CONSEIL D'ÉTAT
==========

N° CE : 52.597
N° dossier parl. : 7223

Projet de loi

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

---

Avis complémentaire du Conseil d'État

(22 janvier 2019)

Par dépêche du 3 décembre 2018, le Premier ministre, ministre d'État, a soumis à l'avis du Conseil d'État trois amendements gouvernementaux au projet de loi sous examen, élaborés par le ministre des Finances.

Étaient joints un commentaire pour chacun des amendements, ainsi qu'un texte coordonné du projet de loi sous avis intégrant les amendements gouvernementaux et un texte coordonné de la loi du 25 novembre 2014 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, intégrant les modifications résultant du projet amendé.

Selon la lettre de saisine, les avis des chambres professionnelles ont été demandés. Toutefois, aucun avis desdites chambres n'est parvenu au Conseil d'État à la date d'adoption du présent avis.

Le Conseil d'État voudrait rappeler qu'il demande depuis le premier examen du dispositif en projet, effectué à l'époque dans le cadre du projet de loi budgétaire pour l'année 2018, que les auteurs du projet de loi consultent les juridictions administratives.

Examen des amendements

Amendement 1 concernant l'article 1er

Le Conseil d'État avait, dans son avis du 26 juin 2018, émis deux oppositions formelles à l'endroit de l'article 1er en projet, qui vise à modifier l'article 3 de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale.

1° Amendement visant à modifier le paragraphe 1er de l'article 3 de la loi précitée du 25 novembre 2014

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

avait donc demandé aux auteurs du texte de clarifier « que la pertinence vraisemblable des renseignements demandés est à apprécier, pour chaque demande, au regard de son objet et de sa finalité ».

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Cependant, le Conseil d'État doit s'opposer formellement à ce dispositif au motif qu'il n'offre pas les garanties d'un recours effectif au sens de l'article 13 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales[1]. Il ne se conçoit en effet pas de faire dépendre le délai du recours dont disposent les « tiers concernés » d'un événement (la

[1] CEDH, *Ravon et autres c. France* nº 18497/03 ; CEDH, *Kemp et autres c. Luxembourg*, nº 17140/05.

notification au détenteur de l'information), étant donné qu'il n'est pas garanti que le détenteur des informations informera les « tiers concernés ». En sera-t-il d'ailleurs capable ? Quelle sera sa responsabilité s'il omet d'informer un tiers concerné ? Le projet de loi prévoit même qu'il peut être interdit au détenteur de l'information de révéler le contenu de l'injonction (article 4, paragraphe 1er, tel qu'amendé).

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

Au vu de la difficulté qu'il y a à organiser le recours des « tiers intéressés » d'une manière qui reste compatible avec la célérité qui est de mise en matière d'échange de renseignements, le Conseil d'État en est à se demander s'il ne serait pas plus judicieux que le législateur s'en tienne strictement à ce qui est requis par l'arrêt *Berlioz*, à savoir organiser un recours effectif au profit du détenteur de l'information[2].

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

Amendement 2 concernant l'article 2 (nouveau)

L'amendement 2 propose de modifier la teneur de l'article 2 du projet de loi sous examen pour y insérer une disposition amendant l'article 4, paragraphe 1er, de la loi précitée du 25 novembre 2014, qui ne devait pas être modifié dans le projet de loi initial.

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

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

Le Conseil d'État se doit de signaler aux auteurs du texte que, loin d'« aligner » la terminologie de l'article 4 sur celle de l'article 6, les deux formulations restent très différentes. L'article 4, tel qu'il est proposé de le modifier, se réfère en effet à « la personne visée par la demande d'échange de renseignements » (c'est-à-dire le contribuable concerné), tandis que l'article 6 instaure un recours au profit de « toute personne visée par ladite

[2] CJUE, arrêt du 16 mai 2017, Berlioz Investment Fund SA / contre Directeur de l'administration des contributions directes, aff. C-682/15, ECLI:EU:C:2017:373, points 57 et 58.

décision » (soit – « ladite décision » étant la décision d'injonction – certainement le détenteur de l'information, mais aussi toute autre personne qui y est nommément « visée ») [3].

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

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

Or, l'arrêt *Berlioz* ne se prononce pas sur les recours du contribuable ou d'autres personnes concernées[4]. Comme le Conseil d'État l'avait déjà relevé dans son avis du 26 juin 2018, l'arrêt *Berlioz* concernait spécifiquement le cas d'un détenteur d'informations qui, dans le cadre du recours exercé contre une sanction administrative, contestait la validité de l'injonction qui lui avait été adressée, et la Cour ne s'est pas prononcée au-delà de ce qui était nécessaire pour répondre aux questions dont elle était saisie.

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

<u>Amendement 3 concernant l'article 2 initial (3 nouveau)</u>

L'article 6 nouveau qu'il est proposé d'insérer dans la loi précitée du 25 novembre 2014 organise un recours en annulation contre les décisions d'injonction prises sur le fondement de l'article 3, paragraphe 3, de la même loi, et un recours en pleine juridiction contre les décisions imposant une amende administrative sur le fondement de l'article 5 de la même loi[5].

---

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

[4] CJUE, arrêt du 16 mai 2017, Berlioz Investment Fund SA / contre Directeur de l'administration des contributions directes, aff. C-682/15, ECLI:EU:C:2017:373, points 57 et 58.

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

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

Observations d'ordre légistique

Amendement 1

La phrase liminaire de l'article 1er, dans sa teneur amendée, est à reformuler comme suit :

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

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

> « 2° Le paragraphe 2, première phrase, est modifié comme suit : » et à l'article 1er, point 3°, « 3° Le paragraphe 3, dernière phrase, est modifié comme suit : ».

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

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

Amendement 2

La phrase liminaire de l'article 2, dans sa teneur amendée, est à reformuler comme suit :

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

Amendement 3

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

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

Ainsi délibéré en séance plénière et adopté à l'unanimité des 19 votants, le 22 janvier 2019.

Le Secrétaire général,	Le Président,
s. Marc Besch	s. Georges Wivenes