

Objet : Amendements parlementaires au projet de loi n°7223 portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale. (4985terPMR)

*Saisine : Ministre des Finances
(4 février 2019)*

AVIS COMPLEMENTAIRE DE LA CHAMBRE DE COMMERCE

La Chambre de Commerce avait déjà eu l'occasion de commenter, dans son avis n°4985 du 8 mars 2018¹, le projet de loi n°7223 portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale².

Le Projet Initial a fait l'objet, le 30 novembre 2018, de 3 amendements gouvernementaux qui visaient essentiellement à répondre à diverses critiques émises par le Conseil d'Etat dans son avis n°52.597 du 26 juin 2018.

La Chambre de Commerce n'avait eu l'occasion de réagir sur ces amendements compte tenu de la relative urgence du dossier. Bien que n'étant pas parfaites, les dispositions telles qu'amendées par ces premiers amendements auraient cependant fortement amélioré la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale³ sur deux points principaux, à savoir (i) la réintroduction de l'examen du critère de pertinence vraisemblable de la demande d'échange et (ii) l'ouverture d'un recours à tout tiers intéressé contre la décision d'injonction.

C'était sans compter sur le fait que le Conseil d'Etat, dans son second avis du 22 janvier 2019 sur la première série d'amendements, allait émettre une suggestion quant aux voies de recours que la Chambre de Députés a choisi de reprendre et de matérialiser par le biais d'une deuxième série d'amendements. Vu les difficultés qui persistaient, tant dans la formulation légale que dans la mise en œuvre pratique du recours ouvert au tiers concerné, très justement relevées d'ailleurs par le Conseil d'Etat, ce dernier avait alors suggéré de limiter les changements à apporter à la Loi du 25 novembre 2014 strictement aux enseignements de l'arrêt dit « Berlioz »⁴. La solution proposée consistait à ne plus ouvrir le recours contre la décision d'injonction qu'au seul détenteur de l'information.

La Chambre de Commerce ne peut donc marquer son soutien aux amendements sous avis. En effet, elle maintient la position qu'elle avait prise et largement argumentée dans son avis n°4242 du 16 juin 2014 relatif au projet de loi n°6680 qui allait aboutir à la Loi du 25 novembre 2014.

Afin de concilier au mieux les droits de la défense et le respect des données personnelles, la Chambre de Commerce avait alors cité l'exemple du Royaume-Uni, soumis aux mêmes exigences que le Grand-Duché en matière de transparence et dont les pratiques

¹ Ci-après, l' « Avis Initial ».

² Ci-après, le « Projet Initial ».

³ En abrégé ci-après, la « Loi du 25 novembre 2014 ».

⁴ Pour l'arrêt dit « Berlioz », voir l'Avis Initial.

d'échange d'informations ont également fait l'objet de critiques de la part du Forum Mondial en 2011. En réponse, le Royaume-Uni a adopté une nouvelle procédure pour l'échange de renseignements⁵. Pour autant, l'élargissement des prérogatives de l'administration fiscale britannique ne s'est pas accompagné d'une remise en cause des garanties procédurales ni d'un abandon du contrôle de la pertinence vraisemblable, bien au contraire. En effet, ce nouveau système n'autorise pas les autorités fiscales à demander une information à un tiers sans l'accord du contribuable concerné ou l'autorisation d'un tribunal. Dans les deux cas, l'information doit être raisonnablement nécessaire (« *reasonably required* ») à la vérification de la situation fiscale du contribuable.

