de secret » au sens de l'article 13. La directive prévoit uniquement à l'égard du contribuable (ou de son représentant) qu'il doit s'engager, par le biais d'une déclaration, à traiter comme secret toute information qu'il obtient au cours de la procédure en cours. Il paraît, de plus, étrange de sanctionner un contribuable qui aura divulgué des données sur son propre cas.

Les membres de la Commission approuvent l'ensemble des amendements.

### **3. 7465    Projet de loi relative aux dispositions transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration**

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

Le présent projet de loi transpose la directive (UE) 2018/822 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, aussi appelée DAC 6.

En guise d'introduction, un représentant du ministère des Finances présente l'historique des directives concernant l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal (DAC) déjà transposées. Pour rappel, la DAC 1 établit les procédures en vue d'une meilleure coopération entre les administrations fiscales de l'UE, tels que les échanges d'informations sur demande, les échanges spontanés et les échanges automatiques. La 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 DAC 3 étend l'échange automatique d'informations aux décisions et accords préalables en matière de fiscalité et la DAC 4 étend encore l'échange automatique et obligatoire en y ajoutant l'échange automatique de la déclaration pays par pays. La DAC 5 concerne l'accès aux informations sur les bénéficiaires effectifs.

Le projet de loi peut être résumé comme suit (pour les détails, il est prié de se référer au document parlementaire n°7465) :

La DAC 6 introduit une obligation de déclaration de certains dispositifs transfrontières concernant plusieurs États membres ou un État membre et un pays tiers. Les informations ainsi déclarées sont ensuite échangées de manière automatique avec les autorités fiscales des autres États membres. Cet échange reste pour l'instant limité aux Etats membres de l'UE.

Les informations échangées permettront aux autorités des États membres de réagir plus rapidement contre les dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif et de remédier aux éventuelles lacunes. La mise en place de cet échange d'informations devrait également avoir un effet dissuasif sur les contribuables. Les règles de communication prévues par la DAC 6 s'inspirent de l'Action 12 du projet de l'OCDE concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS).

Conformément à ce que prévoit la directive (UE) 2018/822, le projet de loi propose de dispenser les intermédiaires, dont les activités sont réglementées par la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, de certaines des obligations de déclaration mises en place par le présent projet de loi.

Afin que cette dispense n'aille pas à l'encontre de l'objectif de la DAC 6, il est prévu que, dans les situations dans lesquelles la dispense en question est applicable, et où il n'existe pas d'autre intermédiaire soumis aux obligations de déclaration, les obligations de déclaration mises en place par le présent projet de loi incombent au contribuable concerné par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. Ce transfert des obligations de déclaration au contribuable concerné, qui est par ailleurs prévu par la directive (UE) 2018/822, permet donc de pleinement atteindre les objectifs de la directive.

Par ailleurs, le projet de loi prévoit que les intermédiaires concernés par la dispense sont néanmoins obligés de transmettre un certain nombre d'informations en lien avec ces dispositifs transfrontières. Seront à transmettre dans le cadre de cette obligation spécifique de déclaration des informations de nature générale relatives à ces dispositifs qui ne permettront pas d'identifier les contribuables concernés (informations de nature générale). L'objectif de cette obligation spécifique de transmission d'informations imposée aux avocats est de permettre dans tous les cas de figure applicables une identification plus rapide d'éventuelles lacunes législatives et de mieux cibler les analyses de risques à entreprendre.

La DAC 6, plutôt que de définir la notion de planification fiscale agressive, cerne les dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif à travers une liste constituée des caractéristiques et éléments des opérations présentant des signes potentiels d'évasion fiscale ou de pratiques fiscales abusives. Ces caractéristiques, également appelées « marqueurs » sont énoncées à l'annexe du projet de loi et reprises de l'annexe IV de la DAC 6. Il existe 5 catégories de marqueurs qui comportent chacune encore des sous-catégories. Certains de ces marqueurs ne peuvent être pris en compte que s'ils remplissent le « critère de l'avantage fiscal » (voir pages 8-9 du document parlementaire n°7465).

