

**Projet de loi**

**portant exécution, en matière fiscale, des dispositions 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 et portant modification :**

- 1) de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») ;**
- 2) de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal ;**
- 3) de la loi du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD) ;**
- 4) de la loi du 24 juillet 2015 relative à FATCA**

---

**Avis du Conseil d'État**

(8 mai 2018)

Par dépêche du 22 février 2018, le Premier ministre, ministre d'État, a saisi le Conseil d'État du projet de loi sous examen, élaboré par le ministre des Finances.

Le projet de loi était accompagné d'un exposé des motifs, d'un commentaire des articles, d'une fiche d'évaluation d'impact, d'une fiche financière ainsi que des textes coordonnés des lois que le projet de loi vise à modifier.

L'avis de la Commission nationale pour la protection des données, ayant fait l'objet d'une délibération de la Commission en date du 29 mars 2018, a été communiqué au Conseil d'État par dépêche du 26 avril 2018.

En date du 27 avril 2018, a eu lieu une réunion entre la commission compétente du Conseil d'État et une représentante du ministre des Finances et des fonctionnaires de l'Administration des contributions directes demandée le 25 avril 2018 conformément à l'article 33 de la loi du 16 juin 2017 sur l'organisation du Conseil d'État.

L'avis de la Chambre des fonctionnaires et employés publics a été transmis au Conseil d'État par dépêche du 27 avril 2018.

Aucun autre avis d'une chambre professionnelle n'a été communiqué au Conseil d'État au moment de l'adoption du présent avis.

## Considérations générales

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), ci-après « le règlement », établit, pour l'ensemble des États membres de l'Union européenne, les règles relatives à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel. Ce règlement remplace la directive 95/46/CE du Parlement européen et du Conseil, du 24 octobre 1995, relative à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données qui a constitué la référence pour l'adoption de diverses lois nationales en matière de protection des données personnelles. Le règlement est applicable à partir du 25 mai 2018.

Le projet de loi portant création de la Commission nationale pour la protection des données et la mise en œuvre 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, portant modification du Code du travail et de la loi modifiée du 25 mars 2015 fixant le régime des traitements et les conditions et modalités d'avancement des fonctionnaires de l'État et abrogeant la loi du 2 août 2002 relative à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel (doc. parl. n° 7184) est destiné à assurer la mise en œuvre du règlement dans l'ordre juridique luxembourgeois. Ce projet de loi a fait l'objet d'un avis du Conseil d'État en date 30 mars 2018.

Le règlement établit, au chapitre III, les droits de la personne concernée. Ainsi, l'article 15 consacre le droit d'accès aux données traitées, l'article 16 le droit de rectification, l'article 17 le droit à l'effacement et l'article 18 le droit d'obtenir, dans certaines circonstances, la limitation du traitement. L'article 23 du règlement prévoit toutefois qu'un État membre peut, par la voie de mesures législatives, limiter la portée des obligations et des droits prévus notamment aux articles 12 à 22 du règlement, c'est-à-dire des droits des personnes relatifs aux données à caractère personnel les concernant, lorsqu'une telle limitation respecte l'essence des libertés et droits fondamentaux et qu'elle constitue une mesure nécessaire et proportionnée dans une société démocratique pour garantir un des objectifs prévus limitativement au paragraphe 1<sup>er</sup>, à condition que cette mesure législative prévoie des dispositions spécifiques relatives au moins aux éléments visés au paragraphe 2.

D'après l'exposé des motifs du projet de loi sous examen, l'Administration des contributions directes entend, dans l'accomplissement des missions lui dévolues légalement, se prévaloir des limitations énoncées à l'article 23, paragraphe 2, du règlement. Il s'agit, plus spécifiquement, des limitations dans l'application des articles 15 (droit d'accès), 16 (droit de rectification) et 18 (droit à la limitation du traitement) du règlement.

Les auteurs du projet de loi exposent que les dispositions de ces trois articles ne peuvent pas être appliquées telles quelles à l'Administration des

contributions directes sous peine d'affecter l'exécution des missions qui lui sont confiées et qu'une « adaptation raisonnable des droits et obligations découlant de ce règlement s'impose, tout en respectant les droits et obligations dont disposent les personnes au regard du droit à la protection des données à caractère personnel les concernant ».

L'abrogation de la loi modifiée du 2 août 2002 relative à la protection des personnes à l'égard du traitement des données à caractère personnel, par la loi en projet n° 7184 précitée imposerait encore, selon les auteurs, des adaptations ponctuelles de lois existantes en matière fiscale.

