

Projet de loi

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

Avis du Conseil d'État

(7 octobre 2014)

Par dépêche du 10 avril 2014, le Premier ministre, ministre d'État, a soumis à l'avis du Conseil d'État le projet de loi sous rubrique, élaboré par le ministre des Finances. Le texte du projet était accompagné d'un exposé des motifs, d'un commentaire des articles, d'une fiche financière et d'une fiche d'évaluation d'impact.

Les avis de la Chambre des salariés, de la Chambre de commerce, de la Chambre des fonctionnaires et employés publics ainsi que de la Chambre des métiers ont été communiqués au Conseil d'État par dépêches respectivement des 20 et 30 juin 2014, du 10 juillet 2014 et du 13 août 2014.

Une entrevue entre la commission compétente du Conseil d'État et le ministre des Finances a eu lieu le 22 septembre 2014.

Considérations générales

Le projet de loi sous avis s'inscrit dans la ligne de l'effort soutenu et délibéré mené ces dernières années par les autorités luxembourgeoises en vue de libérer notre pays en général et notre place financière en particulier des accusations et doutes latents quant à la volonté du Luxembourg de coopérer activement et sans restrictions à la mise en place d'un système financier global marqué par la transparence, une moralisation grandissante de la vie des affaires, et la suppression des moyens facilitant l'évasion fiscale, fléau qui appauvrit les économies en faisant supporter par tous le gain non-justifié de quelques-uns.

Le Conseil d'État ne peut que soutenir le principe de cette philosophie, qui s'avérera bénéfique tant à court qu'à long terme, et qui ne met d'ailleurs pas en cause la protection de la sphère de confidentialité des contribuables.

Le projet sous avis constitue en quelque sorte la clé de voûte de cet édifice, le carrefour où se rencontrent la prolongation des efforts menés dès la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, et la suite logique de l'échange automatique

d'informations en matière de fiscalité de l'épargne qui sera effectif dès le 1^{er} janvier 2015.

Le Conseil d'État admet qu'à la lecture du projet sous avis, une série de considérations juridiques fondamentales peuvent venir à l'esprit, interrogations légitimes qui trouvent néanmoins une réponse dès qu'on tient compte des règles dressées par l'OCDE et le « Forum Mondial » en matière de transparence fiscale.

Le Conseil d'État souligne encore que certaines appréhensions sont de toute façon transitoires, alors que l'échange automatique d'informations mènera à une connaissance précise de bon nombre de données auprès des autorités d'États requérants étrangers, relevant dans une première étape de l'Union européenne, mais dans une vision à moyen terme de l'ensemble des pays membres de l'OCDE, de sorte que la question de la pertinence vraisemblable des informations demandées, de même que la crainte des « *fishing expeditions* », seront largement désamorcées.

La piste que dessinera le Conseil d'État se résume en gros comme suit : lorsque le Luxembourg est l'État requis, l'ensemble du contentieux lié éventuellement à une demande de la part de la personne visée est de la compétence de l'État requérant, où l'affaire pourra être débattue au fond, d'après les règles procédurales de l'État en question, et avec la production des pièces et documents que cet État permettra. Par suite, en tant qu'État requis, le Luxembourg ne connaîtra aucun recours lié à la forme ou au fond de la demande, ni de la part de la personne concernée, ni de la part d'un tiers, fût-il détenteur des renseignements (p.ex. un établissement financier). Il est vrai que cette approche se distingue de celle en place en matière d'entraide judiciaire¹, mais cette divergence s'explique du fait qu'ici on se trouve en matière administrative fiscale.

Notons dans ce contexte que si l'application de l'article 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales est exclue en matière purement fiscale², cet article doit bien évidemment être appliqué par le juge national dans les hypothèses visées par les articles 4, paragraphe 2, et 5 de la loi en projet qui, d'après la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, relèvent de la matière pénale. De même, les litiges concernant la légalité d'opérations de perquisition et de saisie effectuées par les administrations fiscales sur base de l'article 3, paragraphe 5 de la loi en projet sont également considérés par la Cour comme tombant dans le champ de cet article³.

Enfin, il convient de souligner que le modèle de convention fiscale de l'OCDE qui, entre autres, sert de base aux traités bilatéraux préventifs de double imposition entre États membres de l'OCDE, donne ainsi toujours lieu à un traité entre États, de sorte qu'une loi comme celle en projet qui a pour objet de transposer dans un ordre juridique national les règles qui en découlent pour le justiciable (ou le contribuable), en l'occurrence les règles

¹ Loi du 27 octobre 2010 portant 1. approbation de la Convention du 29 mai 2000 relative à l'entraide judiciaire en matière pénale entre les États membres de l'Union européenne 2. approbation du Protocole du 16 octobre 2001 à la Convention relative à l'entraide judiciaire en matière pénale entre les États membres de l'Union européenne 3. modification de certaines dispositions du Code d'instruction criminelle et de la loi du 8 août 2000 sur l'entraide judiciaire internationale en matière pénale.

