

N° 7465¹²**CHAMBRE DES DEPUTES**

Session ordinaire 2019-2020

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

* * *

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

(13.3.2020)

La Commission se compose de : M. André BAULER, Président-Rapporteur ; MM. Guy ARENDT, Gilles BAUM, François BENOY, Dan BIANCALANA, Sven CLEMENT, Yves CRUCHTEN, Georges ENGEL, Gast GIBERYEN, Mme Martine HANSEN, Mme Josée LORSCHÉ, MM. Laurent MOSAR, Gilles ROTH, Claude WISELER et Michel WOLTER, Membres

*

1. ANTECEDENTS

Le projet de loi n°7465 a été déposé par le Ministre des Finances le 8 août 2019.

Au texte du projet de loi étaient joints un exposé des motifs, un commentaire des articles, un tableau de concordance, une fiche financière, une fiche d'évaluation d'impact et le texte de la directive à transposer.

L'avis de la Chambre des métiers date du 27 août 2019.

Lors de la réunion de la Commission des Finances et du Budget (COFIBU) du 30 septembre 2019, Monsieur André Bauler a été désigné rapporteur du projet de loi sous rubrique. Le projet de loi a été présenté à la COFIBU au cours de la même réunion.

L'avis de la Chambre des salariés date du 15 octobre 2019, celui de la Chambre de commerce du 25 octobre 2019.

L'Ordre des avocats du barreau de Luxembourg a émis son avis le 30 octobre 2019, la Chambre des fonctionnaires et employés publics le 19 décembre 2019.

Le Conseil d'Etat a émis son avis le 14 janvier 2020.

La Chambre des notaires a émis un avis le 31 janvier 2020 et un avis complémentaire le 12 février 2020.

La COFIBU a examiné l'avis du Conseil d'Etat au cours de la réunion du 14 février 2020. Elle a adopté une série d'amendements parlementaires au cours de la même réunion.

La Chambre des fonctionnaires et employés publics a émis son avis complémentaire le 10 mars 2020.

L'avis complémentaire du Conseil d'Etat date du 10 mars 2020.

Le projet de rapport a été adopté au cours de la réunion du 13 mars 2020.

*

2. OBJET DU PROJET DE LOI

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

Considérations générales

La DAC6 s'inscrit dans la lignée de ces dernières années d'étoffer le cadre législatif au niveau européen quant aux échanges automatiques en matière fiscale.

Il s'agit notamment de l'échange automatique d'une catégorie limitée de revenus (DAC1), de l'échange automatique et obligatoire d'une plus large catégorie de revenus et sur les comptes financiers (DAC2), de l'échange automatique et obligatoire des décisions fiscales anticipées accordées par les administrations fiscales (DAC3), de l'échange automatique des déclarations dites « pays-par-pays » des groupes multinationaux (DAC4), de l'accès des administrations fiscales aux informations relatives à la lutte contre le blanchiment (DAC5).

La DAC6 s'inspire des recommandations de l'Organisation de coopération et de développement économiques (ci-après : « OCDE ») contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (*Base erosion and profit shifting – BEPS*) et plus précisément de l'Action 12 relative aux règles de communication obligatoire d'information.

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

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

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

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

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

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

*

3. LES AVIS

Avis du Conseil d'Etat

Le Conseil d'État a formulé quatre oppositions formelles dans son avis du 14 janvier 2020.

Premièrement, il note que l'article 3 du projet de loi initial dispense les avocats, dans l'exercice de leur fonction, de l'obligation de fournir des informations précises concernant un dispositif transfrontière visé par le projet de loi, au vu du secret professionnel auquel ces derniers sont soumis de par l'article 35 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat.

Toutefois, le Conseil d'Etat se doit de noter que les autres intermédiaires tenus par le secret professionnel et étant également autorisés à assister ou à représenter des justiciables en matière de contributions directes, c'est-à-dire les experts-comptables et réviseurs d'entreprises, ne sont pas visés par cette dispense. Dans ce contexte, le Conseil d'État tient à souligner que la directive DAC6 offre la possibilité de dispense à tous les intermédiaires tenus par un secret professionnel.

Par conséquent, la Haute Corporation constate une inégalité de traitement entre les prestataires de conseils fiscaux, amenant le Conseil d'État à s'opposer formellement à cette disposition pour violation du principe d'égalité devant la loi tel que visé à l'article 10*bis* de la Constitution.

Deuxièmement, le projet de loi initial introduit l'obligation pour les avocats de transmettre à l'Administration des contributions directes (ci-après : « ACD ») des informations de nature générale sur les marqueurs en relation avec une structure mise en place par leur client.

Le Conseil d'État estime que cette disposition constitue une incohérence étant donné qu'elle porte atteinte au secret professionnel des avocats. La Haute Corporation signale que la divulgation, ne serait-ce que d'informations à caractère général, porterait atteinte aux droits de la défense, dont le secret professionnel fait partie intégrante.

Il doit donc formellement s'opposer à cette disposition.

Troisièmement, le Conseil d'État doit formellement s'opposer à une formulation du paragraphe 2 de l'article 10 du projet de loi, qui donne pouvoir à l'ACD d'établir la forme et les modalités par lesquelles les intermédiaires et les contribuables doivent transmettre les informations à ladite administration. Au vu du caractère général de cette disposition, le Conseil d'État estime cette disposition contraire à l'article 36 de la Constitution réservant exclusivement l'exécution des lois au Grand-Duc.

Quatrièmement, le Conseil d'État s'oppose formellement au paragraphe 3 de l'article 16 du projet de loi initial, qui préconise que l'ACD ait accès à des données personnelles conservées en application de la loi modifiée du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme. Selon le Conseil d'État, ce mécanisme va à l'encontre du règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des données à caractère personnel exigeant que les données à caractère personnel soient collectées pour des finalités déterminées, explicites et légitimes.

Dans son avis complémentaire du 10 mars 2020, le Conseil d'État constate que les amendements apportés au projet de loi initial permettent de lever les oppositions formelles formulées dans son premier avis.

Avis de la Chambre de commerce

Dans son avis du 25 octobre 2019, la Chambre de commerce estime que le projet de loi reflète fidèlement la directive DAC6. Plus particulièrement, elle se félicite du fait que les obligations prévues par le projet de loi ne soient pas étendues aux dispositifs purement nationaux, tel qu'envisagé dans la transposition de la directive de certains États membres.

Dans un but de simplification administrative la Chambre de commerce propose d'éviter la duplication de déclaration des dispositifs visée par le projet de loi initial, à savoir, d'une part, par une déclaration immédiate, et d'autre part, lors de la déclaration d'impôts annuelle. La Chambre de commerce constate également que les sanctions maximales prévues par le projet de loi sont supérieures à ceux de la plupart des États membres.

Finalement, la Chambre de commerce développe un certain nombre de propositions quant à des précisions à apporter au projet de loi. Elle estime que ces précisions sont nécessaires afin de contrecarrer l'effet de sur-déclarations ou de déclarations inutiles.

Avis de l'Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg

L'Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg a émis son avis le 30 octobre 2019.

Le Conseil de l'Ordre estime que le projet de loi initial met en cause le secret professionnel des avocats et ne suit pas les dispositions prévues par la directive DAC6. Cette dernière permet en effet d'exempter les intermédiaires soumis au secret professionnel de la déclaration de dispositifs transfrontières visés par le projet de loi.

Plus précisément, l'Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg s'oppose, d'une part, à l'article 3 du projet de loi initial relatif aux informations de caractère général à fournir à l'ACD par les avocats sur la planification potentiellement agressive de leurs clients.

D'autre part, il ne peut pas marquer son accord avec l'article 16(3) du projet de loi initial donnant droit à l'ACD de solliciter l'accès aux dossiers des clients détenus par l'avocat conformément à ses obligations en matière de lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme.

Par conséquent, il ne peut pas donner son accord pour le projet de loi initial.

Avis de la Chambre des fonctionnaires et employés publics

Dans son avis du 19 décembre 2019, la Chambre des fonctionnaires et employés publics (ci-après : « CHFEP ») constate que, par la transposition de la directive (UE) 2018/822, le Luxembourg s'engage davantage en faveur d'une plus grande transparence fiscale entre les États membres de l'Union européenne.

La CHFEP accueille positivement que les marqueurs retenus dans l'annexe du présent projet reprennent quasi parfaitement les caractéristiques de la planification fiscale agressive.

Dans son avis, la CHFEP s'interroge néanmoins si le résultat final espéré, de par ce projet, pourra être atteint. Selon eux, la dispense d'obligation de déclaration accordée aux avocats pourrait avoir des impacts négatifs sur l'efficacité du présent projet de loi, étant donné que les avocats sont des intermédiaires de premier ordre dans la planification fiscale.

Finalement, dans le contexte du Brexit, la CHFEP se montre concernée quant au respect du *level playing field* de la part du Royaume-Uni envers les 27 États membres de l'Union européenne dans le futur.

Avis de la Chambre des salariés

La Chambre des salariés a émis son avis en date du 15 octobre 2019.

Dans son avis, elle se limite à analyser l'implication dans l'activité d'évasion fiscale d'une partie des avocats en tant qu'intermédiaires.

Se référant aux révélations faites par les Panama Papers, elle rend attentif le rôle d'intermédiaires, que les avocats peuvent jouer en matière d'évasion fiscale voire de fraude fiscale et de blanchiment d'argent.