## **Examen des articles**

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

Le paragraphe 1<sup>er</sup> de l'article sous examen annonce des limitations à l'application des articles 16 et 18 du règlement relatifs au droit de la personne concernée d'obtenir de l'Administration des contributions directes, en tant que responsable du traitement, la rectification des données à caractère personnel la concernant qui sont inexactes et au droit d'obtenir, dans certaines circonstances, la limitation du traitement. Le texte indique, comme justification de ces limitations, la poursuite d'un objectif d'intérêt public général dans les domaines budgétaire et fiscal. Les paragraphes 2 et 3 disposent que l'article 16 et les lettres a) et d) de l'article 18 du règlement ne s'appliquent pas à l'Administration des contributions directes. Le paragraphe 4 renvoie aux paragraphes 94, 131, 205, 228, 237, 299 et 303 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, telle que modifiée, ci-après « la loi générale des impôts », qui offriraient aux personnes concernées des garanties suffisantes.

Le Conseil d'État relève que les paragraphes 1<sup>er</sup> et 4 de l'article sous examen sont dépourvus de toute valeur normative. En effet, le paragraphe 1<sup>er</sup> ne fait qu'annoncer des limitations qui sont énoncées aux paragraphes 2 et 3. La référence à la poursuite d'un objectif d'intérêt public général relève davantage de la justification des dérogations dans l'exposé des motifs que d'une disposition normative. La référence, au paragraphe 4, à diverses dispositions de la loi générale des impôts constitue, à son tour, une motivation du dispositif normatif des paragraphes 2 et 3 qui trouve sa place dans l'exposé des motifs ou dans le commentaire des articles mais qui n'a pas à faire l'objet d'une disposition légale. Le Conseil d'État note encore une contradiction entre le paragraphe 1<sup>er</sup> qui annonce des limitations à l'application des articles 16 et 18 du règlement et le paragraphe 2 de l'article sous examen qui porte sur une exclusion totale de l'article 16 du règlement.

En ce qui concerne la procédure, le Conseil d'État s'interroge sur l'option prise par les auteurs du projet de loi sous avis d'introduire les dérogations à l'application du règlement par une loi spéciale concernant l'Administration des contributions directes plutôt que de prévoir ce régime spécial dans le projet de loi n° 7184, précité.

En ce qui concerne le fond, l'examen des limitations requiert, en premier lieu, une analyse du bien-fondé de la justification des dérogations au sens du paragraphe 1<sup>er</sup> de l'article 23 du règlement et, dans un deuxième

temps, le contrôle du respect des conditions prévues au paragraphe 2 de l'article précité au regard des règles prévues par la loi générale des impôts.

L'article 23, paragraphe 1<sup>er</sup>, du règlement permet, dans certaines circonstances, de limiter les droits des personnes concernées si cette limitation est nécessaire pour garantir une des finalités énumérées. Même si l'exposé des motifs ne s'y réfère pas expressément, le Conseil d'État comprend que la finalité invoquée est celle figurant à l'article 23, paragraphe 1<sup>er</sup>, lettre e), du règlement qui vise « d'autres objectifs importants d'intérêt public général de l'Union ou d'un État membre, notamment un intérêt économique ou financier important de l'Union ou d'un État membre, y compris dans les domaines monétaire, budgétaire et fiscal, de la santé publique et de la sécurité sociale ». Le Conseil d'État s'interroge toutefois sur la nature de l'intérêt financier du Luxembourg dans le domaine budgétaire et fiscal qui justifierait une exclusion totale de l'application des articles 16 et 18, lettres a) et d), du règlement. Le paragraphe 1<sup>er</sup> de l'article 1<sup>er</sup>, qui est censé fournir la motivation de la dérogation à l'application du règlement, fait référence à un objectif d'intérêt public général qui n'est pas autrement précisé. Le règlement exige un intérêt économique ou financier important d'un État membre qui, comme le souligne la CNPD dans son avis du 29 mars 2018, doit faire l'objet d'une détermination précise. Les auteurs du projet de loi n'indiquent pas non plus dans quelle mesure cette exclusion des dispositions du règlement constitue une mesure nécessaire et proportionnée dans une société démocratique. Il en va de même en ce qui concerne l'exigence relative au respect de l'essence des libertés et droits fondamentaux.