La DAC 6 prévoit sa transposition par les Etats membres au plus tard le 31 décembre 2019 et l'application de ses dispositions à partir du 1<sup>er</sup> juillet 2020. Les intermédiaires et les contribuables concernés sont tenus de fournir des informations sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 (date d'entrée en vigueur de la DAC 6) et le 30 juin 2020. Ces informations doivent être déposées au plus tard le 31 août 2020.

#### **Echange de vues :**

- En réponse à une question de M. Guy Arendt, le représentant du ministère des Finances confirme que les dispositions du projet de loi portant sur la dispense d'obligation de déclaration des avocats sont largement inspirées de la transposition de la directive en Allemagne.
- Le représentant du ministère des Finances déclare, suite à une question de M. Fayot, qu'il est difficile d'estimer l'impact de la DAC 6 sur le secteur du conseil fiscal établi au Luxembourg. Il signale que l'ensemble des Etats membres doit appliquer les dispositions de la directive et qu'il est donc peu probable que ce secteur soit touché par d'éventuelles délocalisations au sein de l'UE.
- Les transactions cum-cum consistant à vendre/prêter des titres en vue de l'obtention d'un remboursement ou d'une exemption fiscale tombent le cas échéant dans le champ d'application de la DAC 6. Les structures cum-ex s'apparentent à une fraude ou à une



escroquerie fiscale et sont donc hors champ d'application de la DAC 6 puisque cette dernière porte sur des opérations légaux potentiellement agressives.

- Le représentant du ministère des Finances ne partage pas la crainte de M. Fayot selon laquelle la dispense de déclaration accordée aux avocats par le biais du projet de loi risque de créer une « niche » pour ces derniers. Il explique que, souvent, dans le cas de structures d'entreprises complexes, l'intervention de l'avocat se limite plutôt à la création des sociétés, alors que le plus souvent un conseiller fiscal est également impliqué dans la mise en place de telles structures.

Un représentant de l'ACD rappelle que le projet de loi prévoit qu'un avocat « dispensé » est soumis à une obligation de notification à tout autre intermédiaire, ou à défaut d'un tel autre intermédiaire, au contribuable concerné des obligations de déclaration mises en place par le projet de loi endéans un délai de 10 jours. L'absence de notification est susceptible d'être sanctionnée sur base de l'article 15 du projet de loi, ainsi qu'à l'égard du contribuable concerné en vertu du droit commun en matière de responsabilité civile.

Le contribuable concerné soumis à des obligations de déclaration peut charger l'avocat d'effectuer les obligations de déclaration pour son compte. Dans ce cas de figure, la déclaration effectuée par l'avocat se fait en sa qualité de mandataire spécial du contribuable concerné

Pour ces raisons, le représentant de l'ACD est également d'avis que le projet de loi ne crée pas de « niche » pour les avocats.

- Le projet de loi prévoit que les intermédiaires « dispensés », donc les avocats, sont tout de même obligés de transmettre un certain nombre d'informations de nature générale en lien avec les dispositifs transfrontières et que, dans de tels cas (et s'il n'existe pas d'autre intermédiaire soumis aux obligations de déclaration), les obligations de déclaration plus spécifiques mises en place par le projet de loi incombent au contribuable concerné par le dispositif transfrontière. Cela signifie que l'ACD est mise au courant de ces dispositifs dans tous les cas de figure.

Un représentant de l'ACD explique qu'il est envisagé que dès que l'ACD réceptionne des informations de nature générale portant sur un dispositif transfrontière par le biais d'une plateforme sécurisée, elle envoie un numéro de référence à l'avocat expéditeur qui lui-même le transmet à tout autre intermédiaire ou, à défaut d'un tel autre intermédiaire, au contribuable concerné. Tout intermédiaire ou le contribuable lui-même faisant une déclaration portant sur le même dispositif transfrontière est doté d'un numéro de référence supplémentaire. Les numéros de référence liés aux différentes déclarations sont alors rattachés au numéro de référence lié au dispositif, ce qui permet à l'ACD de regrouper l'ensemble des informations reçues au sujet d'un même dispositif transfrontière.

Il est encore précisé que les informations de nature générale transmises par les avocats ne sont pas chargées dans le répertoire central de la Commission européenne, mais sont utilisées par l'ACD à des fins de gestion interne pour contrôler si chaque intervenant a respecté ses obligations de déclaration.