Ce propos est illustré par l'exemple de l'étude Mossack Fonseca connue pour ses services de structurations complexes de sociétés permettant d'opérer, selon la Chambre des salariés, de manière presque non-traçable.

Avis de la Chambre des métiers

Dans son avis du 27 août 2019, la Chambre des métiers ne peut qu'en grande partie approuver le projet de loi.

Elle s'interroge toutefois sur la transparence des informations collectées. Elle considère qu'il serait opportun d'adresser de manière automatique un reçu de la déclaration aux contribuables afin de leur donner la possibilité de vérifier l'exactitude des informations déclarées, et d'informer les contribuables de leurs droits tels que le droit d'accès.

Au vu de l'amende maximale de 250.000€ encourue en cas d'absence de déclaration, la Chambre des métiers insiste pour que le directeur de l'ACD, et non pas « le bureau de la retenue d'impôts sur les intérêts », fixe cette première.

Avis de la Chambre des notaires

Dans son avis du 14 janvier 2020, la Chambre des notaires appelle à une clarification quant au projet de loi initial, qui n'exempte pas explicitement les notaires du champ d'application dudit projet. Elle estime que, dans l'hypothèse où les notaires étaient tout de même visés par le projet de loi initial, cela constituerait une entrave à l'exercice de leur fonction.

Dans son avis complémentaire, la Chambre des notaires considère que les notaires ne seraient pas visés par le présent projet de loi. Pour autant, la Chambre des notaires regrette que leur exemption ne soit ni explicitement mentionnée dans l'avis du Conseil d'État, ni dans le présent de projet de loi. Elle estime qu'il faut préciser explicitement que la fonction de notaire doit être nécessaire, évitant ainsi toute insécurité juridique en la matière.

*

Pour tout détail et toute observation complémentaire, il est renvoyé aux avis respectifs.

*

4. COMMENTAIRE DES ARTICLES

Observations générales d'ordre légistique

Le Conseil d'Etat rappelle que :

- les subdivisions en points, caractérisés par un numéro suivi d'un exposant « ° » (1°, 2°, 3°, ...), elles-mêmes éventuellement subdivisées en lettres minuscules suivies d'une parenthèse fermante (a), b), c), ...), sont utilisées pour caractériser des énumérations. Dans cette hypothèse, les renvois à l'intérieur du dispositif sont, le cas échéant, à adapter en conséquence.
- Les nombres s'écrivent en toutes lettres. Ils s'expriment uniquement en chiffres s'il s'agit de pour cent, de sommes d'argent, d'unités de mesure, d'indices de prix ou de dates.
- Il convient d'écrire « pour cent » en toutes lettres.
- Lorsqu'il est renvoyé à une lettre faisant partie d'une subdivision (a), b), c), ...), il y a lieu d'utiliser le terme « lettre » avant la lettre référée, et non pas le terme « point ».
- Le conditionnel est à éviter du fait qu'il peut prêter à équivoque.

La Commission des Finances et du Budget décide de suivre la recommandation du Conseil d'Etat en ce qui concerne le remplacement du terme « point » par « lettre » aux endroits suivants : art. 1er, point 7 (3 fois), art. 2, (2), art. 3, (2), annexe partie I (2 fois). Elle modifie encore la numérotation à l'article 1^{er} dans le sens préconisé par le Conseil d'Etat.

Article 1^{er}

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

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

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

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

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

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

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

En ce qui concerne le marqueur relatif au dispositif dont la documentation et/ou la structure sont en grande partie normalisées, sont visés les produits fiscaux « préfabriqués » pouvant être utilisés tel quel, ou après des modifications limitées. Le client n'a pas besoin, pour mettre en place un tel montage, d'un accompagnement important sous la forme de services de conseil professionnels.¹

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

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

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

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

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

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

¹ Voir le paragraphe 104 de l'Action 12.

Avis du Conseil d'Etat

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

En ce qui concerne plus particulièrement la définition du concept de « dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration », les auteurs du texte ont choisi de préciser la définition en indiquant le type de taxes et impôts auxquels s'appliquent les dispositions du projet de loi sous examen. Pour rappel, le champ d'application de ce concept est fixé par l'article 2 de la directive 2011/16/UE², lequel dispose que ladite directive s'applique « à tous les types de taxes et impôts prélevés par un État membre, ou en son nom, ou par ses entités territoriales ou administratives, ou en leur nom, y compris les autorités locales ».

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

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

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

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

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

Tout d'abord, la définition du concept de « dispositif transfrontière » utilise le concept de « participant au dispositif », qui n'est pas autrement défini, alors qu'il est déterminant pour qualifier les opérateurs soumis à l'obligation déclarative. Selon le Conseil d'État, un intermédiaire qui exerce, en relation avec un dispositif transfrontière, exclusivement les activités telles que prévues à la définition du terme « intermédiaire », à savoir la conception, la commercialisation, l'organisation d'un dispositif transfrontière, la mise à disposition d'un tel dispositif aux fins de sa mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre, ne devrait pas être qualifié de participant au dispositif. Dans cette conception, il est clair qu'il n'y a pas de dispositif transfrontière, si tous les participants au dispositif (c'est-à-dire à

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.

l'exclusion de l'intermédiaire proprement dit) sont résidents à des fins fiscales dans le même État (qui n'est pas le Luxembourg) et que seul l'intermédiaire présente un lien avec le Luxembourg. Il y a également absence de dispositif transfrontière lorsque tous les participants au dispositif sont résidents à des fins fiscales au Luxembourg, mais que l'intermédiaire ne présente aucun lien avec le Luxembourg.

En ce qui concerne les « intermédiaires », la mise à disposition aux fins de la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration rentre parmi les activités qui qualifient une personne d'intermédiaire au sens du projet de loi sous examen. Le dispositif retenu sous examen ne clarifie cependant pas ce qu'il faut comprendre par « mise à disposition aux fins de mise en œuvre ». À titre d'exemple, le projet allemand de transposition de la directive (UE) 2018/822³ précise à cet égard qu'il y a mise à disposition, lorsque l'intermédiaire a remis au contribuable concerné les documents contractuels ou les lui a rendus accessibles autrement, tout en précisant qu'une mise en œuvre effective n'est, par contre, pas exigée. Le Conseil d'État suggère qu'une précision similaire soit apportée par les auteurs du projet dans le texte sous examen.

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

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

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

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

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

³ Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen, Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung von Steuergestaltungen, Bearbeitungsstand: 26.9.2019.

pour être mis en œuvre ») ne sont pas remplis, le dispositif ne saurait être qualifié de dispositif commercialisable.

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

En ce qui concerne le concept de « dispositif transfrontière », la Commission des Finances et du Budget note que le seul caractère transfrontalier d'un dispositif n'emporte pas à lui seul une obligation de déclaration de ce dispositif. Une analyse au cas par cas est nécessaire afin de déterminer si ce dispositif doit être considéré comme un « dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration » au sens de la loi.

S'agissant de la distinction à opérer entre le concept d'intermédiaire et celui de participant, la Commission des Finances et du Budget se rallie à la position du Conseil d'État, en ce qu'« ...un intermédiaire qui exerce, en relation avec un dispositif transfrontière, exclusivement les activités telles que prévues à la définition du terme « intermédiaire », à savoir la conception, la commercialisation, l'organisation d'un dispositif transfrontière, la mise à disposition d'un tel dispositif aux fins de sa mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre, ne devrait pas être qualifié de participant au dispositif », à moins que cet intermédiaire ne soit également actif dans le dispositif qu'il a lui-même imaginé, proposé, mise en place, mis à disposition pour l'implémentation ou en a géré l'implémentation pour le bénéfice du contribuable concerné.

Par ailleurs, la Commission des Finances et du Budget note que la position du Conseil d'État, en ce qu'« ...il est clair qu'il n'y a pas de dispositif transfrontière, si tous les participants au dispositif (c'est-à-dire à l'exclusion de l'intermédiaire proprement dit) sont résidents à des fins fiscales dans le même État (qui n'est pas le Luxembourg) et que seul l'intermédiaire présente un lien avec le Luxembourg » ne devrait pas s'appliquer lorsque le dispositif peut avoir des conséquences sur l'échange automatique d'information ou sur l'identification des bénéficiaires effectifs étant donné que le cas de figure visé à la lettre e) de la définition du « dispositif transfrontière » fait abstraction du concept de participant.

D'un point de vue légistique, le Conseil d'État signale, concernant le point 1°, qu'il convient d'éviter l'insertion de phrases ou d'alinéas autonomes dans une définition.

La Commission des Finances et du Budget décide de maintenir le libellé du point 1° dans sa version initiale.

Article 2

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

Le paragraphe 2 en projet exige que les intermédiaires fournissent une mise à jour trimestrielle de leur déclaration dans le cas de dispositifs commercialisables. Le Conseil d'État renvoie à cet égard à ses observations portant sur l'article 1^{er} concernant le concept de « dispositif commercialisable ».

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

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

Le paragraphe 4 précise que dans l'hypothèse où l'intermédiaire aurait une obligation de déclaration multiple dans plusieurs États membres en application du paragraphe 3, il n'est pas tenu de déclarer le

dispositif au Luxembourg s'il est en mesure de fournir la preuve que les informations ont été transmises dans un autre État membre. Il doit être en mesure d'établir, par exemple au moyen d'une preuve écrite émise par l'autorité compétente de l'État membre concerné, que les mêmes informations ont été transmises conformément au droit national de cet autre État.

