

N° 7223⁵**CHAMBRE DES DEPUTES**

Session ordinaire 2017-2018

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

* * *

AVIS DU CONSEIL D'ETAT

(26.6.2018)

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

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

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

*

CONSIDERATIONS GENERALES

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Les autorités fiscales luxembourgeoises devront s'assurer que les demandes de renseignements des autorités d'un autre État membre, en application de la procédure d'échange d'informations prévue par la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE (JO 2011, L 64, p. 1), ne sont pas dépourvues de toute pertinence vraisemblable pour les besoins de l'enquête fiscale. Selon la Cour de justice de l'Union européenne, « la „pertinence vraisemblable“ des informations demandées par un État membre à un autre État membre constitue une condition à laquelle la

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

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

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

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

demande d'informations doit satisfaire pour déclencher l'obligation de l'État membre requis d'y donner suite et, par là même, une condition de légalité de la décision d'injonction adressée par cet État membre à un administré et de la mesure de sanction infligée à ce dernier pour non-respect de cette décision ».

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

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

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

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

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

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

« 2) L'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne doit être interprété en ce sens qu'un administré qui s'est vu infliger une sanction pécuniaire pour non-respect d'une décision administrative lui enjoignant de fournir des informations dans le cadre d'un échange entre administrations fiscales nationales au titre de la directive 2011/16 est en droit de contester la légalité de cette décision.

(...)

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

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

EXAMEN DES ARTICLES

Article 1^{er}

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

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

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

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

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

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

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

11 « La présente directive établit les règles et procédures selon lesquelles les États membres coopèrent entre eux aux fins d'échanger les informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de la législation interne des États membres relative aux taxes et impôts visés à l'article 2 » (Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, Article 1^{er}, paragraphe 1^{er}).

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

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

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

Article 2

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(2) Sur les personnes admises à exercer le recours

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

16 « Afin de permettre au juge de l'État membre requis d'exercer son contrôle juridictionnel, il importe qu'il puisse avoir accès à la demande d'informations transmise par l'État membre requérant à l'État membre requis. À cet égard, ce juge peut, si nécessaire, solliciter de l'autorité requise les éléments d'information complémentaires que celle-ci aurait obtenus de l'autorité requérante et qui seraient nécessaires pour exclure, de son point de vue, l'absence manifeste de pertinence vraisemblable des informations demandées » (CJUE, 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund*, aff. C-682/15, point 92).

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

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

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

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

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

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

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

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

20 « À cette fin, il n'est pas nécessaire pour l'administré concerné, aux fins de faire entendre sa cause de manière équitable au sujet de la condition de pertinence vraisemblable, d'avoir accès à l'ensemble de la demande d'informations. Il suffit qu'il ait accès à l'information minimale visée à l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2011/16, à savoir l'identité du contribuable concerné et la finalité fiscale des informations demandées. Toutefois, si le juge de l'État membre requis considère que ladite information minimale ne suffit pas à cet égard, et s'il sollicite de l'autorité requise des éléments d'information complémentaires au sens visé au point 92 du présent arrêt, ce juge a l'obligation de fournir ces éléments d'information complémentaires à l'administré concerné, tout en tenant dûment compte de la confidentialité éventuelle de certains de ces éléments » (CJUE, 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund*, aff. C-682/15, point 100).

21 « Afin de permettre au juge de l'État membre requis d'exercer son contrôle juridictionnel, il importe qu'il puisse avoir accès à la demande d'informations transmise par l'État membre requérant à l'État membre requis. À cet égard, ce juge peut, si nécessaire, solliciter de l'autorité requise les éléments d'information complémentaires que celle-ci aurait obtenus de l'autorité requérante et qui seraient nécessaires pour exclure, de son point de vue, l'absence manifeste de pertinence vraisemblable des informations demandées » (CJUE, 16 mai 2017, *Berlioz Investment Fund*, aff. C-682/15, point 92).

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

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

(5) Sur la portée du recours en réformation

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

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

(6) Quant à la procédure

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*

OBSERVATIONS D'ORDRE LEGISTIQUE

Article 1^{er}

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

Article 2

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Le Secrétaire général,
Marc BESCH

Le Président,
Georges WIVENES

