

**N° 7223<sup>10</sup>****CHAMBRE DES DEPUTES**

Session ordinaire 2018-2019

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

\* \* \*

**RAPPORT DE LA COMMISSION DES FINANCES ET DU BUDGET**

(8.2.2019)

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

\*

**I. ANTECEDENTS**

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

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

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

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

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

Des amendements gouvernementaux ont été déposés le 3 novembre 2018.

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

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

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

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

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

\*

**II. OBJET DU PROJET DE LOI**

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

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

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

\*

### III. CONSIDERATIONS GENERALES

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

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

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

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

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

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

*« L'article 51, paragraphe 1, de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne doit être interprété en ce sens qu'un État membre met en œuvre le droit de l'Union, au sens de cette disposition, et que, dès lors, la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne est applicable, lorsqu'il prévoit dans sa législation une sanction pécuniaire à l'égard d'un administré qui refuse de fournir des informations dans le cadre d'un échange entre autorités fiscales, fondé notamment sur les dispositions de la directive 2011/16/UE du Conseil, du 15 février 2011, relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

\*

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

\*

<sup>2</sup> Conseil d'Etat, Avis du 26.6.2018, dossier parlementaire n°7223

## IV. LES AVIS

### Avis du Conseil d'Etat

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### Avis de la Chambre des fonctionnaires et employés publics

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

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

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

#### **Avis de la Chambre des Métiers**

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

#### **Avis de la Chambre des Salariés**

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

#### **Avis de la Chambre de Commerce**

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

\*

### **V. COMMENTAIRE DES ARTICLES**

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

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

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

La disposition en projet met à charge de l'administration fiscale luxembourgeoise le fardeau, *a priori* inhérent au système de la directive 2011/16/UE<sup>3</sup>, d'apprécier le caractère « vraisemblablement perti-

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

ment » des informations sollicitées par l'administration fiscale requérante. C'est cette appréciation, portée par l'administration luxembourgeoise, qui est ensuite sujette à un contrôle par le juge luxembourgeois en vertu de la disposition nouvelle proposée à l'article 2 du projet de loi, et non la demande émanant de l'administration fiscale étrangère, laquelle se situe en-dehors du périmètre de compétence du juge luxembourgeois<sup>4</sup>.

Cependant, la formulation étroitement inspirée de l'arrêt Berlioz que proposent les auteurs du texte semble excessivement restrictive. Le texte en projet instruit en effet l'administration d'évaluer la « pertinence vraisemblable » des renseignements demandés systématiquement « eu égard à l'identité du contribuable concerné et à celle du détenteur des renseignements ainsi qu'aux besoins de l'enquête fiscale en cause ». Or si, dans l'affaire Berlioz, la demande de renseignements litigieuse s'inscrivait effectivement dans le contexte d'une enquête fiscale, ce qui explique que la Cour de justice de l'Union européenne se soit référée à cette circonstance, les demandes d'échanges de renseignements dont les administrations fiscales luxembourgeoises peuvent être saisies ne concernent pas toutes nécessairement une enquête fiscale menée par l'autorité requérante. Les demandes de renseignements encadrées par la 21 juillet 2012 sont, par exemple, en rapport avec le recouvrement de l'impôt<sup>5</sup> et la directive 2011/16/UE elle-même ne restreint pas son champ d'application aux demandes d'échanges d'informations liées à une enquête fiscale<sup>6</sup>. 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<sup>er</sup> 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<sup>er</sup> de l'article 3 de la loi précitée du 25 novembre 2014 soulève en outre un problème de cohérence. En effet, le paragraphe 1<sup>er</sup> imposera à l'avenir une double vérification (de la régularité formelle et de la pertinence vraisemblable) tandis que le paragraphe 2, inchangé, imposera à l'administration d'exécuter les demandes d'échanges de renseignements après une vérification seulement formelle (« lorsque celle-ci est complète ou a été complétée »). Le Conseil d'État doit également **s'opposer formellement** à la modification proposée en raison de cette incohérence, source d'insécurité juridique. Dès lors que l'intention des auteurs du texte semble être de subordonner l'exécution des demandes d'échanges de renseignements à la double condition qu'elles soient formellement régulières et satisfassent à la condition d'être vraisemblablement pertinentes, il s'impose de modifier également le paragraphe 2 de l'article 3 de la loi précitée du 25 novembre 2014.

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

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

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

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

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

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

Selon le Conseil d'Etat, il convient d'insérer une virgule après les termes « paragraphe 1<sup>er</sup> » à la phrase liminaire.

Afin de donner suite aux diverses oppositions formelles soulevées par le Conseil d'Etat, l'article 1<sup>er</sup> est modifié par le biais de **l'amendement gouvernemental 1.**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Pour toutes ces raisons, l'article 1<sup>er</sup> du projet de loi a été remplacé par la disposition suivante

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

1° Le paragraphe 1<sup>er</sup> est complété comme suit :

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

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

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

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

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

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

1° *Quant à l'amendement visant à modifier le paragraphe 1<sup>er</sup> de l'article 3 de la loi précitée du 25 novembre 2014*

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

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

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

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

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

La modification proposée par les auteurs au point 2° de l'amendement 1<sup>er</sup> permet au Conseil d'État de lever également cette opposition formelle.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Selon le Conseil d'État, la phrase liminaire de l'article 1<sup>er</sup>, dans sa teneur amendée, est à reformuler comme suit :

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

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

« 2<sup>o</sup> Le paragraphe 2, première phrase, est modifié comme suit : » et à l'article 1<sup>er</sup>, point 3<sup>o</sup>,

« 3<sup>o</sup> Le paragraphe 3, dernière phrase, est modifié comme suit : ».