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

D'un point de vue légistique, le Conseil d'Etat suggère, concernant le paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, après la lettre c), d'ériger la phrase subordonnée « la date intervenant le plus tôt étant retenue » en un alinéa distinct afin d'éviter toute confusion quant à la portée de la phrase.

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

Article 3

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

Avis du Conseil d'Etat

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

Le Conseil d'État constate que la directive (UE) 2018/822 offre la possibilité d'accorder la dispense à tous les intermédiaires tenus par le secret professionnel.

Cependant, alors même que les auteurs du projet de loi énoncent dans l'exposé des motifs que « conformément à ce que prévoit la directive (UE) 2018/822, le présent projet de loi propose de dispenser les intermédiaires dont les activités sont réglementées par la loi modifiée du 10 août sur la profession d'avocat de certaines des obligations de déclaration mises en place par le présent projet de loi », la disposition sous examen instaure la dispense à l'égard des seuls avocats. Or, aux termes de l'article 2, paragraphe 1^{er}, de la loi précitée du 10 août 1991, les justiciables sont autorisés, en matière de contributions directes, à se faire représenter ou assister, par un expert-comptable ou un réviseur d'entreprises, dûment autorisés à exercer leur profession. En outre, l'article 109, paragraphe 1^{er}, de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif prévoit également la faculté pour les justiciables d'agir par eux-mêmes ou de se faire représenter ou assister par un expert-comptable ou un réviseur d'entreprises, dûment autorisés à exercer leur profession, devant le tribunal administratif appelé à connaître d'un recours en matière de contributions directes.

Le Conseil d'État s'interroge dès lors sur l'option prise par les auteurs du projet de loi de n'accorder la dispense qu'aux avocats, alors même que d'autres professionnels, à l'instar des réviseurs d'entreprises et des experts-comptables, peuvent également être concernés par ladite dispense. Une telle approche risque de conduire à une inégalité de traitement dans le domaine des services de conseil fiscal.

Le Conseil d'État note que les auteurs du projet de loi sous examen justifient la dispense accordée aux avocats par le fait de la situation spécifique de la profession d'avocat et particulièrement, selon

l'exposé des motifs, parce que « l'avocat peut notamment être appelé à représenter les intérêts de ses clients en justice, le cas échéant dans le cadre d'un litige en lien direct ou indirect avec un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ». Or, tel est également le cas en ce qui concerne les réviseurs d'entreprises et les experts-comptables en vertu des dispositions légales sus-énoncées.

Par ailleurs, le Conseil d'État constate que les États membres voisins du Luxembourg ont retenu une approche large quant à la dispense accordée aux intermédiaires tenus par le secret professionnel :

En Belgique, la loi du 20 décembre 2019 transposant la directive (UE) 2018/822 applique un traitement identique à tous les intermédiaires tenus au secret professionnel, lesquels sont soumis à des obligations précises⁴.

La loi autrichienne du 22 octobre 2019 transposant la directive (UE) 2018/822 prévoit qu'un intermédiaire n'est pas tenu de procéder à une déclaration s'il est soumis en Autriche à une obligation légale de confidentialité et qu'il n'a pas été libéré de cette obligation. Toutefois, cette dispense ne vaut pas lorsque l'intermédiaire agit en dehors des limites applicables à l'exercice de sa profession⁵.

En Allemagne, il ressort des commentaires de la loi du 21 décembre 2019 transposant la directive (UE) 2018/822 que le secret professionnel peut être invoqué en particulier par les avocats, les conseillers fiscaux (« *Steuerberater* »), les réviseurs d'entreprises et les commissaires aux comptes (« *Abschlussprüfer* »)⁶.

En France, les dispositions de l'ordonnance n° 2019-1068 du 21 octobre 2019 transposant la directive (UE) 2018/822 s'appliquent, en ce qui concerne la dispense, à tout intermédiaire soumis à une obligation de secret professionnel dont la violation est prévue et réprimée par l'article 226-13 du code pénal français⁷.

Il est donc conforme à la directive (UE) 2018/822 d'étendre le bénéfice de la dispense à tous les intermédiaires tenus par le secret professionnel. Dès lors, pour des raisons d'égalité de traitement déjà évoquées, le Conseil d'État demande aux auteurs du projet de loi sous examen, **sous peine d'opposition**

4 Loi belge du 20 décembre 2019 transposant la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, Moniteur Belge, 30 décembre 2019. L'article 9 de ladite loi prévoit que : « Dans la même section II/1, il est inséré un article 326/7 rédigé comme suit : « Art. 326/7. § 1. Lorsqu'un intermédiaire est tenu au secret professionnel, il doit :

1° informer le ou les intermédiaires concernés, par écrit et de façon motivée, qu'il ne peut pas respecter l'obligation de déclaration, à la suite de quoi cette obligation de déclaration incombe automatiquement à l'autre intermédiaire ou aux autres intermédiaires ; 2° en l'absence d'un autre intermédiaire, informer par écrit et de façon motivée le ou les contribuables concernés de son ou de leur obligation de déclaration. La dispense d'obligation de déclaration n'est effective qu'à partir du moment où un intermédiaire a rempli l'obligation visée à l'alinéa 1^{er}. § 2. Le contribuable concerné peut, par autorisation écrite, permettre à l'intermédiaire de satisfaire à l'obligation de déclaration prévue à l'article 326/3. Si le contribuable concerné ne donne pas l'autorisation, l'obligation de déclaration continue d'incomber au contribuable et l'intermédiaire fournit les informations nécessaires au respect de l'obligation de déclaration visée à l'article 326/3 au contribuable concerné ».

5 Cf. 91. *Bundesgesetz: Abgabenänderungsgesetz 2020 – AbgÄG 2020* (publié le 22 octobre 2019) qui ajoute que lorsque l'intermédiaire tombe sous la règle dérogatoire, il est tenu d'en informer immédiatement tout autre intermédiaire tel que défini par la loi ou d'un autre État membre. De même, il doit immédiatement informer tous les contribuables concernés du fait qu'il tombe sous la règle dérogatoire et du fait que l'obligation de déclaration leur est de ce fait transmise. Dans ce contexte, il doit transmettre au(x) contribuable(s) concerné(s) toutes les informations pertinentes le(s) concernant qu'il connaît, dont il dispose ou qui sont sous son contrôle concernant un dispositif devant faire l'objet d'une déclaration. L'intermédiaire doit être en mesure, sur demande, de livrer une preuve qu'il a transmis les informations mentionnées ci-avant.

6 Cf. *Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen* (loi du 21 décembre 2019).

7 Cf. **Ordonnance n° 2019-1068 du 21 octobre 2019 relative à l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, disponible en ligne sur :**

<https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000039248686&categorieLien=id>.

L'article 1^{er} de cette ordonnance prévoit que : « (...) » 4° L'intermédiaire soumis à une obligation de secret professionnel dont la violation est prévue et réprimée par l'article 226-13 du code pénal souscrit, avec l'accord du ou des contribuables concernés par le dispositif transfrontière, la déclaration mentionnée à l'article 1649 AD.

« À défaut de cet accord, l'intermédiaire notifie à tout autre intermédiaire l'obligation déclarative qui lui incombe.

« En l'absence d'autre intermédiaire, la notification d'obligation déclarative est adressée au contribuable concerné par le dispositif transfrontière. L'intermédiaire transmet également au contribuable concerné, le cas échéant, les informations nécessaires au respect de son obligation déclarative.

« Les notifications prévues ci-dessus sont effectuées par tout moyen permettant de leur conférer date certaine ;

« 5° Dans tous les cas, en l'absence de tout intermédiaire soumis à l'obligation déclarative de l'article 1649 AD, cette obligation incombe au contribuable concerné par le dispositif transfrontière (...) ».

formelle pour violation du principe d'égalité devant la loi porté à l'article 10*bis* de la Constitution, d'étendre la possibilité de dispense à tous les intermédiaires tenus par le secret professionnel – à tout le moins dans le domaine des services de conseil fiscal – à savoir notamment les avocats, les réviseurs d'entreprises et les experts-comptables.