Le paragraphe 2 de l'article 23 du règlement exige encore que la mesure législative portant une limitation à l'application des droits consacrés par le règlement contienne des dispositions spécifiques portant sur les finalités du traitement, des catégories des données, l'étendue des limitations, les garanties, la détermination du responsable du traitement, les durées de conservation, les risques pour les droits et libertés des personnes concernées et le droit de ces personnes d'être informées. Le Conseil d'État constate que l'article 1<sup>er</sup> se limite, aux paragraphes 2 et 3, à prévoir une exclusion pure et simple de l'application des articles 16 et 18, lettres a) et d), du règlement, alors que le paragraphe 2 de l'article 23 vise des limitations dont l'étendue doit être déterminée. Le dispositif législatif en projet ne reprend aucune des dispositions spécifiques visées au paragraphe 2 de l'article 23 du règlement.

Le renvoi, au paragraphe 4, de l'article 1<sup>er</sup> sous examen, n'est, aux yeux du Conseil d'État, pas de nature à répondre aux critères de l'article 23, paragraphe 2, du règlement. Aucune des dispositions citées ne porte spécifiquement sur la protection des données personnelles<sup>1</sup>. Le paragraphe 94 vise le retrait ou la modification des bulletins d'impôts<sup>2</sup>. Le paragraphe

---

<sup>1</sup> Les auteurs du projet de loi ont omis de reproduire l'intégralité des dispositions de la loi générale des impôts auxquelles ils font référence. Le site internet de l'Administration des contributions directes ne renseigne pas davantage sur ces dispositions. De même, le site du Journal officiel du Grand-Duché de Luxembourg ne met pas à disposition un code fiscal qui contiendrait la loi générale des impôts. Dans ces circonstances, le Conseil d'État estime indispensable de reproduire dans des notes de bas de page les dispositions en question, tantôt dans la version française issue de modifications apportées par le législateur luxembourgeois, tantôt dans sa version initiale allemande.

<sup>2</sup> § 94 : (1) Les bulletins d'impôts ainsi que les décisions administratives à caractère individuel ne peuvent être retirés ou modifiés qu'à la double condition que le contribuable y consente expressément et qu'il ne se trouve pas forclos dans le cadre d'un recours contentieux.

131 porte, quant à lui, sur la remise ou la restitution d'impôt en cas de rigueur incompatible avec l'équité<sup>3</sup>. Le paragraphe 205 a trait au contrôle de la déclaration d'impôt<sup>4</sup> et le paragraphe 228 consacre le recours gracieux contre les décisions devant le directeur de l'Administration des contributions directes ou son délégué<sup>5</sup>. Quant au paragraphe 237, il concerne le recours type « *Beschwerde* » contre les décisions autres que celles visées au paragraphe 228<sup>6</sup>. Le Conseil d'État tient à relever que le paragraphe 299 n'est ni reproduit dans la version de la « *Abgabenordnung* » disponible sur le site du Journal officiel du Grand-Duché de Luxembourg<sup>7</sup> ni dans la *Pasinomie luxembourgeoise*<sup>8</sup>. Le texte en question a été modifié par l'article 64 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives. Le constat de l'absence de publication dans l'ordre juridique luxembourgeois vaut également pour le paragraphe 303. Ce constat soulève des questions quant au respect de l'accessibilité des normes et quant à leur applicabilité en droit luxembourgeois.

Au-delà de ces questions, le Conseil d'État constate qu'aucune des dispositions dont il s'agit ne porte sur la question du traitement des données à caractère personnel et concrètement sur la problématique du droit d'obtenir une rectification ou une limitation du traitement. Il est d'ailleurs difficile d'imaginer que les conditions posées par l'article 23, paragraphe 2, du règlement puissent être rencontrées par le simple renvoi à des textes qui remontent à l'année 1931, même s'ils ont fait l'objet de modifications ponctuelles ultérieures.

Ces considérations amènent le Conseil d'État à deux conclusions en ce qui concerne la compatibilité du dispositif prévu avec l'article 23 du règlement.

En ce qui concerne le paragraphe 1<sup>er</sup> de l'article 23, le Conseil d'État constate que les auteurs du projet de loi sous examen ont omis d'expliquer clairement en quoi la restriction prévue constitue une mesure nécessaire et proportionnée dans une société démocratique pour garantir un intérêt

---

(2) L'alinéa 1<sup>er</sup> ne trouve pas application, si la possibilité de retrait ou de modification à l'initiative de l'administration fiscale résulte d'autres dispositions de la présente loi.

<sup>3</sup> § 131 : Sur demande dûment justifiée du contribuable endéans les délais du §153 AO, le directeur de l'Administration des contributions directes ou son délégué accordera une remise d'impôt ou même la restitution, dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable. Sa décision est susceptible d'un recours au tribunal administratif, qui statuera au fond.

