

Projet de loi

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

Avis du Conseil d'État

(14 janvier 2020)

Par dépêche du 9 août 2019, 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.

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 ainsi que le texte de 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.

Les avis de la Chambre des métiers, de la Chambre des salariés, de la Chambre de commerce et de la Chambre des fonctionnaires et employés publics ont été communiqués au Conseil d'État par dépêches respectivement des 4 septembre 2019, 21 octobre 2019, 8 novembre 2019 et 24 décembre 2019.

L'avis de l'Ordre des avocats du Barreau du Luxembourg a été communiqué au Conseil d'État par dépêche du 9 décembre 2019.

Considérations générales

Le projet de loi sous examen a pour objet la transposition en droit luxembourgeois de 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 relatif aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

Il est apparu que les structures de planification fiscale deviennent de plus en plus sophistiquées et tirent profit de la mobilité croissante des capitaux et des personnes au sein du marché intérieur. Or, ces structures peuvent comporter des dispositifs mis en place dans plusieurs États dans le but de transférer les bénéfices imposables vers des régimes fiscaux plus favorables ou ayant pour effet de réduire l'impôt dû par le contribuable. Il en résulte que les États membres de l'Union européenne peuvent subir une baisse significative de leurs recettes fiscales, préjudiciable à la mise en œuvre de politiques fiscales favorables au progrès social et économique.

Partant de ce constat, le Conseil de l'Union européenne a adopté la directive (UE) 2018/822 précitée (encore appelée « directive DAC6 »). Les règles de communication que cette directive prévoit s'inspirent de l'Action 12 (intitulé « Règles de communication obligatoire d'information ») du projet 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).

Selon les auteurs du projet de loi, par la transposition de la directive (UE) 2018/822 du 25 mai 2018 précitée, celui-ci introduit en droit luxembourgeois une obligation de déclaration de certains dispositifs transfrontières concernant plusieurs États membres ou un État membre et un État tiers. Les informations ainsi déclarées vont ensuite être échangées de manière automatique avec les seules autorités fiscales des autres États membres de l'Union européenne. Il est précisé que les informations ainsi obtenues et échangées permettront aux autorités des États membres, d'une part, de réagir avec célérité contre les dispositifs de planification fiscale qui sont potentiellement agressifs et, d'autre part, de remédier à des lacunes latentes devenues apparentes, soit par la réalisation d'analyses de risques appropriées et de contrôles fiscaux, soit par le biais de réformes législatives visant à combler ces lacunes.

Les auteurs du projet de loi ajoutent que l'obligation faite aux intermédiaires d'informer les autorités fiscales de certains dispositifs transfrontières susceptibles d'utilisation à des fins de planification fiscale agressive vise par ailleurs à renforcer l'efficacité de la Norme commune de déclaration, ci-après « NCD », introduite par la directive 2014/107/UE modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal.

En outre, selon ses auteurs, le projet de loi sous examen envisage de dispenser de certaines obligations de déclaration qu'il impose, conformément aux prévisions de la directive (UE) 2018/822, les intermédiaires dont les activités sont réglementées par la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat. Une telle dispense se justifie, selon les auteurs du projet, par la situation spécifique de la profession d'avocat – dans la mesure où le secret professionnel de l'avocat est considéré comme un des principes fondamentaux sur lesquels repose l'organisation de la justice – et afin de préserver la nécessaire relation de confiance entre l'avocat et son client. Il est ainsi expliqué que l'avocat peut en effet être appelé à représenter les intérêts de ses clients en justice, par exemple, dans le cadre d'un litige ayant un lien direct avec un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. Toutefois, selon les auteurs du projet de loi, une telle dispense ne devrait pas porter atteinte à l'objectif de la directive (UE) 2018/822 qui est de permettre aux autorités fiscales d'obtenir « des informations complètes et pertinentes sur les dispositifs fiscaux à caractère potentiellement agressif ». Il est dès lors précisé que dans les situations dans lesquelles la dispense ci-avant est applicable – et lorsqu'il n'existe pas d'autre intermédiaire soumis aux obligations de déclaration –, les obligations de déclaration que le projet de loi sous examen envisage incombent au contribuable concerné par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. Les auteurs du projet de loi expliquent qu'un tel transfert des obligations de déclaration au contribuable puise son fondement dans la directive (UE) 2018/822 et permet d'atteindre les objectifs ci-avant présentés de la directive.

Les auteurs du projet de loi ajoutent qu'afin de concilier au mieux les exigences découlant du secret professionnel de l'avocat avec la nécessité d'obtenir en temps utile des informations sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, il est envisagé que les intermédiaires concernés par la dispense soient tout de même obligés de transmettre un certain nombre d'informations en rapport avec ces dispositifs transfrontières. Il s'agit, dans ce contexte, d'une obligation spécifique de déclaration d'informations de nature générale relatives à de tels dispositifs, mais qui ne permettront pas d'identifier les contribuables concernés. Selon les auteurs du projet de loi, cette obligation spécifique de transmission d'informations imposée aux avocats vise, dans tous les cas de figure applicables, une identification plus rapide d'éventuelles lacunes législatives ainsi qu'un meilleur ciblage des analyses de risques à entreprendre.