Le Conseil d'État note que le paragraphe 1^{er}, alinéa 2, de l'article 3 pourrait conduire à une compréhension que l'intermédiaire qui est soumis à une obligation de déclaration dans le cas où il agirait en dehors des limites applicables à sa profession ne pourrait pas bénéficier de la dispense prévue à l'article 5, alinéa 2. Afin d'éviter toute confusion, le Conseil d'État propose de reformuler cet alinéa comme suit :

« Par dérogation à l'alinéa 1^{er}, les **dispositions** obligations visées aux articles 2 et 5 restent toutefois applicables à l'intermédiaire visé à l'alinéa 1^{er} qui agit en dehors des limites applicables à l'exercice de la profession concernée. »

Le paragraphe 2 prévoit l'obligation, à l'égard de l'intermédiaire auquel s'applique la dispense, de notifier à tout autre intermédiaire ou, le cas échéant, au contribuable concerné, les obligations de déclaration mises en place par le projet de loi sous examen, et ce dans un délai de dix jours. Le Conseil d'État note que la notion d'« intermédiaire » ayant déjà été définie par l'article 1^{er} de la loi en projet, nul n'est besoin de reprendre cette définition dans la disposition sous examen. Il y a donc lieu de supprimer la définition de l'intermédiaire telle que reprise par cette disposition comme suit :

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

Le paragraphe 3 prévoit la transmission de certaines informations à l'ACD par les intermédiaires bénéficiant de la dispense liée au secret professionnel. D'après les commentaires relatifs à la disposition sous examen, les informations à transmettre sont de nature générale et ne sont pas susceptibles d'être reliées au client et contribuable concerné, de sorte que la problématique du secret professionnel ne se poserait pas. Il ressort du procès-verbal de la réunion du 30 septembre 2019 de la Commission des finances et du budget que « l'objectif de cette obligation spécifique de transmission d'informations imposée aux avocats est de permettre dans tous les cas de figure applicables une identification plus rapide d'éventuelles lacunes législatives et de mieux cibler les analyses de risques à entreprendre ». Il est également précisé ce qui suit : « [...] il est envisagé que dès que l'ACD réceptionne des informations de nature générale portant sur un dispositif transfrontière par le biais d'une plateforme sécurisée, elle envoie un numéro de référence à l'avocat expéditeur qui lui-même le transmet à tout autre intermédiaire ou, à défaut d'un tel autre intermédiaire, au contribuable concerné. Tout intermédiaire ou le contribuable lui-même faisant une déclaration portant sur le même dispositif transfrontière est doté d'un numéro de référence supplémentaire. Les numéros de référence liés aux différentes déclarations sont alors rattachés au numéro de référence lié au dispositif, ce qui permet à l'ACD de regrouper l'ensemble des informations reçues au sujet d'un même dispositif transfrontière. Il est encore précisé que les informations de nature générale transmises par les avocats ne sont pas chargées dans le répertoire central de la Commission européenne, mais sont utilisées par l'ACD à des fins de gestion interne pour contrôler si chaque intervenant a respecté ses obligations de déclaration. »

Le Conseil d'État constate tout d'abord que la directive (UE) 2018/822 n'exige pas la transmission des informations requises par la disposition sous examen.

À ce propos, aucune des législations des États membres voisins du Luxembourg sus-examinées ne prévoit d'obligations supplémentaires en ce qui concerne les intermédiaires soumis au secret professionnel. En Allemagne par exemple, ceux-ci ne doivent transmettre des informations détaillées que lorsqu'ils ne bénéficient pas de la dispense en raison de leur secret professionnel⁸.

Le Conseil d'État note ensuite une incohérence fondamentale dans le texte en projet. En effet, les dispositions de l'article 3, paragraphe 3, lettre b), de la loi en projet, qui obligent l'avocat à donner des

⁸ La loi allemande prévoit en outre une disposition suivant laquelle l'obligation de déclaration des professionnels en cause en ce qui concerne les données à fournir s'applique, même s'il est possible d'identifier sur la base de ces données le contribuable concerné.

informations sur les marqueurs en relation avec une structure mise en place par son client, portent atteinte au secret professionnel ainsi qu'aux droits de la défense dont le secret professionnel fait partie intégrante pour les raisons suivantes :

- Le secret professionnel ne porte pas uniquement sur les noms des parties concernées. Il est en effet admis que le secret porte sur toutes les informations que le professionnel soumis au secret a obtenues dans le cadre de l'exercice de sa profession. Il porte par définition sur le travail du professionnel qui aura fait l'analyse technique des marqueurs par rapport à l'opération analysée. Par conséquent, une transmission d'informations même anonymisées constitue une atteinte au secret professionnel.
- La transmission d'informations même anonymes permettra ensuite de manière indirecte l'identification des parties concernées. À partir des informations détaillées sur les marqueurs, et vu le nombre considérable de marqueurs énumérés à l'annexe, il n'est en effet pas exclu qu'il devienne possible, dans de nombreux cas, ou dans certains cas du moins, d'identifier l'opération dont il s'agit et le nom du contribuable concerné, notamment au vu de la spécificité de la situation ou par voie de recoupements d'informations. Le prétendu anonymat sera alors illusoire.
- Par ailleurs, en ce qui concerne plus particulièrement les avocats, le secret professionnel est directement lié aux droits de la défense du contribuable. Or, selon l'exposé des motifs, « l'avocat peut notamment être appelé à représenter les intérêts de ses clients en justice, le cas échéant dans le cadre d'un litige en lien direct ou indirect avec un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ». En cas de contestation des aspects fiscaux d'une opération devant les tribunaux, le contribuable risque de se voir opposer par l'administration fiscale les informations qui auront été communiquées par son avocat au titre de l'article 3. Il y aura là une atteinte aux droits de la défense. Le même raisonnement s'applique par analogie aux réviseurs d'entreprises et experts-comptables.

Le Conseil d'État demande par conséquent, sous peine d'une **opposition formelle** fondée sur l'incohérence des textes, source d'insécurité juridique, de supprimer les paragraphes 3 et 4 de la disposition sous examen en ce qu'ils portent atteinte à la substance même du secret professionnel que les auteurs du projet entendent protéger.

D'un point de vue légistique, le Conseil d'État signale qu'au paragraphe 3, lettre a), il n'est pas indiqué de mettre des termes ou des références entre parenthèses.

Au paragraphe 4, il suffit généralement pour marquer une obligation de recourir au seul présent de l'indicatif, qui a, comme tel, valeur impérative, au lieu d'employer le verbe « devoir ».

Amendement parlementaire 1

Par le biais de l'**amendement parlementaire 1**, la Commission des Finances et du Budget propose de remplacer le libellé initial de l'article 3 par le libellé suivant :

« **Art. 3.** (1) Par dérogation aux articles 2 et 5, les intermédiaires qui sont soumis à l'article 35 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, à l'article 6, alinéa 1^{er}, de la loi modifiée du 10 juin 1999 portant organisation de la profession d'expert-comptable ou à l'article 28, paragraphe 1^{er}, de la loi modifiée du 23 juillet 2016 relative à la profession de l'audit ne sont pas tenus de transmettre les informations visées à l'article 10 dont ils ont connaissance, qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

Par dérogation à l'alinéa 1^{er}, les dispositions visées aux articles 2 et 5 restent toutefois applicables aux intermédiaires visés à l'alinéa 1^{er} qui agissent en dehors des limites applicables à l'exercice de leur profession.

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

Dans les cas où l'intermédiaire est tenu en vertu de l'alinéa 1^{er} de notifier au contribuable concerné les obligations de déclaration qui incombent à celui-ci en vertu de la présente loi, cet intermédiaire met à disposition du contribuable concerné, le cas échéant, les informations nécessaires au respect de l'obligation de déclaration visée à l'article 4. ».

L'amendement répond aux oppositions formelles formulées par le Conseil d'État à l'encontre des paragraphes 1^{er}, 3 et 4.

La dispense en matière de secret professionnel bénéficie ainsi non seulement aux avocats dont les activités tombent sous l'article 35 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, mais s'étend également aux intermédiaires soumis aux obligations de secret professionnel telles que visées respectivement à l'article 6, alinéa 1^{er}, de la loi modifiée du 10 juin 1999 portant organisation de la profession d'expert-comptable et à l'article 28, paragraphe 1^{er}, de la loi modifiée du 23 juillet 2016 relative à la profession de l'audit. A noter que la dispense en matière de secret professionnel accordée en vertu de l'article 3 est à comprendre dans le contexte spécifique de la transposition de la directive (UE) 2018/822 et est dès lors sans incidence sur les prérogatives d'investigation préexistantes de l'Administration des contributions directes.

Afin de permettre aux contribuables concernés d'exécuter plus facilement leurs obligations de déclaration leur incombant le cas échéant en vertu de l'article 4, les intermédiaires tombant dans le champ d'application de la dispense sont tenus de mettre à disposition des contribuables concernés les informations dont ceux-ci ont besoin pour exécuter leurs obligations de déclaration. Sont donc visées les informations relevées à l'article 10 dans la mesure où l'intermédiaire dispensé en dispose ou en a connaissance.

Dans la mesure où le contribuable concerné lui-même doit transmettre les informations visées à l'article 10 dans un délai de trente jours tel que relevé à l'article 4, paragraphe 5, les intermédiaires dispensés doivent mettre à disposition du contribuable concerné les informations pertinentes dans un délai qui permette à celui-ci de remplir utilement son obligation de déclaration.

Avis complémentaire du Conseil d'Etat

Le Conseil d'État note que le paragraphe 2, alinéa 1^{er} de l'article 3, tel qu'amendé, fait référence aux « intermédiaires », sans pour autant qu'il soit précisé s'il s'agit d'intermédiaires qui sont dispensés en application du paragraphe 1^{er} ou non. Dans la mesure où la définition du concept d'« intermédiaire » couvre tout intermédiaire, indépendamment du fait qu'il bénéficie d'une dispense de l'obligation de déclaration concernant un dispositif transfrontière, un intermédiaire tombant sous l'application du paragraphe 1^{er}, alinéa 2 de l'article 3 aura, d'après le libellé du texte en projet, rempli les obligations lui incombant dès lors qu'il aura procédé à ladite notification, même si le destinataire de la notification bénéficie lui-même d'une dispense de l'obligation de déclaration concernant un dispositif transfrontière (au su ou à l'insu de l'intermédiaire faisant la notification).