<sup>4</sup> § 205 : (1) Die Steuerkontrollstelle hat die Steuererklärungen zu prüfen. Soweit nötig, hat sie tunlichst durch schriftliche Aufforderung zu veranlassen, dass Lücken ergänzt und Zweifel beseitigt werden.

(2) Trägt die Steuerkontrollstelle Bedenken gegen die Richtigkeit der Erklärung, so hat sie, wenn nötig, Ermittlungen vorzunehmen. Sie kann den Steuerpflichtigen, falls eine Aufforderung zu schriftlicher Erklärung nicht angezeigt ist oder keinen Erfolg hat, vorladen und ihn nach den §170 ff. zu Auskunft und weiteren Nachweisungen anhalten.

(3) Wenn von der Steuererklärung abgewichen werden soll, sind dem Steuerpflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äußerung mitzuteilen.

<sup>5</sup> § 228 : Les décisions visées aux §§ ..., 166 alinéa 3, 211, 212, 212a alinéa 1, 214, 215, 215a, 235, 396 alinéa 1 et 402 peuvent être attaquées dans un délai de trois mois par voie de réclamation devant le directeur de l'Administration des contributions directes ou son délégué.

<sup>6</sup> § 237 : Gegen andere als die in den Paragraphen [...] 166 alinéa 3, 211, 212, 212a alinéa 1, 214, 215, 215a, 235, 396 alinéa 1 et 402 bezeichneten Verfügungen von Steuerbehörden ist lediglich die Beschwerde gegeben. Die Frist beträgt 3 Monate.

<sup>7</sup> Mémorial A n° 900 de 1931

<sup>8</sup> *Pasinomie luxembourgeoise* (Suppl. 10 mai 1940-10 septembre 1944, vol. XXII.a.)

économique ou financier important du Luxembourg en matière budgétaire et fiscale.

Le Conseil d'État constate encore que le texte proposé omet de définir les éléments spécifiques que doit contenir la mesure législative qui restreint l'application du règlement au regard des différents points énumérés au paragraphe 2 de l'article 23.

Dans ces conditions, le Conseil d'État doit s'opposer formellement au dispositif prévu pour non compatibilité avec l'article 23 du règlement.

## Article 2

L'article sous examen introduit dans la loi générale des impôts un nouveau paragraphe 22*bis* sur le droit d'accès d'une personne physique aux données à caractère personnel la concernant. D'après le commentaire des articles, ce régime est destiné à établir un système national qui limite le droit d'accès prévu par l'article 15 du règlement et cela en conformité avec l'article 23 du règlement.

En ce qui concerne la forme, cette disposition dérogatoire à l'article 15 du règlement répond aux conditions de l'article 23 dans la mesure où la loi en projet établit une limitation au moyen d'une mesure législative luxembourgeoise adoptée expressément à l'occasion de l'entrée en vigueur du règlement.

En ce qui concerne la justification des limitations au droit d'accès, le Conseil d'État note encore une fois une divergence entre le commentaire de l'article sous examen et le dispositif de la loi en projet. Dans le commentaire, les auteurs invoquent comme finalité de la limitation au droit d'accès d'abord le fait que « les données traitées sont généralement des données que le contribuable lui-même met à disposition de l'ACD » et que « un accès à ces données communiquées ne présente[rait] pour lui aucun intérêt et ralentirait de façon injustifiée la procédure d'imposition et de recouvrement ». Le Conseil d'État considère que la première raison invoquée est d'ordre pratique et ne saurait dès lors être considérée comme justifiant une « mesure nécessaire et proportionnée dans une société démocratique pour garantir un intérêt financier important d'un État membre dans le domaine budgétaire et fiscal » au sens de l'article 23 du règlement.

Dans le commentaire de l'article, les auteurs font état, en second lieu, de « considérations liées à l'exécution d'enquêtes fiscales [...] diligentées régulièrement par l'administration et susceptibles d'entraîner des poursuites pénales [...] ». Toujours d'après le commentaire, l'accès des personnes concernées aux données viderait le contrôle fiscal de toute sa substance et ferait obstacle à des poursuites judiciaires. Le Conseil d'État peut, en principe, accepter la justification des limitations éventuelles dans le domaine des enquêtes fiscales. Il note, toutefois, que cette justification ne se retrouve pas, dans les mêmes termes, dans le texte même du nouvel article 22*bis*, paragraphe 1<sup>er</sup>, de la loi générale des impôts. En effet, l'alinéa 1<sup>er</sup> du paragraphe 1<sup>er</sup> vise, dans des termes très généraux, le risque d'entrave au déroulement de la procédure concernant l'établissement ou le recouvrement de l'impôt. En vertu de l'alinéa 1<sup>er</sup>, le directeur peut procéder à une limitation entière ou partielle aussi longtemps qu'elle est nécessaire et