Luxembourg, le 16 octobre 2019

La Secrétaire-administrateur,  
Caroline Guezennec

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

7465

## Loi du 25 mars 2020 relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

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 21 mars 2020 et celle du Conseil d'État du 24 mars 2020 portant qu'il n'y a pas lieu à second vote ;

*Avons ordonné et ordonnons :*

### Chapitre 1<sup>er</sup> - Définitions

#### Art. 1<sup>er</sup>.

Aux fins de la présente loi, on entend par :

- 1° « dispositif transfrontière » : un dispositif concernant plusieurs États membres ou un État membre et un pays tiers si l'une au moins des conditions suivantes est remplie :
  - a) tous les participants au dispositif ne sont pas résidents à des fins fiscales dans la même juridiction ;
  - b) un ou plusieurs des participants au dispositif sont résidents à des fins fiscales dans plusieurs juridictions simultanément ;
  - c) un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cette juridiction, le dispositif constituant une partie ou la totalité de l'activité de cet établissement stable ;
  - d) un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction sans être résidents à des fins fiscales ni créer d'établissement stable dans cette juridiction ;
  - e) un tel dispositif peut avoir des conséquences sur l'échange automatique d'informations ou sur l'identification des bénéficiaires effectifs.

On entend également par dispositif une série de dispositifs. Un dispositif peut comporter plusieurs étapes ou parties ;

- 2° « dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration » : tout dispositif transfrontière ayant pour objet un ou plusieurs types de taxes et impôts visés à l'article 1<sup>er</sup> de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et comportant au moins l'un des marqueurs figurant à l'annexe ;
- 3° « marqueur » : une caractéristique ou particularité d'un dispositif transfrontière qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale, comme recensée à l'annexe ;
- 4° « intermédiaire » : toute personne qui conçoit, commercialise ou organise un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, le met à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou en gère la mise en œuvre.

On entend également par ce terme toute personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents et sur la base des informations disponibles ainsi que de l'expertise en la matière et de la compréhension qui sont nécessaires pour fournir de tels services, sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir qu'elle s'est engagée à fournir, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif

transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre. Toute personne a le droit de fournir des éléments prouvant qu'elle ne savait pas et ne pouvait pas raisonnablement être censée savoir qu'elle participait à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. À cette fin, cette personne peut invoquer tous les faits et circonstances pertinents ainsi que les informations disponibles et son expertise et sa compréhension en la matière.

Pour être un intermédiaire, une personne répond à l'une au moins des conditions supplémentaires suivantes :

- a) être résidente dans un État membre à des fins fiscales ;
  - b) posséder dans un État membre un établissement stable par le biais duquel sont fournis les services concernant le dispositif ;
  - c) être constituée dans un État membre ou régie par le droit d'un État membre ;
  - d) être enregistrée auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil dans un État membre ;
- 5° « contribuable concerné » : toute personne à qui un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, ou qui est disposée à mettre en œuvre un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou qui a mis en œuvre la première étape d'un tel dispositif ;
- 6° « compte financier » : un compte financier au sens de la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD) ;
- 7° « entreprise associée » : une personne qui est liée à une autre personne de l'une au moins des façons suivantes :
- a) une personne participe à la gestion d'une autre personne lorsqu'elle est en mesure d'exercer une influence notable sur l'autre personne ;
  - b) une personne participe au contrôle d'une autre personne au moyen d'une participation qui dépasse 25 pour cent des droits de vote ;
  - c) une personne participe au capital d'une autre personne au moyen d'un droit de propriété qui, directement ou indirectement, dépasse 25 pour cent du capital ;
  - d) une personne a droit à 25 pour cent ou plus des bénéfices d'une autre personne.

Si plusieurs personnes participent, comme indiqué aux lettres a) à d), à la gestion, au contrôle, au capital ou aux bénéfices d'une même personne, toutes les personnes concernées sont assimilées à des entreprises associées.

Si les mêmes personnes participent, comme indiqué aux lettres a) à d), à la gestion, au contrôle, au capital ou aux bénéfices de plusieurs personnes, toutes les personnes concernées sont assimilées à des entreprises associées.