Dans ce dernier cas et en l'absence de tout autre intermédiaire ne bénéficiant pas de la dispense, il est impératif que le contribuable concerné soit également notifié, étant donné que l'obligation de déclaration lui incombera. Or, de l'avis du Conseil d'État, le libellé actuel du texte ne reflète pas à suffisance cette obligation de notifier au contribuable concerné les obligations de déclaration qui lui incombent, lorsque tous les intermédiaires bénéficient de la dispense de l'obligation de déclaration.

Cette imprécision étant susceptible d'engendrer des délais, voire des retards, et étant donné le montant significatif des sanctions pouvant s'appliquer, le Conseil d'État invite les auteurs des amendements à modifier le texte dans le sens de prévoir que la notification doit être faite à tout autre intermédiaire, et dans les cas où tous les intermédiaires bénéficient d'une dispense de l'obligation de déclaration concernant un dispositif transfrontière, et que la notification doit de plus être faite au contribuable concerné. Le Conseil d'État pourrait marquer son accord avec le texte suivant :

« (2) Dans les cas où le paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, est applicable, cet intermédiaire est tenu de notifier, au plus tard dans un délai de dix jours commençant à la date visée à l'article 2, paragraphe 1^{er}, points a), b) ou c), la date qui intervient le plus tôt étant retenue, à tout autre intermédiaire, ou **et** en l'absence d'un intermédiaire **auquel le paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, ne s'applique pas**, au contribuable concerné, les obligations de déclaration qui leur incombent en vertu de la présente loi. ».

La Commission des Finances et du Budget décide de reprendre le libellé proposé par le Conseil d'Etat.

Le Conseil d'État comprend en outre que lorsque tous les intermédiaires tombent sous le champ d'application du paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, les obligations de communication des informations prévues au paragraphe 2, alinéa 2, pèsent également sur tous les intermédiaires dispensés.

Le paragraphe 2, alinéa 2, vise la mise à disposition par l'intermédiaire tombant sous l'application du paragraphe 1^{er}, alinéa 2 de l'article 3, au contribuable concerné des informations « nécessaires au respect de l'obligation de déclaration ». Le commentaire relatif à cet amendement précise que « sont

donc visées les informations relevées à l'article 10 dans la mesure où l'intermédiaire dispensé en dispose ou en a connaissance ».

Dans un souci de clarté et de précision du texte législatif, le Conseil d'État recommande aux auteurs des amendements de préciser dans la disposition sous rubrique les informations qui devront être transmises et suggère de modifier le texte en projet comme suit :

« Dans les cas où l'intermédiaire est tenu en vertu de l'alinéa 1er de notifier au contribuable concerné les obligations de déclaration qui incombent à celui-ci en vertu de la présente loi, cet intermédiaire met à disposition du contribuable concerné, ~~le cas échéant,~~ les informations **visées à l'article 10, dont il a connaissance ou dont il dispose**, nécessaires au respect de l'obligation de déclaration visée à l'article 4. ».

La Commission des Finances et du Budget décide de ne pas reprendre le libellé proposé par le Conseil d'État.

Article 4

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

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

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

Si le paragraphe 1^{er} pose le principe de l'obligation de transmettre les informations sur un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration à charge du contribuable concerné, le paragraphe 2 fixe le délai dans lequel la transmission doit être opérée. Tout comme pour les intermédiaires, le délai est fixé à trente jours commençant le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à la disposition du contribuable concerné aux fins de mise en œuvre, ou est prêt à être mis en œuvre par le contribuable concerné, ou lorsque la première étape de sa mise en œuvre est accomplie en ce qui concerne le contribuable concerné, la date intervenant le plus tôt étant retenue.

Le paragraphe 3 en projet détermine les cas dans lesquels le contribuable doit transmettre les informations concernant un dispositif transfrontière au Luxembourg, à savoir lorsqu'il :

- est résident à des fins fiscales au Luxembourg, donc lorsque le domicile ou le lieu de résidence habituelle du contribuable concerné, ou le siège statutaire ou l'administration centrale lorsqu'il s'agit d'un contribuable qui n'est pas une personne physique, est situé au Luxembourg ;
- est résident à des fins fiscales dans un autre État et entretient au Luxembourg un établissement stable qui bénéficie du dispositif ;
- perçoit des revenus ou réalise des bénéfices au Luxembourg, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun autre État membre ; ou
- exerce une activité au Luxembourg, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun autre État membre.

Le Conseil d'État comprend que le contribuable concerné et soumis à l'obligation de déclaration, pourra charger un avocat, bénéficiant de la dispense liée au secret professionnel visée au paragraphe 1^{er} de l'article 3, mais également toute autre personne – et notamment un intermédiaire n'ayant pas été impliqué dans le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration – pour effectuer les obligations de déclaration pour son compte. En ligne avec ce qui est précisé dans les commentaires relatifs à l'article 3 (initial) du texte en projet à l'égard des avocats, le Conseil d'État comprend que la déclaration effectuée par l'intermédiaire se fait en sa qualité de mandataire spécial du contribuable concerné.

Le paragraphe 4 précise que dans l'hypothèse où le contribuable concerné aurait une obligation de déclaration multiple dans plusieurs États membres en application du paragraphe 3, il est dispensé de

l'obligation de déclaration au Luxembourg s'il peut prouver que les informations ont été transmises dans un autre État membre. Il doit être en mesure d'établir, par exemple au moyen d'une preuve écrite émise par l'autorité compétente de l'État membre concerné, que les mêmes informations ont été transmises conformément au droit national de cet autre État.

Le Conseil d'État renvoie à ses observations précédentes concernant l'article 2, paragraphe 4, en projet en ce qui concerne les moyens de preuve.

Article 5

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

Le Conseil d'État constate que tant le texte de loi que les commentaires sont muets quant aux moyens de preuve qui sont à fournir par l'intermédiaire concerné et invite les auteurs du projet à apporter des clarifications à ce sujet.

Article 6

L'article 6 en projet détermine l'obligation de déclaration lorsque l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné et qu'il existe une pluralité de contribuables concernés. Dans ce cas de figure, la transmission des informations est à effectuer par le contribuable qui a arrêté avec l'intermédiaire le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ou par le contribuable concerné qui gère la mise en œuvre du dispositif, en fonction de qui occupe la première place dans l'énumération ci-avant.

Un contribuable concerné est dispensé de l'obligation susmentionnée lorsqu'il peut prouver que les mêmes informations ont déjà été transmises par un autre contribuable au Luxembourg ou dans un autre État membre. Le Conseil d'État renvoie à ses observations concernant l'article 5 pour ce qui est des moyens de preuve.

Article 7

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

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

Le Conseil d'État note que les auteurs du projet se réfèrent à la déclaration annuelle « pour l'impôt sur le revenu ». Il rappelle qu'en vertu de l'article 1^{er} en projet, est visé par le projet de loi sous examen tout dispositif transfrontière, comportant au moins l'un des marqueurs figurant à l'annexe, ayant pour objet un ou plusieurs types de taxes et impôts prélevés par l'État et les communes du Grand-Duché du Luxembourg ou en leur nom. Si un dispositif concerne, par exemple, l'impôt sur la fortune et que le contribuable concerné, personne morale n'ayant ni siège statutaire ou principal établissement au Luxembourg, n'est tenu, en vertu des lois fiscales luxembourgeoises en vigueur, de ne remettre au Luxembourg qu'une déclaration d'impôt sur la fortune, il échappe, en vertu d'une application stricte du texte de loi, à l'obligation de renseignement dans le cadre de la déclaration annuelle prévue par le texte en projet. Si cette lecture ne traduit pas l'intention des auteurs du projet, il y a lieu de modifier le texte en conséquence, par exemple de la manière suivante :

« Chaque contribuable concerné est tenu de déclarer, dans le cadre de sa déclaration annuelle sur le revenu **relative au type d'impôt concerné par le dispositif** transfrontière, l'utilisation qu'il a faite du dispositif **durant la période** ~~chaque des années où il l'utilise~~ **couverte par la déclaration en question.** »

La Commission des Finances et du Budget décide de ne pas reprendre le libellé proposé par le Conseil d'État.

Le Conseil d'Etat signale en outre, que même si le libellé choisi peut être compris comme correspondant au libellé de l'article 8 *bis ter*, paragraphe 11, de la directive (UE) 2018/822 qui dispose que « [c]haque État membre peut prendre les mesures nécessaires pour que chaque contribuable concerné soit tenu de transmettre à l'administration fiscale des informations concernant l'utilisation qu'il fait du dispositif pour chacune des années où il l'utilise », il se demande ce qu'il faut entendre par « utilisation du dispositif » et invite les auteurs du projet de loi à préciser ce concept.

En outre, selon le Conseil d'État, cette disposition devrait avoir pour but de permettre à l'ACD de faire un lien direct entre la déclaration fiscale du contribuable concerné et les informations transmises concernant un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration déterminée. Il s'agit donc d'une mesure devant permettre de contrôler le respect des obligations de transmission visées par le projet de loi sous examen. Le Conseil d'État se demande dès lors si la déclaration quant à l'utilisation du dispositif ne devrait pas se limiter à indiquer le numéro de référence du dispositif transfrontière.