proportionnée pour éviter une entrave au déroulement de la procédure concernant l'établissement ou le recouvrement de l'impôt. Le Conseil d'État comprend le dispositif en ce sens qu'il appartient au directeur d'apprécier la nécessité et la proportionnalité d'une limitation, qu'elle soit partielle ou totale, ou encore limitée ou non dans le temps. C'est à juste titre que la CNPD relève que la consécration d'un tel pouvoir dans le chef du directeur de l'administration est inadmissible au regard de l'article 23 du règlement.

L'objectif général d'éviter l'entrave au déroulement de la procédure concernant l'établissement ou le recouvrement de l'impôt, indiqué à l'alinéa 1<sup>er</sup>, est ensuite précisé à l'alinéa 2, lettres a) à i).

La lettre a) vise, à côté de la recherche à des fins fiscales, celles effectuées sur ordre des autorités judiciaires. Dès lors que l'Administration des contributions directes dénonce un comportement aux autorités judiciaires, les données en cause revêtent le caractère de données judiciaires. Il en est de même lorsque les autorités judiciaires sollicitent des informations auprès de l'Administration des contributions directes, voire procèdent à des saisies et perquisitions. Les dispositions du Code de procédure pénale ont dès lors vocation à s'appliquer. Le Conseil d'État ne saisit pas la nécessité d'une dérogation expresse à l'article 15 du règlement, au titre d'un droit autonome de refus d'accès que le directeur de l'Administration des contributions directes pourra opposer à un administré visé par une enquête préliminaire ou une instruction préparatoire. Le Conseil d'État ajoute que l'instruction préparatoire est gouvernée par le principe du contradictoire et que, une fois le juge d'instruction saisi, l'inculpé a le droit d'accéder au dossier pénal au titre des règles du Code de procédure pénale. De même, si une procédure se déroule devant le juge administratif, l'accès au dossier et la divulgation des données détenues par l'administration fiscale relèvera des règles régissant la procédure devant le juge administratif et l'insertion de limitations dans le projet de loi sous examen sera dépourvue de pertinence pour le déroulement de la procédure judiciaire. La question du refus du droit d'accès à des données traitées par les administrations, au titre d'enquêtes judiciaires, se pose d'ailleurs pour toutes les administrations publiques sans que, dans le projet de loi n° 7184 précité, les auteurs aient prévu des dérogations particulières au droit d'accès pour ce motif. La lettre b) vise, à son tour, la prévention et la détection d'infractions fiscales pénales et le Conseil d'État renvoie à sa considération précédente.

Les lettres c), d) et e) portent sur un problème différent, à savoir celui de l'entraide internationale en matière fiscale qu'il ne faut pas mettre en péril par le biais du droit d'accès des contribuables intéressés. Autant le Conseil d'État peut comprendre cet objectif, autant il se doit de relever qu'il s'agit d'un objectif différent de celui indiqué dans le commentaire des articles et de celui figurant à l'alinéa 1<sup>er</sup> du paragraphe 1<sup>er</sup> de l'article 22*bis* en projet. En ce qui concerne la référence, à la lettre c), à la loi modifiée du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale, le Conseil d'État note que l'article 3, paragraphe 4, de cette loi dispose que « la demande d'échange de renseignements ne peut pas être divulguée. [...] ». Il s'agit d'une loi spéciale dont le dispositif ne saurait être mis en cause par le biais du droit commun sur la protection des données. La loi précitée du 25 novembre 2014 s'applique d'ailleurs également à la coopération administrative visée dans la

loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal<sup>9</sup> qui est citée à la lettre d) du projet de loi sous avis. La loi du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD), également citée à la lettre d), prévoit, à son tour, à l'article 5, paragraphe 1<sup>er</sup>, que « [...] les informations [reçues] ne peuvent être utilisées qu'aux fins prévues par la présente loi ». Le Conseil d'État ne comprend pas les raisons pour lesquelles il y aurait lieu de restreindre le droit d'accès consacré à l'article 15 du règlement au-delà des limitations d'ores et déjà inscrites dans le dispositif légal relatif à la coopération administrative en matière fiscale. Si le souci des auteurs est d'éviter que les règles en matière d'entraide fiscale ne soient contournées par le droit d'accès consacré à l'article 15 du règlement, une réserve, sous une formulation moins générale, est suffisante.