Le Conseil d'État note qu'il est prévu que les dispositions du projet de loi sous examen s'appliquent à partir du 1^{er} juillet 2020.

Examen des articles

Article 1^{er}

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/UE¹, 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

¹ 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.

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 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) 2018/822² 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.

² Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen, Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung von Steuergestaltungen, Bearbeitungsstand: 26.09.2019.

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 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.

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 ci-avant 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 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.

Article 3

L'article en projet 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.

En l'occurrence et 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 précises³.

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 profession⁴.

³ 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 ».

⁴ 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.

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* »)⁵.

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 français⁶.

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 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 en projet 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

⁵ Cf. [Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen](#) (loi du 21 décembre 2019).

⁶ 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 (...) ».

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 en projet 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 professionnel⁷.

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 informations sur les

⁷ 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.

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 aux auteurs du projet sous examen, 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.

Article 4

L'article 4 en projet détermine les modalités de transmission incombant au contribuable concerné en l'absence d'un intermédiaire ou en cas d'applicabilité de la dispense visée à l'article 3, paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, et lorsqu'il n'existe pas d'autre intermédiaire à qui incombent les obligations de déclaration.

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 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.

Tout comme cela est prévu à l'égard des intermédiaires, le contribuable concerné est dispensé de la transmission des informations s'il existe une obligation de déclaration multiple et qu'il peut prouver que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre État membre. 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

L'article 5 en projet détermine l'obligation de déclaration lorsqu'il existe plusieurs intermédiaires participant à un même dispositif transfrontière.

Dans un tel cas, l'obligation de déclaration incombe en principe à tous les intermédiaires concernés, de sorte que chaque intermédiaire devra déclarer les informations relatives à un dispositif transfrontière à l'ACD, s'il remplit les conditions de l'article 2 du projet de loi sous examen.

Un intermédiaire est dispensé de l'obligation susmentionnée 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 ci-dessus concernant l'article 5 en projet pour ce qui est des moyens de preuve.

Article 7

L'article 7 en projet introduit 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 ~~pour~~ **durant la période** ~~chacune des années où il l'utilise~~ **couverte par la déclaration en question.** »

En outre, 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 », le Conseil d'État 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

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.

Article 9

L'article 9 en projet impose à l'ACD directes l'obligation de communiquer, par voie d'un échange automatique, les informations faisant l'objet de l'article 10 du projet sous examen 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

L'article 10 en projet énonce les différentes informations devant être transmises par un intermédiaire ou, le cas échéant, par un contribuable concerné, à l'ACD.

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 aux auteurs du projet 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 aux auteurs du projet de loi 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 autrichienne⁸ 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.

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.

Articles 11 à 14

Sans observation.

⁸ 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.“

Article 15

L'article 15 en projet fixe les sanctions contre la violation des règles mettant en œuvre la directive (UE) 2018/822, qui, d'après cette dernière, devraient être « effectives, proportionnées et dissuasives ».

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 en projet ne s'appliquent pas à l'égard du contribuable concerné qui omettrait de déclarer, conformément à l'article 7 du projet de loi sous examen, 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.

Article 16

Le texte de l'article en projet charge l'ACD du contrôle des obligations de transmission et de notification par les intermédiaires et contribuables concernés, cette mission étant étendue à la vérification de l'absence de pratiques ayant pour but de contourner la communication d'informations.

Pour accomplir sa mission de vérification, le texte octroie à l'ACD les mêmes pouvoirs d'investigation qu'elle est autorisée à mettre en œuvre dans

le cadre et dans les limites de la procédure d'investigation et de détermination des impôts, droits et taxes luxembourgeois.

En outre, le paragraphe 3 en projet 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.

Article 17

Suivant le libellé de l'article 17 en projet, il est prévu 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

Sans observation.

Annexe

Sans observation.

Observations d'ordre légistique

Observations générales

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.

Article 1^{er}

Concernant le point 1^o, le Conseil d'État signale qu'il convient d'éviter l'insertion de phrases ou d'alinéas autonomes dans une définition.

Article 2

Concernant le paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, après la lettre c), le Conseil d'État suggère 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.

Article 3

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 ».

Article 10

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

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

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.

Article 13

Au paragraphe 3, il y a lieu de préciser ce qu'il faut entendre par le sigle « CCN ».

Article 14

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) ».

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. »

Annexe

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 ».

Ainsi délibéré en séance plénière et adopté à l'unanimité des 18 votants, le 14 janvier 2020.

Le Secrétaire général,

s. Marc Besch

La Présidente,

s. Agny Durdu