² Cour européenne des droits de l'homme, arrêt *Ferrazzini c/ Italie* du 12 juillet 2001.

³ Cour européenne des droits de l'homme, arrêt *Ravon e.a. c/ France* du 21 février 2008.

en matière d'échange de renseignements prévues par l'article 26 du modèle de convention, peut se limiter à ce qui touche le justiciable, à l'exclusion des modalités de communication entre administrations prises en tant qu'émanations des États signataires. Cette considération alimentera également quelques-unes des suggestions que le Conseil d'État développera dans l'examen des articles.

Examen des articles

Article 1^{er}

Au paragraphe 1^{er} de l'article sous examen, le Conseil d'État recommande de préciser qu'il s'agit des demandes formulées à partir de l'entrée en vigueur de la loi en projet. Le paragraphe en question se lira dès lors comme suit :

« (1) La présente loi est applicable à partir de son entrée en vigueur aux demandes d'échange de renseignements formulées en matière fiscale et émanant de l'autorité compétente ... ».

Quant à la forme, il convient d'écrire au point 4 « loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal ».

Au point 5 de ce même paragraphe, il y a lieu de faire référence à la loi du 26 mai 2014 portant approbation de la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et de son protocole d'amendement, signés à Paris, le 29 mai 2013 et portant modification de la loi générale des impôts.

Au paragraphe 3, il convient de remplacer « en vertu du paragraphe précédent » par « en vertu du paragraphe 2 ». En effet, l'insertion d'une nouvelle disposition à l'occasion d'une modification ultérieure peut avoir pour conséquence de rendre le renvoi inexact.

Article 2

Aux paragraphes 1^{er} et 2 de l'article sous examen, le Conseil d'État recommande de compléter les notions de « renseignements de toute nature » et « renseignements demandés » à chaque fois par la précision « vraisemblablement pertinents ».

Quant au paragraphe 2, il suggère de supprimer à deux reprises le bout de phrase « y compris ceux en relation avec des tiers », alors que cette précision est superfétatoire dans la mesure où ne sont communiqués que des renseignements certes de toute nature mais vraisemblablement pertinents au moment de la demande.

Il est entendu que la possibilité de formuler des demandes relatives à des années antérieures à l'entrée en vigueur des Conventions et lois visées ne saurait mettre en échec l'applicabilité des règles en matière de durée de conservation de documents et d'écritures comptables.

Article 3

Au paragraphe 3, afin d'éviter toute ambiguïté, le Conseil d'État propose d'écrire « ... notifie par lettre recommandée adressée au détenteur des renseignements sa décision portant injonction de fournir les renseignements demandés ».

Par ailleurs, le Conseil d'État note que les détenteurs liés par un secret professionnel en vertu de l'article 458 du Code pénal ne violent pas ce secret en donnant suite à l'injonction, alors que cet article dispose que les personnes y visées sont déliés des secrets qu'on leur confie dans les cas où ils sont appelés à rendre témoignage en justice et où la loi les oblige à faire connaître ces secrets.

En ce qui concerne la confidentialité de la demande d'échange de renseignements, le Conseil d'État donne à considérer qu'elle risque de poser problème devant le juge national dans le cadre d'un éventuel contentieux sur base des articles 3, paragraphe 5, 4, paragraphe 2, et 5 de la loi en projet, qui relèvent de la matière pénale au sens de l'article 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. En effet, la Cour européenne des droits de l'homme considère que le droit à un procès pénal équitable implique que la défense puisse avoir accès à l'ensemble des preuves entre les mains de l'accusation, qu'elles soient en défaveur ou en faveur de l'accusé. Les seules restrictions admissibles au droit d'accès à l'ensemble des preuves disponibles sont celles qui s'avèrent strictement indispensables, soit la protection d'intérêts nationaux vitaux ou la sauvegarde des droits fondamentaux d'autrui. Dans ce cas, la procédure doit prévoir des moyens adéquats pour compenser cette restriction et éviter que des abus ne soient commis. Une solution admise par la Cour européenne des droits de l'homme pour éviter la divulgation de documents secrets consiste à ce que la question de la divulgation soit examinée par un magistrat indépendant et impartial ayant accès aux moyens de preuve litigieux et ayant, par voie de conséquence, été en mesure d'apprécier pleinement, et tout au long de la procédure, la pertinence pour la défense des informations non communiquées à celle-ci. La Cour considère d'ailleurs à ce sujet que lorsque la communication d'informations tenues secrètes n'a pas été soumise au contrôle détaillé d'une juridiction au cours de la procédure de première instance, le manque d'équité de la procédure ne peut être réparé en degré d'appel que par une communication totale et complète des éléments litigieux.⁴