Aux fins du présent point, une personne qui agit avec une autre personne en ce qui concerne les droits de vote ou la détention de parts de capital d'une entité est considérée comme détenant une participation dans l'ensemble des droits de vote ou des parts de capital de ladite entité détenus par l'autre personne.

En ce qui concerne les participations indirectes, le respect des critères énoncés à la lettre c) est déterminé en multipliant les taux de détention successivement aux différents niveaux. Une personne détenant plus de 50 pour cent des droits de vote est réputée détenir 100 pour cent de ces droits.

Une personne physique, son conjoint et ses ascendants ou descendants directs sont considérés comme une seule et unique personne ;

- 8° « État membre » : un État membre de l'Union européenne ;
- 9° « dispositif commercialisable » : un dispositif transfrontière qui est conçu, commercialisé, prêt à être mis en œuvre, ou mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, sans avoir besoin d'être adapté de façon importante ;
- 10° « personne » : une personne au sens de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal.

## Chapitre 2 - Obligations de transmission et modalités de communication des informations relatives aux dispositifs transfrontières

### Art. 2.

(1) Les intermédiaires sont tenus de transmettre à l'Administration des contributions directes les informations visées à l'article 10 dont ils ont connaissance, qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dans un délai de trente jours, commençant :

- a) le lendemain de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ; ou
- b) le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en œuvre ; ou
- c) lorsque la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie,

la date intervenant le plus tôt étant retenue.

Nonobstant l'alinéa 1<sup>er</sup>, les intermédiaires visés à l'article 1<sup>er</sup>, point 4, alinéa 2, sont également tenus de transmettre des informations dans un délai de trente jours commençant le lendemain du jour où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils.

(2) Dans le cas de dispositifs commercialisables, les intermédiaires sont tenus d'établir tous les trois mois un rapport fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations devant faire l'objet d'une déclaration visées à l'article 10, lettres a), d), g) et h), qui sont devenues disponibles depuis la transmission du dernier rapport.

(3) Aux fins du paragraphe 1<sup>er</sup>, l'intermédiaire a l'obligation de transmettre des informations concernant des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration à l'Administration des contributions directes lorsque le Grand-Duché de Luxembourg est l'État membre qui occupe la première place dans la liste ci-après :

- a) l'État membre dans lequel l'intermédiaire est résident à des fins fiscales ;
- b) l'État membre dans lequel l'intermédiaire possède un établissement stable par lequel les services concernant le dispositif sont fournis ;
- c) l'État membre dans lequel l'intermédiaire est constitué ou par le droit duquel il est régi ;
- d) l'État membre dans lequel l'intermédiaire est enregistré auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil.

(4) Lorsque, en application du paragraphe 3, il existe une obligation de déclaration multiple, l'intermédiaire est dispensé de la transmission des informations s'il peut prouver que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre État membre.

### Art. 3.

(1) Par dérogation aux articles 2 et 5, les intermédiaires qui sont soumis à l'article 35 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, à l'article 6, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi modifiée du 10 juin 1999 portant organisation de la profession d'expert-comptable ou à l'article 28, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la loi modifiée du 23 juillet 2016 relative à la profession de l'audit ne sont pas tenus de transmettre les informations visées à l'article 10 dont ils ont connaissance, qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

Par dérogation à l'alinéa 1<sup>er</sup>, les dispositions visées aux articles 2 et 5 restent toutefois applicables aux intermédiaires visés à l'alinéa 1<sup>er</sup> qui agissent en dehors des limites applicables à l'exercice de leur profession.

(2) Dans les cas où le paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, est applicable, cet intermédiaire est tenu de notifier, au plus tard dans un délai de dix jours commençant à la date visée à l'article 2, paragraphe 1<sup>er</sup>, lettres a), b) ou c), la date qui intervient le plus tôt étant retenue, à tout autre intermédiaire, et en l'absence d'un intermédiaire auquel le paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, ne s'applique pas, au contribuable concerné, les obligations de déclaration qui leur incombent en vertu de la présente loi.

Dans les cas où l'intermédiaire est tenu en vertu de l'alinéa 1<sup>er</sup> de notifier au contribuable concerné les obligations de déclaration qui incombent à celui-ci en vertu de la présente loi, cet intermédiaire met à

disposition du contribuable concerné, le cas échéant, les informations nécessaires au respect de l'obligation de déclaration visée à l'article 4.