Article 8

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

Le Conseil d'État constate qu'il résulte de cette disposition une rétroactivité des obligations de déclaration, particulièrement en ce qui concerne les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 30 juin 2020. Une telle rétroactivité est néanmoins requise par et conforme à la directive (UE) 2018/822.

Par ailleurs, le Conseil d'État demande que cet article soit adapté, étant donné que l'article 3, paragraphe 3, de la loi en projet devra être supprimé sous peine d'opposition formelle.

Par le biais de l'**amendement parlementaire 2**, la Commission des Finances et du Budget remplace les termes « aux articles 3, paragraphe 3, et 10, en fonction du cas de figure applicable » par les termes « à l'article 10 ». L'amendement fait suite à l'opposition formelle formulée par le Conseil d'État à l'encontre de l'article 3, paragraphes 3 et 4.

Le Conseil d'État ne fait pas d'observation à l'égard du présent amendement dans son avis complémentaire.

Article 9

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

Le Conseil d'État comprend que l'ACD communiquera les informations transmises par un intermédiaire ou un contribuable concerné en l'état, c'est-à-dire sans modification aucune de sa part, dans la mesure où il est énoncé dans le texte en projet que « l'Administration des contributions directes, à laquelle les informations ont été transmises [...], communique [...] les informations visées à l'article 10 [...] »

Article 10

Cet article énonce les différentes informations à transmettre à l'Administration des contributions directes (ACD) aux fins de leur communication. Ces informations sont à transmettre par les intermédiaires ou les contribuables concernés selon la forme prescrite par l'Administration des contributions directes. Sont visées ici notamment les modalités techniques (p.ex. les formulaires types) sous lesquelles les informations doivent être transmises, et qui ont fait l'objet de précisions supplémentaires à

travers le règlement d'exécution (UE) 2019/532 de la Commission du 28 mars 2019 qui a pour base juridique l'article 20, paragraphe 5, de la directive 2011/16/UE telle que modifiée par la directive (UE) 2018/822.

D'un point de vue légistique, le Conseil d'État suggère, en ce qui concerne le paragraphe 1^{er}, phrase liminaire, afin d'en faciliter la lecture, de placer les termes « le cas échéant » après le terme « comprennent ».

La Commission des Finances et du Budget procède à l'insertion de ces termes.

L'énumération des différentes informations correspond à ce que la directive (UE) 2018/822 prescrit. Toutefois selon le Conseil d'État, certaines informations requises mériteraient des clarifications supplémentaires :

- la lettre a) du paragraphe 1^{er} en projet dispose que les informations doivent comprendre « l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, y compris leur nom, leur date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), leur résidence fiscale, leur numéro d'identification fiscale et, le cas échéant, les personnes qui sont des entreprises associées au contribuable concerné ». Il ne ressort cependant pas de cette disposition quelles informations relatives aux entreprises associées sont à indiquer. Le Conseil d'État suppose qu'il y a lieu d'indiquer le nom des entreprises associées et, en tout état de cause, demande dès lors aux auteurs du texte d'adapter la disposition sous examen de manière à dire, d'une part, clairement quelle(s) information(s) doivent être fournies et, d'autre part, que ne sont visées que les entreprises associées qui ont un lien direct avec le dispositif transfrontière faisant l'objet de la déclaration ;
- la lettre e) du paragraphe 1^{er} en projet requiert des informations détaillées sur les dispositions légales des États concernés sur lesquelles se fonde le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. Le Conseil d'État recommande de préciser si l'exigence posée est remplie dès lors que l'information contient le numéro ou le paragraphe ainsi que l'intitulé exact de la loi (y compris l'État d'où la loi émane) et est soit une reproduction, soit une traduction libre de la disposition légale concernée. Il se conçoit mal en effet que soient exigées des explications ou une analyse concernant le mécanisme ou les modalités d'application de la disposition légale concernée ;
- la lettre f) en projet fait référence à la valeur du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. Aucune explication n'est fournie en ce qui concerne l'élément par rapport auquel la valeur est à déterminer. Ainsi, il pourrait s'agir de l'avantage fiscal escompté, de la transaction en tant que telle (à savoir les montants investis ou transférés) ou le montant de la contrepartie ou compensation obtenue. Le Conseil d'État recommande d'apporter les clarifications nécessaires à ce sujet.

Le Conseil d'État propose de cerner, avec plus de précision, dans quelle langue la transmission des informations devra être faite et, partant, d'élaborer des formulaires dans la ou les langues qui auront été retenues. À titre d'exemple, la loi de transposition autrichienne⁹ prévoit que les informations peuvent être transmises en langue allemande ou anglaise, sauf en ce qui concerne certaines informations (relatives au dispositif transfrontière en tant que tel) qui doivent dans tous les cas être transmises en langue anglaise. De plus, le Conseil d'État demande – au regard des délais stricts impartis et les sanctions significatives qui sont susceptibles de s'appliquer en cas de non-respect des obligations en vertu du projet de loi sous examen (dont les transmissions tardives) – que les formulaires qui devront être utilisés soient mis à disposition dès l'entrée en vigueur de la loi en projet sous avis.

Quant au paragraphe 1^{er}, lettre a), le Conseil d'État renvoie à son observation ci-avant relative à l'emploi des parenthèses.

Par le biais de l'**amendement parlementaire 3**, le paragraphe 1^{er}, lettre a), est remplacé comme suit :

- « a) l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, y compris leur nom, leur date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), leur résidence fiscale et leur numéro d'identification fiscale.

Dans le cas où une entreprise associée au contribuable concerné participe au dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, l'identification comprend également le nom, la

⁹ Bundesgesetz über den verpflichtenden automatischen Informationsaustausch über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen im Bereich der Besteuerung, §16 (2): „Die Informationen gemäß Abs. 1 können in deutscher oder englischer Sprache übermittelt werden. Die Informationen gemäß Abs. 1 Z 3 bis 6 sind jedenfalls in englischer Sprache zu übermitteln.“

date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), la résidence fiscale et le numéro d'identification fiscale de cette entreprise associée ; ».

Cet amendement fait suite à la demande de clarification formulée par le Conseil d'État à l'encontre de l'article 10, paragraphe 2, lettre a), en ce qui concerne les informations à transmettre en relation avec les entreprises associées. Ne sont ainsi à transmettre que les informations relatives aux entreprises associées qui participent au dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.

Dans son avis complémentaire, le Conseil d'Etat signale qu'à l'article 10, paragraphe 1^{er}, lettre a), alinéa 2, dans sa teneur amendée, il y a lieu d'écrire « le nom, la date et le lieu de naissance ».

La Commission des Finances et du Budget modifie le texte dans ce sens.

Pour ce qui est du paragraphe 1^{er}, lettre g), le Conseil d'État signale qu'il y a lieu de recourir au pluriel pour viser indistinctement un ou plusieurs éléments, de sorte que les termes « du ou des » ainsi que les parenthèses sont à écarter.

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

Le paragraphe 2 de l'article sous examen dispose que les informations en question sont à transmettre dans la forme et selon les modalités prescrites par l'ACD. Dans la mesure où les dispositions que l'ACD serait appelée à prendre s'imposent à l'ensemble des intermédiaires visés par la future loi, ils ont un caractère général et relèvent de ce fait de l'exécution de la loi que l'article 36 de la Constitution réserve au seul Grand-Duc. Le Conseil d'État doit donc **s'opposer formellement** au texte du paragraphe 2 sous examen.

Par le biais de l'amendement parlementaire 4, le paragraphe 2 est remplacé comme suit :

« (2) La forme et les modalités en matière de transmission des informations visées au paragraphe 1^{er} sont déterminées par règlement grand-ducal. ».

Cet amendement fait suite à l'opposition formelle du Conseil d'État. L'avant-projet de règlement grand-ducal y mentionné sera engagé dans la procédure réglementaire dans les meilleurs délais en vue de permettre son entrée en vigueur au 1^{er} juillet 2020 au plus tard.

Dans les considérations générales de son avis complémentaire, le Conseil d'Etat signale que les amendements parlementaires qui lui ont été soumis lui permettent de lever toutes ses oppositions formelles.

Article 11

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

Article 12

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

Article 13

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

Le Conseil d'Etat signale qu'au paragraphe 3, il y a lieu de préciser ce qu'il faut entendre par le sigle « CCN ».

La Commission des Finances et du Budget décide de procéder à cette précision.

Article 14

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

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

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

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

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

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

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

Le Conseil d'État note une erreur dans la numérotation des paragraphes. En effet, le chiffre 2 est utilisé à deux reprises pour numéroter deux paragraphes différents. Sur la base des commentaires relatifs à l'article sous examen, le Conseil d'État arrive à la conclusion que le premier paragraphe portant le numéro 2 n'est pas censé constituer un paragraphe indépendant, mais fait partie du paragraphe 1^{er}. Il demande dès lors aux auteurs du texte de biffer la numérotation en question :

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

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

Article 15

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

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

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

Le Conseil d'Etat constate que les auteurs du projet de loi sous examen ont retenu le montant de 250 000 euros comme étant le montant maximum des amendes applicables. Ils reprennent ainsi le

montant maximum des amendes applicables en cas de non-respect des dispositions i) de la loi du 24 juillet 2015 portant approbation 1. de l'Accord entre le Gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg et le Gouvernement des États-Unis d'Amérique en vue d'améliorer le respect des obligations fiscales à l'échelle internationale et relatif aux dispositions des États-Unis d'Amérique concernant l'échange d'informations communément appelées le « Foreign Account Tax Compliance Act », y compris ses deux annexes ainsi que le « Memorandum of Understanding » y relatif, signés à Luxembourg le 28 mars 2014 2. de l'échange de notes y relatives, signées les 31 mars et 1^{er} avril 2015 (dite loi FATCA), ii) de la loi modifiée relative à la NCD et iii) de la loi modifiée du 23 décembre 2016 relative à la déclaration pays par pays. Si le montant maximum de l'amende ainsi retenu peut paraître aller au-delà des critères mis en avant par la directive (UE) 2018/822, le Conseil d'État peut comprendre l'option pour une certaine cohérence de la part des auteurs du projet par rapport aux lois susmentionnées.