Au niveau national, l'interprétation de l'article 12 de la Constitution faite par la Cour constitutionnelle implique elle aussi le respect des droits de la défense.⁵

Le législateur aurait dès lors avantage à prévoir une procédure conforme aux exigences de la Cour européenne des droits de l'homme et de la Cour constitutionnelle, pour le cas où il conviendrait d'éviter une divulgation de la demande d'échange de renseignements à l'occasion d'une affaire en justice.

⁴ Cour européenne des droits de l'homme, arrêt *Chambaz c/ Suisse* du 5 avril 2012.

⁵ Cour constitutionnelle, arrêt du 25 octobre 2013, n° 104/13 (Mém. A n° 194 du 12 novembre 2013, p. 3662).

Ensuite, concernant le paragraphe 5 de l'article sous examen, le Conseil d'État aimerait voir préciser que les dispositions sous revue ne comportent pas une extension de pouvoirs au bénéfice des administrations fiscales par rapport à ceux dont ils disposent, et ce à d'autres agents que ceux chargés actuellement des missions qui en découlent. De telles extensions nécessiteraient en effet aux termes des articles 15 et 97 de la Constitution une adaptation formelle de la loi. Aussi le Conseil d'État propose-t-il, sous peine d'opposition formelle, de libeller le paragraphe en cause comme suit :

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

Article 4

Le Conseil d'État propose de formuler le paragraphe 1^{er} comme suit :

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

En effet, il n'y a pas lieu de distinguer entre plusieurs catégories de détenteurs de renseignements, ni d'énoncer les causes qui peuvent justifier l'interdiction de transmission de la demande. Dans la mesure où il n'y a pas de recours au Luxembourg en tant qu'État requis, il n'est pas besoin de fournir des justifications, ni encore moins d'en contrôler la véracité et de donner à l'administration fiscale un quelconque pouvoir d'appréciation.

Article 5

Sans observation.

Article 6

Dans la mesure où l'article sous examen ne fait que reprendre la disposition de l'article 26, paragraphe 3, alinéa c) du modèle de convention fiscale de l'OCDE, il y a lieu de le supprimer.

Article 7 (6 selon le Conseil d'État)

Au vu des considérations générales, les alinéas 1^{er} et 2 du paragraphe 1^{er} sont à supprimer et à remplacer par « (1) Aucun recours ne peut être introduit contre la demande d'échange de renseignements et la décision d'injonction visées à l'article 3, paragraphes 1^{er} et 3. ». L'ancien alinéa 3 du paragraphe 1^{er} devient le paragraphe 2. Ensuite, le début de la deuxième phrase du nouveau paragraphe 2 (ancien alinéa 4 du paragraphe 1^{er}) est à libeller ainsi : « Ce recours doit être introduit ... ». Finalement, l'ancien paragraphe 2 devient un nouvel alinéa 2 du paragraphe 2 (selon le Conseil d'État).

L'ancien paragraphe 3 de l'article 7 (6 selon le Conseil d'État) (« Par dérogation ... ») est à supprimer comme étant superfétatoire si le législateur retient la proposition du Conseil d'État d'écarter tout recours contre la demande d'échange de renseignements et la décision d'injonction visés à l'article 3 du projet. En matière pénale, cette disposition risque par ailleurs de donner lieu à des contestations au regard du droit à l'égalité des armes prévu par l'article 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et l'article 12 de la Constitution.

Comme le recours s'adresse uniquement à l'État, il n'y a pas lieu à signification de la requête introductive ; un simple dépôt au greffe du tribunal suffit en vertu de l'article 4, paragraphe 3 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

L'article 7 (6 selon le Conseil d'État) se lira dès lors comme suit :

« **Art. 6.** (1) Aucun recours ne peut être introduit contre la demande d'échange de renseignements et la décision d'injonction visées à l'article 3, paragraphes 1^{er} et 3.

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

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

Articles 8 à 11

Sans observation.

Ainsi délibéré en séance plénière, le 7 octobre 2014.

Le Secrétaire général,

s. Marc Besch

Le Président,

s. Victor Gillen