La lettre f) prévoit une limitation en cas de risque d'atteinte à des droits et des libertés d'autrui. Le Conseil d'État relève qu'il ne s'agit pas seulement d'une finalité différente de celle indiquée au commentaire de l'alinéa 1<sup>er</sup> mais encore, à l'instar de la CNPD, que l'article 15, paragraphe 4, du règlement prévoit lui-même que le droit d'obtenir une copie des données traitées ne doit pas porter atteinte aux droits et libertés d'autrui. C'est encore à juste titre que la CNPD relève que la limitation prévue à la lettre g) ne fait que reprendre celle prévue à l'article 12, paragraphe 5, du règlement et qu'il est inadmissible, au regard du caractère directement applicable du règlement, de reprendre le dispositif de ce dernier dans une loi nationale. La lettre h) porte sur la demande d'accès à des données personnelles figurant dans des documents qui n'ont pas encore abouti à une décision. Le Conseil d'État a du mal à comprendre cette limitation, étant donné que les auteurs confondent, sur ce point, le droit d'accès à des données personnelles traitées par l'administration fiscale avec une procédure de recours contre des décisions qui affectent la situation juridique de l'intéressé. Le Conseil d'État ajoute qu'au titre de la procédure administrative non contentieuse, l'administré a également droit d'accéder aux documents le concernant à un stade préalable à celui de l'adoption d'une décision. Certes, l'article 5 de la loi du 1<sup>er</sup> décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse exclut la matière des contributions directes. La raison en est que les procédures en matière fiscale prévoient des garanties équivalentes. Or, les dispositions de la loi générale des impôts relevées à l'article 1<sup>er</sup> ne consacrent pas un droit spécifique d'accès au dossier. Le Conseil d'État ne comprend pas davantage la limitation prévue à la lettre i), qui omet d'indiquer une finalité, mais se borne à justifier la limitation par la nature du document dans lequel figurent les données.

Le paragraphe 2 ne fait que rappeler l'existence du recours hiérarchique, au sens du paragraphe 237 de la loi générale des impôts. Le texte est dépourvu de valeur normative propre et trouve sa place davantage dans le commentaire des articles que dans le dispositif de la loi en projet. Le rappel de l'existence du recours hiérarchique, auquel il faudrait logiquement ajouter une référence au recours juridictionnel, peut, tout au plus, être compris comme la garantie que la limitation respecte l'essence des libertés et droits fondamentaux au sens du paragraphe 1<sup>er</sup> de l'article 23 du règlement.

---

<sup>9</sup> Voir l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1<sup>er</sup>, point 4 de la loi modifiée du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale

En conclusion des considérations qui précèdent, le Conseil d'État doit encore s'opposer formellement au dispositif prévu pour contrariété avec l'article 23 du règlement.

À la suite des explications fournies lors de la réunion du 27 avril 2018, le Conseil d'État croit comprendre que les raisons à la base de la limitation de l'application des articles 16 et 18, lettres a) et d), sont les mêmes que celles invoquées à la base de la limitation de l'article 15, objet de l'article 2 du projet de loi sous examen. Une différence d'approche suivie par les auteurs du projet de loi sous examen entre le traitement des limitations à l'application des articles 16 et 18, d'un côté, et l'article 15, d'un autre côté, est dépourvue de justification. Il s'agirait, pour toutes les limitations envisagées, de ne pas entraver la procédure d'imposition et de recouvrement de l'impôt, de même qu'il s'agit de ne pas affecter négativement les procédures judiciaires en relation avec des infractions en matière fiscale et de ne pas porter atteinte aux obligations du Luxembourg en matière d'entraide administrative. Dans ces conditions, il y a lieu de procéder à une analyse globale des raisons des dérogations au regard des articles 15, 16 et 18 du règlement dont l'application serait limitée. L'adoption d'une approche distincte à l'égard des limitations apportées à l'application des articles 16 et 18 du règlement, d'un côté, et de l'article 15 du règlement, d'un autre côté, n'a pas de raison d'être. S'ajoute à cela que la procédure d'une rectification au regard de l'article 16 du règlement s'inscrit, dans la plupart des cas, dans la suite logique du droit d'accès exercé au titre de l'article 15.