#### **Art. 4.**

(1) Lorsqu'il n'existe pas d'intermédiaire, ou en cas d'applicabilité de la dispense visée à l'article 3, paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, et qu'il n'existe pas d'autre intermédiaire à qui incombent les obligations de déclaration visées aux articles 2 et 5, l'obligation de transmettre des informations sur un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration relève de la responsabilité du contribuable concerné.

(2) Le contribuable concerné à qui incombe l'obligation de déclaration transmet les informations visées à l'article 10 dans un délai de trente jours, commençant le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à la disposition du contribuable concerné aux fins de mise en œuvre, ou est prêt à être mis en œuvre par le contribuable concerné, ou lorsque la première étape de sa mise en œuvre est accomplie en ce qui concerne le contribuable concerné, la date intervenant le plus tôt étant retenue.

(3) Aux fins du paragraphe 1<sup>er</sup>, le contribuable concerné a l'obligation de transmettre des informations concernant le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration à l'Administration des contributions directes lorsque le Grand-Duché du Luxembourg est l'État membre qui occupe la première place dans la liste ci-après :

- a) l'État membre dans lequel le contribuable concerné est résident à des fins fiscales ;
- b) l'État membre dans lequel le contribuable concerné possède un établissement stable qui bénéficie du dispositif ;
- c) l'État membre dans lequel le contribuable concerné perçoit des revenus ou réalise des bénéfices, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun État membre ;
- d) l'État membre dans lequel le contribuable concerné exerce une activité, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun État membre.

(4) Lorsque, en application du paragraphe 3, il existe une obligation de déclaration multiple, le contribuable concerné est dispensé de la transmission des informations s'il peut prouver que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre État membre.

#### **Art. 5.**

Lorsqu'il existe plus d'un intermédiaire, l'obligation de transmettre des informations sur le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration incombe à l'ensemble des intermédiaires participant à un même dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.

Un intermédiaire n'est dispensé de l'obligation de transmettre des informations que dans la mesure où il peut prouver que ces mêmes informations, visées à l'article 10, ont déjà été transmises par un autre intermédiaire.

#### **Art. 6.**

Lorsque l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné et qu'il existe plusieurs contribuables concernés, celui d'entre eux qui transmet les informations conformément à l'article 4, paragraphe 1<sup>er</sup>, est celui qui occupe la première place dans la liste ci-après :

- a) le contribuable concerné qui a arrêté avec l'intermédiaire le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;
- b) le contribuable concerné qui gère la mise en œuvre du dispositif.

Tout contribuable concerné n'est dispensé de l'obligation de transmettre les informations que dans la mesure où il peut prouver que ces mêmes informations, visées à l'article 10, ont déjà été transmises par un autre contribuable concerné.

**Art. 7.**

Chaque contribuable concerné est tenu de déclarer dans le cadre de sa déclaration annuelle pour l'impôt sur le revenu l'utilisation qu'il fait du dispositif pour chacune des années où il l'utilise.

**Art. 8.**

Les intermédiaires et les contribuables concernés sont tenus de fournir des informations sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 30 juin 2020. Les informations à fournir au sens de la première phrase sont celles visées à l'article 10. Les intermédiaires et les contribuables concernés, le cas échéant, transmettent ces informations au plus tard le 31 août 2020.

**Art. 9.**

L'Administration des contributions directes, à laquelle les informations ont été transmises conformément aux articles 2 et 4 à 8, communique, par voie d'un échange automatique, les informations visées à l'article 10 aux autorités compétentes de tous les autres États membres, selon les modalités pratiques arrêtées conformément à l'article 13.

**Art. 10.**

(1) Les informations qui doivent être transmises à l'Administration des contributions directes aux fins de leur communication comprennent, le cas échéant, les éléments suivants :

a) l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, y compris leur nom, leur date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), leur résidence fiscale et leur numéro d'identification fiscale.