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

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

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

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

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

1<sup>o</sup> Le paragraphe 1<sup>er</sup> est complété comme suit :

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

2<sup>o</sup> Le paragraphe 2, première phrase, est modifié comme suit :

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

3<sup>o</sup> ~~La dernière phrase du paragraphe 3 est modifiée comme suit :~~

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

**La dernière phrase du paragraphe 3 est supprimée.** ».

*Modification du point 1° de l'article 1<sup>er</sup> :*

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

*Modification du point 3° de l'article 1<sup>er</sup> :*

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

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

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

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

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

*Article 2*

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

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

D'après l'Arrêt de la CJUE, le secret de la demande d'échange de renseignements est en revanche à opposer à la partie requérante, qui ne dispose dès lors pas d'un droit d'accès à l'ensemble de cette demande. Conformément aux exigences du considérant 100 de l'Arrêt, et « *aux fins de faire entendre sa cause de manière équitable au sujet de la condition de la pertinence vraisemblable* » la partie requérante a accès par le biais du mémoire en réponse de la partie étatique, « *à l'information minimale visée à l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2011/16, à savoir l'identité du contribuable concerné et la finalité fiscale des informations demandées* ». L'avant-dernière phrase du premier alinéa du présent article a pour objet de transposer la revendication de l'Arrêt en ce qu'il exige que « *Toutefois, si le juge de l'État membre requis considère que ladite information minimale ne suffit pas à cet égard, et s'il sollicite de l'autorité requise des éléments d'information complémentaires au sens visé au point 92 du présent arrêt, ce juge a l'obligation de fournir ces éléments d'information complémentaires à l'administré concerné, tout en tenant dûment compte de la confidentialité éventuelle de certains de ces éléments.* ».

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

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

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 »<sup>8</sup>, 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<sup>er</sup> du paragraphe 1<sup>er</sup> 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<sup>er</sup>) ;
- 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 »<sup>9</sup>, il y a lieu de viser spécifiquement :

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

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

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

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

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

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

Le paragraphe 1<sup>er</sup> 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<sup>er</sup>) et les « personnes tierces » (*ibid.*), distinction qui n'est pas maintenue au paragraphe 1<sup>er</sup> de l'article 6 en projet, qui ouvre le recours à « toute personne visée par ladite décision ».

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

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

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

Le Conseil d'État constate que concernant l'accès aux informations contenues dans la demande de renseignements, le projet de loi suit la voie tracée par l'arrêt *Berlioz*<sup>10</sup> 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<sup>er</sup> 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

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

au point 92 de l'arrêt *Berlioz*<sup>11</sup>. 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 »<sup>12</sup>. Or le contrôle de la légalité de la décision de l'administration fiscale luxembourgeoise ne se limite pas à la question de pertinence vraisemblable des renseignements demandés. Le juge luxembourgeois doit également pouvoir accéder à la demande de renseignements au moment où il se prononce sur l'appréciation portée par l'administration luxembourgeoise sur la validité formelle de cette demande. Le Conseil d'État demande donc, sous peine **d'opposition formelle** pour non-respect de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, l'omission de la précision que le juge administratif a accès à la demande de renseignements uniquement « afin d'exclure l'absence manifeste de pertinence vraisemblable des renseignements demandés ».

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

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

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

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

Le texte en projet prévoit une communication au détenteur des renseignements de l'identité du contribuable concerné et de la finalité fiscale des renseignements demandés dans le contexte du mémoire en réponse de la partie étatique. Le Conseil d'État s'interroge sur l'effectivité d'un recours que le détenteur des renseignements doit d'abord exercer à l'aveugle avant de se faire communiquer des renseignements sur lesquels il ne peut, en raison de la limitation du nombre de mémoires, plus prendre position. Le respect des droits de la défense ne pourra alors être garanti que si le président du tribunal autorise le requérant à déposer un mémoire supplémentaire, ce qui met à néant l'objectif d'accélération de la procédure que les auteurs du projet poursuivent par ailleurs<sup>13</sup>. La limitation du nombre de mémoires ne peut être mise en œuvre de manière effective que si la décision d'injonction

<sup>11</sup> « 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).

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

<sup>13</sup> 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° 6072<sup>1</sup>, p. 5).

contient déjà l'énoncé de l'identité du contribuable concerné et de la finalité fiscale des renseignements demandés<sup>14</sup>.