Le Conseil d'État conçoit que l'établissement et le recouvrement de l'impôt, de même que la procédure de sanction en cas de violation de la loi fiscale peuvent être considérés comme relevant d'un intérêt public général d'un État membre en tant qu'intérêt financier important dans le domaine budgétaire et fiscal. Encore convient-il de déterminer dans quelle mesure des restrictions aux droits prévus aux articles 15, 16 et 18 se justifient par rapport à un tel objectif et sont à considérer comme nécessaires et proportionnés dans une société démocratique. La finalité d'un déroulement plus facile des procédures d'imposition ou le simple maintien du système actuel d'imposition ne peuvent pas être invoqués comme objectifs au sens de l'article 23 du règlement. Pourrait tout au plus être considéré le risque d'une mise en cause réelle de l'imposition ou de la procédure de sanction. L'invocation de ces objectifs ne saurait toutefois justifier une exclusion absolue des droits prévus par le règlement.

Le Conseil d'État rappelle que le législateur communautaire a omis de réserver un régime particulier au traitement des données en matière fiscale, contrairement à d'autres secteurs. Or, l'adoption d'un mécanisme tel que celui prévu dans le projet de loi sous examen revient à exempter l'Administration des contributions directes du respect du règlement en ce qui concerne une série de droits fondamentaux reconnus à l'administré, ce qui est manifestement contraire au règlement. La problématique d'un « repentir actif » du contribuable, par le biais d'un redressement des données communiquées à l'administration après la déclaration proprement dite et avant l'imposition, cela à la suite de l'exercice du droit d'accès aux données traitées par l'administration fiscale, se pose dans des termes similaires dans tous les États membres de l'Union européenne. Le Conseil d'État considère qu'il aurait été utile de disposer, sur ce point, d'informations sur les solutions adoptées dans les autres États membres de

l'Union européenne pour éviter que le Luxembourg soit le seul à s'exposer, par le biais du système tel que prévu dans le projet de loi sous examen, à une situation de manquement aux obligations européennes.

Selon le Conseil d'État, la solution ne peut consister qu'à déterminer, avec plus de précision, l'objectif au sens de l'article 23, paragraphe 1<sup>er</sup>, tout en respectant scrupuleusement les conditions du paragraphe 2. Sur ce dernier point, il y a lieu de préciser les catégories de données concernées, ainsi que l'étendue des limitations aux droits et de prévoir des règles précises en vue de la sauvegarde des droits et libertés des personnes concernées dont notamment du droit d'être informées de la limitation. Des éléments de solution pourraient consister à différencier les données fournies par le contribuable lui-même de celles obtenues auprès de tiers ou à opérer des distinctions de régime en fonction du moment auquel sont exercés les droits en question, concrètement entre la date de la déclaration d'impôt et celle de l'émission du bulletin d'imposition.

### Article 3

L'article 3 du projet de loi sous examen modifie l'article 23 de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal.

Le Conseil d'État comprend la suppression de la référence à la loi modifiée du 2 août 2002 relative à la protection des personnes à l'égard du traitement des données à caractère personnel qui se trouve abrogée par la loi en projet n° 7184. Encore le Conseil d'État doit-il relever qu'il est juridiquement inutile d'insérer, à l'alinéa 1<sup>er</sup> du paragraphe 1<sup>er</sup>, une référence expresse au règlement, étant donné que ce dernier gouvernera, à partir du 25 mai 2018, en tant que norme directement applicable, tous les traitements de données à caractère personnel. Dans son avis du 30 mars 2018 relatif au projet de loi n° 7184, précité, le Conseil d'État avait rappelé que les références sont dynamiques, c'est-à-dire modifiées de manière implicite du fait même de l'entrée en vigueur du nouvel acte modifiant ou remplaçant l'acte auquel il est fait référence, en l'occurrence, selon la matière concernée, le règlement ou la loi en projet n° 7184.

L'alinéa 2 ne fait que rappeler les limitations des droits figurant aux articles 15, 16 et 18 du règlement et se référer au nouveau paragraphe 22*bis* de la loi générale des impôts.

Le Conseil d'État renvoie aux oppositions formelles qu'il a émises à l'égard des articles 1<sup>er</sup> et 2 de la loi en projet.

### Articles 4 et 5

Les articles 4 et 5 modifient respectivement l'article 5 de la loi du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD) et l'article 3 de la loi du 24 juillet 2015 relative à FATCA en rappelant la qualité de responsable du traitement de l'Administration des contributions directes et des institutions financières déclarantes luxembourgeoises, au sens des lois en question, et en remplaçant la référence à la loi du 2 août 2002, précitée, par une référence au règlement.

Le Conseil d'État renvoie aux observations à l'endroit de l'article 3.

#### Articles 6 et 7

Sans observation.

### **Observations d'ordre légistique**

#### Intitulé

Il convient d'écrire « 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) », étant donné qu'il faut veiller à reproduire l'intitulé d'un acte tel que publié officiellement.