Le Conseil d'État demande, dans un souci d'unicité rédactionnelle, d'adapter le libellé du texte comme suit :

« (1) En cas de défaut de transmission des informations, de transmission tardive ou de transmission de données incomplètes ou inexactes au sens de l'article 2, paragraphe 1^{er} ou de l'article 4, paragraphe 2, ou en cas d'absence de notification ou de notification tardive au sens de l'article 3, paragraphe 2, l'intermédiaire ou le contribuable concerné ayant une obligation de transmission ou de notification au Grand-Duché de Luxembourg en vertu de la présente loi peut encourir une amende d'un maximum de 250 000 euros. »

Le Conseil d'État comprend en outre que les sanctions prévues à l'article 15 ne s'appliquent pas à l'égard du contribuable concerné qui omettrait de déclarer, conformément à l'article 7 du projet de loi, dans le cadre de sa déclaration fiscale, l'utilisation faite du dispositif transfrontière, dans la mesure où le libellé du texte en projet se réfère uniquement aux transmissions des informations ou données, ou à la notification au sens de l'article 3, paragraphe 2, du projet sous examen. Si cela ne correspond pas à l'intention des auteurs du projet de loi, il y a lieu que ceux-ci modifient le texte en conséquence.

Par le biais de l'**amendement parlementaire 5**, la Commission des Finances et du Budget remplace, à l'article 15, paragraphe 1^{er}, les termes « ou en cas d'absence de notification ou de notification tardive au sens de l'article 3, paragraphe 2 » par les termes « ou en cas d'inobservation par les intermédiaires visés à l'article 3, paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, des obligations visées à l'article 3, paragraphe 2 ».

L'article 15, paragraphe 1^{er} est modifié afin de clarifier que les sanctions y visées sont applicables aux intermédiaires dispensés en vertu de l'article 3, paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, qui ne respecteraient pas les obligations visées à l'article 3, paragraphe 2, à savoir l'obligation de notification au contribuable concerné des obligations de déclaration incombant à ce dernier ou l'obligation de transmission au contribuable concerné des informations nécessaires au respect de l'obligation de déclaration de celui-ci.

Dans les considérations générales de son avis complémentaire, le Conseil d'Etat signale que les amendements parlementaires qui lui ont été soumis lui permettent de lever toutes ses oppositions formelles.

Article 16

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

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

En outre, le paragraphe 3 de l'article précise que l'ACD a accès, sur demande, à certaines informations conservées en application de la loi modifiée du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme. Étant donné qu'il s'agit d'un accès à des données personnelles, le Conseil d'Etat note que le règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/

CE (règlement général sur la protection des données), trouve à s'appliquer en l'occurrence. Ce règlement pose l'exigence que les données à caractère personnel soient collectées pour des finalités déterminées, explicites et légitimes, et ne soient pas traitées ultérieurement de manière incompatible avec ces finalités. Le Conseil d'État doit **s'opposer formellement** au paragraphe 3.

Suite à l'opposition formelle du Conseil d'État à l'encontre de l'article 16, paragraphe 3, la Commission des Finances et du Budget a décidé de supprimer cette disposition du projet de loi.

Article 17

L'article 17 prévoit que, dans tous les cas où le texte sous examen n'en dispose autrement, les dispositions de la loi modifiée d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934 et de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 s'appliquent à la communication automatique d'informations.

L'article 17 est identique dans son libellé à des dispositions correspondantes figurant dans la loi du 24 juillet 2015 dite FATCA, la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la NCD et la loi modifiée du 23 décembre 2016 relative à la déclaration pays par pays et ne donne pas lieu à observation de la part du Conseil d'État.

Article 18

En ce qui concerne l'article relatif à la mise en vigueur de la loi en projet sous avis, le Conseil d'État demande de lui conférer la teneur suivante :

« **Art. 18.** La présente loi entre en vigueur le 1^{er} juillet 2020. ».

La Commission des Finances et du Budget décide de reprendre le libellé proposé.

Annexe

Selon le Conseil d'Etat, l'emploi de parenthèses est à omettre.

Le recours à la forme « et/ou », que l'on peut généralement remplacer par « ou », est à éviter.

Il y a lieu de faire figurer un tiret dans l'intitulé de l'annexe pour écrire :

« **Annexe – Marqueurs** ».

À la partie I, alinéa 3, il y a lieu d'écrire « [...] dans la catégorie C, paragraphe 1^{er}, lettre b), sous i), lettre c) ou d), [...] ».

À la partie II, lettre D, point 1, phrase liminaire, il convient d'écrire « Union européenne ».

La Commission des Finances et du Budget décide de reprendre les trois dernières de ces recommandations.

En ce qui concerne l'interprétation du « critère de l'avantage principal », la Commission des Finances et du Budget considère que ce critère n'est pas rempli lorsque l'avantage fiscal principal obtenu au moyen du dispositif est conforme à l'objet ou à la finalité de la législation applicable et conforme à l'intention du législateur. Pour déterminer si le dispositif en question est conforme à cette intention, l'ensemble des éléments constitutifs du dispositif doit être pris en considération, de telle sorte qu'un dispositif qui, considéré dans son ensemble, ne répond pas à cette intention, par exemple en tirant parti des subtilités d'un système fiscal ou des incohérences entre deux ou plusieurs systèmes fiscaux afin de réduire l'impôt à payer, remplit néanmoins le critère de l'avantage principal.

*

5. TEXTE PROPOSE PAR LA COMMISSION PARLEMENTAIRE

Compte tenu de ce qui précède, la Commission des Finances et du Budget recommande à la Chambre des Députés d'adopter le projet de loi n°7465 dans la teneur qui suit :

*

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

Chapitre 1^{er} – Définitions

Art. 1^{er}. Aux fins de la présente loi, on entend par :

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

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

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

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

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

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

en œuvre un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou qui a mis en œuvre la première étape d'un tel dispositif ;

6° « compte financier » : un compte financier au sens de la loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD) ;

7° « entreprise associée » : une personne qui est liée à une autre personne de l'une au moins des façons suivantes:

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

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

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

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

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

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

8° « État membre » : un État membre de l'Union européenne ;

9° « dispositif commercialisable » : un dispositif transfrontière qui est conçu, commercialisé, prêt à être mis en œuvre, ou mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, sans avoir besoin d'être adapté de façon importante ;

10° « personne » : une personne au sens de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal.

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

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

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

la date intervenant le plus tôt étant retenue.

Nonobstant l'alinéa 1^{er}, les intermédiaires visés à l'article 1^{er}, point 4, alinéa 2, sont également tenus de transmettre des informations dans un délai de trente jours commençant le lendemain du jour où ils

ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils.

(2) Dans le cas de dispositifs commercialisables, les intermédiaires sont tenus d'établir tous les trois mois un rapport fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations devant faire l'objet d'une déclaration visées à l'article 10, lettres a), d), g) et h), qui sont devenues disponibles depuis la transmission du dernier rapport.

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

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

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

Art. 3. (1) Par dérogation aux articles 2 et 5, les intermédiaires qui sont soumis à l'article 35 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, à l'article 6, alinéa 1^{er}, de la loi modifiée du 10 juin 1999 portant organisation de la profession d'expert-comptable ou à l'article 28, paragraphe 1^{er}, de la loi modifiée du 23 juillet 2016 relative à la profession de l'audit ne sont pas tenus de transmettre les informations visées à l'article 10 dont ils ont connaissance, qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

Par dérogation à l'alinéa 1^{er}, les dispositions visées aux articles 2 et 5 restent toutefois applicables aux intermédiaires visés à l'alinéa 1^{er} qui agissent en dehors des limites applicables à l'exercice de leur profession.

(2) Dans les cas où le paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, est applicable, cet intermédiaire est tenu de notifier, au plus tard dans un délai de dix jours commençant à la date visée à l'article 2, paragraphe 1^{er}, lettres a), b) ou c), la date qui intervient le plus tôt étant retenue, à tout autre intermédiaire, et en l'absence d'un intermédiaire auquel le paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, ne s'applique pas, au contribuable concerné, les obligations de déclaration qui leur incombent en vertu de la présente loi.

Dans les cas où l'intermédiaire est tenu en vertu de l'alinéa 1^{er} de notifier au contribuable concerné les obligations de déclaration qui incombent à celui-ci en vertu de la présente loi, cet intermédiaire met à disposition du contribuable concerné, le cas échéant, les informations nécessaires au respect de l'obligation de déclaration visée à l'article 4.