Dans le cas où une entreprise associée au contribuable concerné participe au dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, l'identification comprend également le nom, la date et le lieu de naissance (pour les personnes physiques), la résidence fiscale et le numéro d'identification fiscale de cette entreprise associée ;

b) des informations détaillées sur les marqueurs recensés à l'annexe selon lesquels le dispositif transfrontière doit faire l'objet d'une déclaration ;

c) un résumé du contenu du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, y compris une référence à la dénomination par laquelle il est communément connu, le cas échéant, et une description des activités commerciales ou dispositifs pertinents, présentée de manière abstraite, sans donner lieu à la divulgation d'un secret commercial, industriel ou professionnel, d'un procédé commercial ou d'informations dont la divulgation serait contraire à l'ordre public ;

d) la date à laquelle la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie ou sera accomplie ;

e) des informations détaillées sur les dispositions légales des États concernés sur lesquelles se fonde le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;

f) la valeur du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;

g) l'identification de l'État membre des contribuables concernés ainsi que de tout autre État membre susceptible d'être concerné par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;

h) l'identification de toute autre personne susceptible d'être concernée par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration en indiquant à quels États membres cette personne est liée.

(2) La forme et les modalités en matière de transmission des informations visées au paragraphe 1<sup>er</sup> sont déterminées par règlement grand-ducal.

**Art. 11.**

Le fait que l'Administration des contributions directes ne réagit pas face à un dispositif devant faire l'objet d'une déclaration ne vaut pas approbation de la validité ou du traitement fiscal de ce dispositif.

**Art. 12.**

L'échange automatique d'informations est effectué dans un délai d'un mois à compter de la fin du trimestre au cours duquel les informations ont été transmises. Les premières informations sont communiquées le 31 octobre 2020 au plus tard.

**Art. 13.**

(1) L'échange automatique d'informations est effectué à l'aide des formulaires types adoptés conformément à la procédure visée à l'article 26, paragraphe 2, 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.

(2) Les informations qui doivent être communiquées dans le cadre des articles 9 et 10 sont enregistrées dans un répertoire central sécurisé mis au point et fourni conformément à l'article 21, paragraphe 5, de la directive 2011/16/UE précitée afin de satisfaire aux exigences de l'échange automatique prévu auxdits articles.

(3) Avant que ce répertoire central sécurisé ne soit opérationnel, la communication des informations est effectuée par voie électronique et au moyen du réseau commun de communication (CCN), selon les modalités pratiques applicables.

**Chapitre 3 - Confidentialité et protection des données à caractère personnel****Art. 14.**

(1) Le traitement des informations relatives aux dispositifs transfrontières à communiquer aux autres États membres ou reçues de la part d'un autre État membre se fait sous garantie d'un accès sécurisé, limité et contrôlé.

Ces informations ne peuvent être utilisées qu'aux fins prévues par la présente loi et par la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal ou pour l'application de la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD).

(2) L'Administration des contributions directes est considérée comme étant le responsable du traitement des données au sens 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), pour le traitement qu'elle met en œuvre.

(3) Les informations traitées conformément à la présente loi ne sont pas conservées plus longtemps que nécessaire aux fins de la présente loi et, dans tous les cas, conformément aux dispositions légales applicables au responsable du traitement des données concernant le régime de prescription.

**Chapitre 4 - Sanctions****Art. 15.**

(1) En cas de défaut de transmission des informations, de transmission tardive ou de transmission de données incomplètes ou inexactes au sens de l'article 2, paragraphe 1<sup>er</sup> ou de l'article 4, paragraphe 2, ou en cas d'inobservation par les intermédiaires visés à l'article 3, paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, des obligations visées à l'article 3, paragraphe 2, l'intermédiaire ou le contribuable concerné ayant une obligation de transmission ou de notification au Grand-Duché de Luxembourg en vertu de la présente loi peut encourir une amende d'un maximum de 250 000 euros.

(2) Cette amende est fixée par le bureau de la retenue d'impôt sur les intérêts.

(3) Contre cette décision, un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif à l'intermédiaire ou au contribuable concerné.



## Chapitre 5 - Procédures de vérification

### Art. 16.

(1) L'Administration des contributions directes contrôle le respect des obligations de transmission par les intermédiaires et contribuables concernés visés par la présente loi. Elle vérifie si les intermédiaires et contribuables concernés n'adoptent pas de pratiques ayant pour but de contourner la communication d'informations.

(2) L'Administration des contributions directes 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. 17.