Il est conseillé de citer les actes à modifier dans l'ordre chronologique, en commençant par le plus ancien. Par ailleurs, pour l'énumération des actes à modifier, il est fait recours à des numéros suivis d'un exposant « ° » (1°, 2°, 3°, ...).

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

Au paragraphe 1<sup>er</sup>, il convient de faire référence au « 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) ». Par ailleurs, le Conseil d'État signale que la référence à un règlement européen à plusieurs endroits du même dispositif doit en principe comporter l'intitulé complet de l'acte auquel il s'est référé. Toutefois, afin de faciliter la lecture du dispositif, il peut exceptionnellement être recouru à la formule « règlement (UE) n° XX/YYYY précité » si dans le dispositif il a déjà été fait mention de l'intitulé complet de l'acte visé. Aux paragraphes 2 et 3, il convient dès lors de se référer au « règlement (UE) 2016/679 précité ».

Au paragraphe 3, il y a lieu d'indiquer avec précision et de manière correcte les textes auxquels il est renvoyé, en commençant par l'article et ensuite les points. En outre, lorsqu'il est renvoyé à une lettre faisant partie d'une subdivision, il y a lieu d'utiliser le terme « lettre » avant la lettre référée, et non pas le terme « point ». Partant, il faut écrire :

« Les dispositions de l'article 18, lettres a) et d), du règlement (UE) 2016/679 précité [...] ».

#### Article 2

Au paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 2, lettre c), du paragraphe 22*bis* nouveau qu'il s'agit d'insérer, il convient d'omettre le terme « modifiée », étant donné que la loi du 25 novembre 2014 n'a pas fait l'objet de modifications depuis son entrée en vigueur.

Au paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 2, lettre e), du paragraphe 22*bis* nouveau qu'il s'agit d'insérer, il convient de reproduire fidèlement l'intitulé de la loi modifiée du 19 décembre 2008, tel que publié officiellement, en omettant les termes « modifiée du 22 mai 1931 ».

### Article 3

Au paragraphe 1<sup>er</sup> de l'article 23 qu'il s'agit de remplacer, il convient de citer l'intitulé complet du règlement (UE) 2016/679 précité. Il s'agit en effet de la première mention dudit règlement dans le texte de la loi qu'il s'agit de modifier. Au paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 2, et au paragraphe 2 de l'article 23 à remplacer, il peut être fait référence au « règlement (UE) 2016/679 précité ».

Par ailleurs, au paragraphe 2 de l'article 23 à remplacer, il est indiqué de supprimer la virgule à la suite des termes « règlement (UE) 2016/679 ».

### Article 4 (5 selon le Conseil d'État)

Lorsqu'il s'agit de modifier plusieurs actes, il est conseillé, au dispositif, de faire suivre les modifications dans leur ordre chronologique en commençant par le plus ancien. La loi du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD) étant postérieure à la loi modifiée du 24 juillet 2015 relative à FATCA, l'ordre des articles 4 et 5 est à inverser.

Au point 1<sup>o</sup>, il convient de citer l'intitulé complet du règlement (UE) 2016/679 précité. Il s'agit en effet de la première mention dudit règlement dans la loi qu'il s'agit de modifier.

Au point 2<sup>o</sup>, il convient de se référer au « chapitre III du règlement (UE) 2016/679 précité. »

### Article 5 (4 selon le Conseil d'État)

Au point 1<sup>o</sup>, il convient de citer l'intitulé complet du règlement (UE) 2016/679 précité. Il s'agit en effet de la première mention dudit règlement dans la loi qu'il s'agit de modifier.

Au point 2<sup>o</sup>, il convient de se référer au « chapitre III du règlement (UE) 2016/679 précité. »

### Article 6 (7 selon le Conseil d'État)

Étant donné que la disposition relative à l'introduction d'un intitulé de citation doit précéder celle relative à la mise en vigueur, l'ordre des articles 6 et 7 est à inverser.

### Article 7 (6 selon le Conseil d'État)

L'article relatif à l'introduction d'un intitulé de citation est à libeller comme suit :

« **Art. 6.**

La référence à la présente loi se fait sous la forme suivante :

« loi du [...] portant exécution des dispositions du règlement (UE) 2016/679, applicables en matière fiscale ».

La date faisant défaut est à insérer une fois que celle-ci est connue.

Ainsi délibéré en séance plénière et adopté à l'unanimité des 19 votants, le 8 mai 2018.

Le Secrétaire général,

s. Marc Besch

Le Président,

s. Georges Wivenes