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*<sup>15</sup>, 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 dite<sup>16</sup>. 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<sup>er</sup> du paragraphe 1<sup>er</sup> de l'article 6 une teneur étroitement inspirée de l'alinéa 2 de l'article 18 de la loi du 18 décembre 2015 relative à la protection internationale et à la protection temporaire :

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

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

##### (5) Sur la portée du recours en réformation

Le Conseil d'État constate que le second alinéa du paragraphe 1<sup>er</sup> 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.

<sup>14</sup> Avis de la Cour administrative du 29 octobre 2009, doc. parl. n° 6072<sup>1</sup>, p. 5.

<sup>15</sup> « 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).

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

(6) *Quant à la procédure*

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

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

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

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

Le Conseil d'État donne cependant à considérer que l'obligation de statuer dans un délai d'un mois risque de confronter le tribunal administratif et la Cour administrative à des difficultés d'organisation considérables, en particulier pendant la période des vacances judiciaires<sup>17</sup>. Il serait éventuellement préférable, dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, de prévoir une suspension des délais de procédure, y compris celui accordé aux juridictions pour statuer, entre le 16 juillet et le 15 septembre à l'instar, par exemple, de ce qui est prévu à l'article 35, paragraphe 2, de la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la protection internationale et à la protection temporaire.

Quant au point de départ des différents délais de procédure, le Conseil d'État constate que ceux-ci doivent courir « à partir du dépôt de la requête/du mémoire » en première instance et « à dater de la signification de la requête d'appel/du mémoire en réponse » en instance d'appel, sans que cette différence de régime soit expliquée. Il n'est pas clair si les auteurs du texte entendent déroger à la règle de droit commun selon laquelle le dépôt d'une requête ou d'un mémoire auprès de la juridiction vaut signification à l'État<sup>18</sup> ou exiger une signification par voie d'huissier des mémoires devant la Cour administrative, là où le droit commun admet un dépôt au greffe et une notification entre avocats. Le Conseil d'État demande donc aux auteurs de faire courir l'ensemble des délais :

« ... à partir de la signification, ou du dépôt au greffe lorsque celui-ci vaut signification<sup>19</sup>. »

17 La Cour administrative avait déjà signalé dans son avis sur le projet de loi n° 6072, devenu ensuite la loi du 31 mars 2010 que « si le projet devait être amendé dans le sens que les délais pour le dépôt du mémoire en réponse et pour la prise de la décision du tribunal administratif ou de la Cour administrative ne seront pas suspendus durant la période des vacances judiciaires, conformément à l'article 5, paragraphe (6) de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, et qu'en conséquence la Cour serait tenue de statuer sur des appels en la matière sous rubrique même durant les vacances judiciaires, non seulement le principe de la suspension des délais rencontrerait une exception de taille, mais encore le fonctionnement de la Cour s'en trouverait gravement affecté » (Avis de la Cour administrative du 29 octobre 2009, doc. parl. n° 6072<sup>1</sup>, p. 5).

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

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

Selon le Conseil d'État, la précision que le mémoire en réponse doit être fourni dans le délai d'un mois en instance d'appel est par ailleurs superfétatoire puisque ce délai correspond au délai de droit commun pour l'instance d'appel<sup>20</sup>.

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 administrative<sup>21</sup> et par le Conseil d'État<sup>22</sup> lors de l'examen du projet de loi n° 6072 et avait conduit le législateur à compléter l'article 6 de la loi du 31 mars 2010 par la formule « ... ou de l'expiration du délai pour le dépôt du mémoire en réponse ». Il y a lieu de compléter la disposition sous examen par une précision similaire.

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

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

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

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

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

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

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

« **Art. 2.** L'article 4, paragraphe 1<sup>er</sup> de la même loi est modifié comme suit :

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

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

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

<sup>20</sup> Article 46, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

<sup>21</sup> Avis de la Cour administrative du 29 octobre 2009, doc. parl. n° 6072<sup>1</sup>, p. 5.

<sup>22</sup> Avis complémentaire du Conseil d'État du 2 février 2010, doc. parl. n° 6072<sup>6</sup>, p. 13.

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

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

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

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

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

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

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

« **Art. 2.** L'article 4, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la même loi, est modifié comme suit : ».

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

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

L'article 2 est modifié comme suit :

« **Art. 2.** L'article 4, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la même loi est modifié comme suit:

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

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

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

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

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

*Article 3 nouveau*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Dans son avis complémentaire, le Conseil d'Etat constate que l'article 6 nouveau qu'il est proposé d'insérer dans la loi précitée du 25 novembre 2014 organise un recours en annulation contre les décisions d'injonction prises sur le fondement de l'article 3, paragraphe 3, de la même loi, et un recours en pleine juridiction contre les décisions imposant une amende administrative sur le fondement de l'article 5 de la même loi<sup>24</sup>.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

\*

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

## VI. TEXTE PROPOSE PAR LA COMMISSION PARLEMENTAIRE

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

\*

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

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

1° Le paragraphe 1<sup>er</sup> est complété comme suit :

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

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

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

3° La dernière phrase du paragraphe 3 est supprimée.

**Art. 2.** L'article 4, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la même loi est modifié comme suit :

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

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

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

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

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

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

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

Luxembourg, le 8 février 2019

*Le Président,*  
André BAULER

*Le Rapporteur,*  
Joëlle ELVINGER