Dans tous les cas où la présente loi n'en dispose autrement, les dispositions de la loi modifiée d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934 et de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 s'appliquent à la communication automatique d'informations.

## Chapitre 6 - Mise en vigueur

### Art. 18.

La présente loi entre en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 2020.

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**

Château de Berg, le 25 mars 2020.  
**Henri**

## ANNEXE

### MARQUEURS

#### Partie I. Critère de l'avantage principal

Les marqueurs généraux relevant de la catégorie A et les marqueurs spécifiques relevant de la catégorie B ainsi que de la catégorie C, paragraphe 1, lettres b) i), c) et d), ne peuvent être pris en compte que lorsqu'ils remplissent le « critère de l'avantage principal ».

Ce critère sera rempli s'il peut être établi que l'avantage principal ou l'un des avantages principaux qu'une personne peut raisonnablement s'attendre à retirer d'un dispositif, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, est l'obtention d'un avantage fiscal sur le territoire de l'Union européenne ou en dehors de ce territoire.

Dans le cas d'un marqueur relevant de la catégorie C, paragraphe 1, la présence des conditions prévues dans la catégorie C, paragraphe 1, lettre b) sous i), lettre c) ou d), ne peut à elle seule constituer une raison de conclure qu'un dispositif remplit le critère de l'avantage principal.

#### Partie II. Catégories de marqueurs

##### A. Marqueurs généraux liés au critère de l'avantage principal

1. Un dispositif où le contribuable concerné ou un participant au dispositif s'engage à respecter une clause de confidentialité selon laquelle il peut lui être demandé de ne pas divulguer à d'autres intermédiaires ou aux autorités fiscales comment le dispositif pourrait procurer un avantage fiscal.
2. Un dispositif où l'intermédiaire est en droit de percevoir des honoraires (ou intérêts, rémunération pour financer les coûts et autres frais) pour le dispositif et ces honoraires sont fixés par référence :
  - a) au montant de l'avantage fiscal découlant du dispositif ; ou
  - b) au fait qu'un avantage fiscal découle effectivement du dispositif. Cela inclurait une obligation pour l'intermédiaire de rembourser partiellement ou entièrement les honoraires si l'avantage fiscal escompté découlant du dispositif n'a pas été complètement ou partiellement généré.
3. Un dispositif dont la documentation et/ou la structure sont en grande partie normalisées et qui est à la disposition de plus d'un contribuable concerné sans avoir besoin d'être adapté de façon importante pour être mis en œuvre.

##### B. Marqueurs spécifiques liés au critère de l'avantage principal

1. Un dispositif dans lequel un participant au dispositif prend artificiellement des mesures qui consistent à acquérir une société réalisant des pertes, à mettre fin à l'activité principale de cette société et à utiliser les pertes de celle-ci pour réduire sa charge fiscale, y compris par le transfert de ces pertes à une autre juridiction ou par l'accélération de l'utilisation de ces pertes.
2. Un dispositif qui a pour effet de convertir des revenus en capital, en dons ou en d'autres catégories de recettes qui sont taxées à un niveau inférieur ou ne sont pas taxées.
3. Un dispositif qui inclut des transactions circulaires ayant pour résultat un « carrousel » de fonds, à savoir au moyen d'entités interposées sans fonction commerciale primaire ou d'opérations qui se compensent ou s'annulent mutuellement ou qui ont d'autres caractéristiques similaires.

##### C. Marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières

1. Un dispositif qui prévoit la déduction des paiements transfrontières effectués entre deux ou plusieurs entreprises associées lorsque l'une au moins des conditions suivantes est remplie :
  - a) le bénéficiaire ne réside à des fins fiscales dans aucune juridiction fiscale ;
  - b) même si le bénéficiaire réside à des fins fiscales dans une juridiction, cette juridiction :
    - i) ne lève pas d'impôt sur les sociétés ou lève un impôt sur les sociétés à taux zéro ou presque nul ; ou

- ii) figure sur une liste de juridictions de pays tiers qui ont été évaluées par les États membres collectivement ou dans le cadre de l'OCDE comme étant non coopératives ;
  - c) le paiement bénéficie d'une exonération fiscale totale dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales ;
  - d) le paiement bénéficie d'un régime fiscal préférentiel dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales.
2. Des déductions pour le même amortissement d'un actif sont demandées dans plus d'une juridiction.
  3. Un allègement au titre de la double imposition pour le même élément de revenu ou de capital est demandé dans plusieurs juridictions.
  4. Il existe un dispositif qui inclut des transferts d'actifs et où il y a une différence importante dans le montant considéré comme étant payable en contrepartie des actifs dans ces juridictions concernées.