Sans devoir aller nécessairement jusqu'à l'octroi d'une obligation d'obtenir l'accord du contribuable, il est en tout état de cause nécessaire d'ouvrir le recours au tiers concerné, la Chambre de Commerce s'étant d'ailleurs interrogée à l'époque sur le principe plus fondamental de permettre l'échange de renseignements portant sur des tiers. *A fortiori*, lorsqu'il porte sur le contribuable directement, ce dernier se doit d'être informé pour pouvoir exercer utilement un éventuel recours. La Chambre de Commerce avait estimé que l'extension du principe du « *no tipping off* » serait contraire au respect de la vie privée et de la protection des données personnelles. Lorsque les informations demandées sont disponibles auprès de l'administration fiscale luxembourgeoise, très souvent en raison d'un consentement explicite ou implicite du contribuable (p. ex. suite à la déclaration d'impôts), le transfert d'informations à l'étranger constituant un traitement subséquent de données, la légalité du traitement de données en vertu de la législation européenne et luxembourgeoise sur le traitement de données dépendraient de la portée du consentement du contribuable. Lorsque les informations ne sont pas disponibles auprès de l'administration fiscale luxembourgeoise, le principe de la subsidiarité du paragraphe 209 de la Loi générale des impôts requerrait alors que le contribuable soit informé préalablement de la demande d'échange, sauf en cas de risque important de disparition des preuves⁵.

La Chambre de Commerce note d'ailleurs que la question reste d'une actualité brûlante, en témoigne la question adressée au Conseil Constitutionnel par la deuxième chambre du Tribunal administratif lors de l'audience du 10 janvier 2019⁶ :

« Le principe de l'Etat de droit ainsi que le principe de la légalité se dégagent-ils des dispositions constitutionnelles et plus particulièrement l'article 95 de la Constitution consacre-t-il implicitement mais nécessairement les principes de l'Etat de droit et de la légalité. Dans l'affirmative, l'article 6 (1) de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale, en ce qu'il consacre une interdiction légale d'introduire un recours contentieux contre une demande d'échange de renseignements étrangère, respectivement contre la décision d'injonction corrélative émanant des autorités luxembourgeoises est-il conforme au principe de l'Etat de droit ainsi qu'au principe de la légalité ? » ;

Le Conseil d'Etat, quant à lui, ne semble pas non plus opposé par principe à un recours qui serait exercé par une personne autre que le destinataire de la décision d'injonction.

A défaut de vouloir s'orienter vers la solution retenue sous le droit anglais, la Chambre de Commerce propose, dans l'urgence et sous réserve d'un examen plus approfondi, les reformulations suivantes :

⁵ Cf. les termes du § 209 de la Loi générale des impôts : *Gefahr im Verzuge*.

⁶ N° du rôle 37014a.

Pour l'article 3 :

« (1) Contre la décision visée à l'article 3, un recours en annulation est ouvert devant le tribunal administratif **au détenteur des renseignements ainsi que, sauf application des dispositions de l'article 4, paragraphe 1^{er}**, à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. »

Pour l'article 4 :

« (1) Contre la décision visée à l'article 3, un recours en annulation est ouvert devant le tribunal administratif **au détenteur des renseignements ainsi que, sauf application des dispositions de l'article 4, paragraphe 1^{er}**, à toute personne visée par ladite décision. »

En outre, afin de résoudre le deuxième problème soulevé par le Conseil d'Etat quant au moment à partir duquel la personne visée par la décision est supposée en avoir connaissance, la Chambre de Commerce propose de modifier les dispositions de l'alinéa (3) de l'article 3 de la Loi du 25 novembre 2014 afin d'imposer à l'administration fiscale compétente luxembourgeoise une obligation de notification de sa décision et de son contenu non seulement au détenteur de l'information mais aussi à la personne visée par la demande, et ce, à chaque fois que l'autorité requérante étrangère ne s'est pas opposée à ce que la personne visée soit informée de la demande. Ainsi, le délai de 1 mois applicable au recours pourra courir à compter de la notification de la décision d'injonction au détenteur des renseignements demandés ainsi qu'à la personne visée par la demande. En outre, le problème soulevé par le Conseil d'Etat quant à la responsabilité potentielle du détenteur de l'information serait résolue dès lors que l'obligation de notification de la décision d'injonction à la personne visée reposerait sur l'administration fiscale luxembourgeoise compétente.

* * *

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce ne peut marquer son accord aux amendements gouvernementaux sous avis que sous réserve de la prise en compte de ses remarques

PMR/DJI