Art. 4. (1) Lorsqu'il n'existe pas d'intermédiaire, ou en cas d'applicabilité de la dispense visée à l'article 3, paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, et qu'il n'existe pas d'autre intermédiaire à qui incombent les obligations de déclaration visées aux articles 2 et 5, l'obligation de transmettre des informations sur un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration relève de la responsabilité du contribuable concerné.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 9. L'Administration des contributions directes, à laquelle les informations ont été transmises conformément aux articles 2 et 4 à 8, communique, par voie d'un échange automatique, les informations visées à l'article 10 aux autorités compétentes de tous les autres États membres, selon les modalités pratiques arrêtées conformément à l'article 13.

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

- a) l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, y compris leur nom, leur date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), leur résidence fiscale et leur numéro d'identification fiscale.

Dans le cas où une entreprise associée au contribuable concerné participe au dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, l'identification comprend également le nom, la date et le lieu

de naissance (pour les personnes physiques), la résidence fiscale et le numéro d'identification fiscale de cette entreprise associée ;

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

(2) La forme et les modalités en matière de transmission des informations visées au paragraphe 1^{er} sont déterminées par règlement grand-ducal.

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

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

Art. 13. (1) L'échange automatique d'informations est effectué à l'aide des formulaires types adoptés conformément à la procédure visée à l'article 26, paragraphe 2, de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE.

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

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

Chapitre 3 – Confidentialité et protection des données à caractère personnel

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

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

(2) L'Administration des contributions directes est considérée comme étant le responsable du traitement des données au sens du règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du

27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données), pour le traitement qu'elle met en œuvre.

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

Chapitre 4 – Sanctions

Art. 15. (1) En cas de défaut de transmission des informations, de transmission tardive ou de transmission de données incomplètes ou inexactes au sens de l'article 2, paragraphe 1^{er} ou de l'article 4, paragraphe 2, ou en cas d'observation par les intermédiaires visés à l'article 3, paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, des obligations visées à l'article 3, paragraphe 2, l'intermédiaire ou le contribuable concerné ayant une obligation de transmission ou de notification au Grand-Duché de Luxembourg en vertu de la présente loi peut encourir une amende d'un maximum de 250 000 euros.

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

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

Chapitre 5 – Procédures de vérification

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

(2) L'Administration des contributions directes dispose des mêmes pouvoirs d'investigation que ceux mis en œuvre dans le cadre des procédures d'imposition tendant à la fixation ou au contrôle des impôts, droits et taxes, avec toutes les garanties y prévues.

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

Chapitre 6 – Mise en vigueur

Art. 18. La présente loi entre en vigueur le 1^{er} juillet 2020.

ANNEXE

-

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

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

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

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

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

1. Un dispositif où le contribuable concerné ou un participant au dispositif s'engage à respecter une clause de confidentialité selon laquelle il peut lui être demandé de ne pas divulguer à d'autres intermédiaires ou aux autorités fiscales comment le dispositif pourrait procurer un avantage fiscal.

2. Un dispositif où l'intermédiaire est en droit de percevoir des honoraires (ou intérêts, rémunération pour financer les coûts et autres frais) pour le dispositif et ces honoraires sont fixés par référence:

- a) au montant de l'avantage fiscal découlant du dispositif; ou
- b) au fait qu'un avantage fiscal découle effectivement du dispositif. Cela inclurait une obligation pour l'intermédiaire de rembourser partiellement ou entièrement les honoraires si l'avantage fiscal escompté découlant du dispositif n'a pas été complètement ou partiellement généré.

3. Un dispositif dont la documentation et/ou la structure sont en grande partie normalisées et qui est à la disposition de plus d'un contribuable concerné sans avoir besoin d'être adapté de façon importante pour être mis en œuvre.

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

1. Un dispositif dans lequel un participant au dispositif prend artificiellement des mesures qui consistent à acquérir une société réalisant des pertes, à mettre fin à l'activité principale de cette société et à utiliser les pertes de celle-ci pour réduire sa charge fiscale, y compris par le transfert de ces pertes à une autre juridiction ou par l'accélération de l'utilisation de ces pertes.

2. Un dispositif qui a pour effet de convertir des revenus en capital, en dons ou en d'autres catégories de recettes qui sont taxées à un niveau inférieur ou ne sont pas taxées.

3. Un dispositif qui inclut des transactions circulaires ayant pour résultat un « carrousel » de fonds, à savoir au moyen d'entités interposées sans fonction commerciale primaire ou d'opérations qui se compensent ou s'annulent mutuellement ou qui ont d'autres caractéristiques similaires.

C. Marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières

1. Un dispositif qui prévoit la déduction des paiements transfrontières effectués entre deux ou plusieurs entreprises associées lorsque l'une au moins des conditions suivantes est remplie:

- a) le bénéficiaire ne réside à des fins fiscales dans aucune juridiction fiscale;
- b) même si le bénéficiaire réside à des fins fiscales dans une juridiction, cette juridiction:
 - i) ne lève pas d'impôt sur les sociétés ou lève un impôt sur les sociétés à taux zéro ou presque nul; ou
 - ii) figure sur une liste de juridictions de pays tiers qui ont été évaluées par les États membres collectivement ou dans le cadre de l'OCDE comme étant non coopératives;
- c) le paiement bénéficie d'une exonération fiscale totale dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales;
- d) le paiement bénéficie d'un régime fiscal préférentiel dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales.

2. Des déductions pour le même amortissement d'un actif sont demandées dans plus d'une juridiction.

3. Un allègement au titre de la double imposition pour le même élément de revenu ou de capital est demandé dans plusieurs juridictions.

4. Il existe un dispositif qui inclut des transferts d'actifs et où il y a une différence importante dans le montant considéré comme étant payable en contrepartie des actifs dans ces juridictions concernées.

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

1. Un dispositif susceptible d'avoir pour effet de porter atteinte à l'obligation de déclaration en vertu du droit mettant en œuvre la législation de l'Union européenne ou tout accord équivalent concernant l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers, y compris des accords avec des pays tiers, ou qui tire parti de l'absence de telles dispositions ou de tels accords. De tels dispositifs incluent au moins ce qui suit:

- a) l'utilisation d'un compte, d'un produit ou d'un investissement qui n'est pas ou dont l'objectif est de ne pas être un compte financier, mais qui possède des caractéristiques substantiellement similaires à celles d'un compte financier;
- b) le transfert de comptes ou d'actifs financiers vers des juridictions qui ne sont pas liées par l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers avec l'État de résidence du contribuable concerné, ou le recours à de telles juridictions;
- c) la requalification de revenus et de capitaux en produits ou en paiements qui ne sont pas soumis à l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers;
- d) le transfert ou la conversion d'une institution financière, d'un compte financier ou des actifs qui s'y trouvent en institution financière, en compte financier ou en actifs qui ne sont pas à déclarer en vertu de l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers;
- e) le recours à des entités, constructions ou structures juridiques qui suppriment ou visent à supprimer la déclaration d'un ou plusieurs titulaires de compte ou personnes détenant le contrôle dans le cadre de l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers;
- f) les dispositifs qui portent atteinte aux procédures de diligence raisonnable utilisées par les institutions financières pour se conformer à leurs obligations de déclarer des informations sur les comptes financiers, ou qui exploitent les insuffisances de ces procédures, y compris le recours à des juridictions appliquant de manière inadéquate ou insuffisante la législation relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux, ou ayant des exigences insuffisantes en matière de transparence en ce qui concerne les personnes morales ou les constructions juridiques.

2. Un dispositif faisant intervenir une chaîne de propriété formelle ou effective non transparente par le recours à des personnes, des constructions juridiques ou des structures:

- a) qui n'exercent pas une activité économique substantielle s'appuyant sur des effectifs, des équipements, des ressources et des locaux suffisants; et

- b) qui sont constituées, gérées, contrôlées ou établies ou qui résident dans toute juridiction autre que la juridiction de résidence de l'un ou plusieurs des bénéficiaires effectifs des actifs détenus par ces personnes, constructions juridiques ou structures; et
- c) lorsque les bénéficiaires effectifs de ces personnes, constructions juridiques ou structures, au sens de la loi modifiée du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment et contre le financement du terrorisme, sont rendus impossibles à identifier.

E. Marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert

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

2. Un dispositif prévoyant le transfert d'actifs incorporels difficiles à évaluer. Le terme d'« actifs incorporels difficiles » à évaluer englobe des actifs incorporels ou des droits sur des actifs incorporels pour lesquels, au moment de leur transfert entre des entreprises associées:

- a) il n'existe pas d'éléments de comparaison fiables; et
- b) au moment où l'opération a été conclue, les projections concernant les futurs flux de trésorerie ou revenus attendus de l'actif incorporel transféré, ou les hypothèses utilisées pour évaluer cet actif incorporel sont hautement incertaines, et il est donc difficile de prévoir dans quelle mesure l'actif incorporel débouchera finalement sur un succès au moment du transfert.

3. Un dispositif mettant en jeu un transfert transfrontière de fonctions et/ou de risques et/ou d'actifs au sein du groupe, si le bénéfice avant intérêts et impôts annuel prévu, dans les trois ans suivant le transfert, du ou des cédants, est inférieur à 50 pour cent du bénéfice avant intérêts et impôts annuel prévu de ce cédant ou de ces cédants si le transfert n'avait pas été effectué.

Luxembourg, le 13 mars 2020

Le Président-Rapporteur,
André BAULER