#### **D. Marqueurs spécifiques concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs**

1. Un dispositif susceptible d'avoir pour effet de porter atteinte à l'obligation de déclaration en vertu du droit mettant en œuvre la législation de l'Union européenne ou tout accord équivalent concernant l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers, y compris des accords avec des pays tiers, ou qui tire parti de l'absence de telles dispositions ou de tels accords. De tels dispositifs incluent au moins ce qui suit :
  - a) l'utilisation d'un compte, d'un produit ou d'un investissement qui n'est pas ou dont l'objectif est de ne pas être un compte financier, mais qui possède des caractéristiques substantiellement similaires à celles d'un compte financier ;
  - b) le transfert de comptes ou d'actifs financiers vers des juridictions qui ne sont pas liées par l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers avec l'État de résidence du contribuable concerné, ou le recours à de telles juridictions ;
  - c) la requalification de revenus et de capitaux en produits ou en paiements qui ne sont pas soumis à l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers ;
  - d) le transfert ou la conversion d'une institution financière, d'un compte financier ou des actifs qui s'y trouvent en institution financière, en compte financier ou en actifs qui ne sont pas à déclarer en vertu de l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers ;
  - e) le recours à des entités, constructions ou structures juridiques qui suppriment ou visent à supprimer la déclaration d'un ou plusieurs titulaires de compte ou personnes détenant le contrôle dans le cadre de l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers ;
  - f) les dispositifs qui portent atteinte aux procédures de diligence raisonnable utilisées par les institutions financières pour se conformer à leurs obligations de déclarer des informations sur les comptes financiers, ou qui exploitent les insuffisances de ces procédures, y compris le recours à des juridictions appliquant de manière inadéquate ou insuffisante la législation relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux, ou ayant des exigences insuffisantes en matière de transparence en ce qui concerne les personnes morales ou les constructions juridiques.
2. Un dispositif faisant intervenir une chaîne de propriété formelle ou effective non transparente par le recours à des personnes, des constructions juridiques ou des structures :
  - a) qui n'exercent pas une activité économique substantielle s'appuyant sur des effectifs, des équipements, des ressources et des locaux suffisants ; et
  - b) qui sont constituées, gérées, contrôlées ou établies ou qui résident dans toute juridiction autre que la juridiction de résidence de l'un ou plusieurs des bénéficiaires effectifs des actifs détenus par ces personnes, constructions juridiques ou structures ; et
  - c) lorsque les bénéficiaires effectifs de ces personnes, constructions juridiques ou structures, au sens de la loi modifiée du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme, sont rendus impossibles à identifier.

**E. Marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert**

1. Un dispositif qui prévoit l'utilisation de régimes de protection unilatéraux.
  2. Un dispositif prévoyant le transfert d'actifs incorporels difficiles à évaluer. Le terme d'« actifs incorporels difficiles » à évaluer englobe des actifs incorporels ou des droits sur des actifs incorporels pour lesquels, au moment de leur transfert entre des entreprises associées :
    - a) il n'existe pas d'éléments de comparaison fiables ; et
    - b) au moment où l'opération a été conclue, les projections concernant les futurs flux de trésorerie ou revenus attendus de l'actif incorporel transféré, ou les hypothèses utilisées pour évaluer cet actif incorporel sont hautement incertaines, et il est donc difficile de prévoir dans quelle mesure l'actif incorporel débouchera finalement sur un succès au moment du transfert.
  3. Un dispositif mettant en jeu un transfert transfrontière de fonctions et/ou de risques et/ou d'actifs au sein du groupe, si le bénéfice avant intérêts et impôts annuel prévu, dans les trois ans suivant le transfert, du ou des cédants, est inférieur à 50 pour cent du bénéfice avant intérêts et impôts annuel prévu de ce cédant ou de ces cédants si le transfert n'avait pas été effectué.
- 

