

Projet de loi

instaurant un mécanisme de règlement des différends fiscaux

Avis du Conseil d'État

(12 juillet 2019)

Par dépêche du 10 avril 2019, le Premier ministre, ministre d'État, a soumis à l'avis du Conseil d'État le projet de loi sous objet, élaboré par le ministre des Finances.

Au texte du projet de loi proprement dit étaient joints un exposé des motifs, un commentaire des articles, une fiche d'évaluation d'impact, une fiche financière, le tableau de concordance entre la directive (UE) 2017/1852 du Conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne et le projet de loi sous examen, ainsi que le texte intégral de ladite directive.

L'avis de la Chambre de commerce a été communiqué au Conseil d'État par dépêche du 12 juin 2019.

Les avis sollicités des autres chambres professionnelles concernées ne sont pas encore parvenus au Conseil d'État au jour de l'adoption du présent avis.

Considérations générales

Le projet de loi sous examen vise à transposer en droit luxembourgeois la directive (UE) 2017/1852 du Conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne.

Les auteurs du projet de loi exposent que celui-ci marque une étape supplémentaire dans la matérialisation de l'engagement du Luxembourg à mettre en œuvre le plan d'action sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (« plan d'action BEPS »), mis en place par l'Organisation de coopération et de développement économique (« OCDE »). En effet, la directive (UE) 2017/1852 précitée s'appuie sur l'Action 14 du plan d'action BEPS dont le rapport final¹ contient des recommandations concrètes sur lesquelles les États peuvent s'appuyer pour surmonter les obstacles à la résolution des différends liés aux conventions fiscales, en particulier les différends donnant lieu à une double imposition.

Afin de permettre la mise en place de systèmes d'imposition justes et efficaces au sein de l'Union européenne, l'objectif est d'instaurer un cadre efficace et efficient pour le règlement des différends d'ordre fiscal qui garantisse la sécurité juridique et un environnement favorable aux investissements des entreprises.

¹ <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-on-more-effective-dispute-resolution-peer-review-documents.pdf>

Au Luxembourg, le règlement des différends fiscaux peut, le cas échéant, se faire :

- soit sur la base de la Convention 90/436/CEE du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées, telle que modifiée par le protocole du 25 mai 1999 (dite « convention d'arbitrage de l'Union »), dont l'objectif est de résoudre des différends résultant de la double imposition frappant des entreprises de différents États membres en raison de la correction à la hausse des bénéfices d'une de ces entreprises dans un État membre ;
- soit sur la base de la procédure amiable prévue par les conventions fiscales bilatérales conclues par le Luxembourg, lesquelles sont le plus souvent rédigées en des termes identiques ou comparables à ceux de l'article 25 du modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune.

Toutefois, une évaluation des mécanismes de résolution de différends fiscaux existants dans l'Union européenne a révélé d'importantes lacunes concernant principalement l'accès à la procédure, sa durée et sa conclusion effective. De telles lacunes laissent persister des situations de double imposition et justifient la nécessité d'une procédure de règlement de différends plus efficace et plus effective dans l'Union européenne. Le Conseil d'État note à cet égard qu'il ressort de la directive (UE) 2017/1852 qu'il importe que les autorités fiscales prennent, au terme d'une procédure de règlement de différends, une décision définitive et contraignante faisant référence à l'avis d'une commission consultative ou d'une commission de règlement alternatif des différends.

Les auteurs du projet de loi exposent en conséquence que l'objectif du projet sous examen est la mise en place, en droit luxembourgeois, d'une procédure de règlement de différends fiscaux concernant les différends qui peuvent survenir entre États membres de l'Union européenne, en rapport avec, d'une part, l'interprétation ou l'application divergente des accords et conventions prévoyant l'élimination de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et, éventuellement, en matière d'impôts sur la fortune ou, d'autre part, la convention d'arbitrage de l'Union européenne, et qui sont susceptibles d'aboutir à une double imposition.

Selon les auteurs du projet de loi, tout en s'appuyant sur les mécanismes existants dans l'Union européenne, le projet de loi sous examen introduit un cadre harmonisé, flexible et transparent pour régler les différends fiscaux auquel peuvent recourir tous les contribuables concernés par un différend fiscal qui découlerait de l'interprétation ou de l'application d'accords et de conventions dont le but est l'élimination de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu ou encore d'impôts sur la fortune. Comme le prévoit la directive (UE) 2017/1852, le Conseil d'État note que le mécanisme mis en place par le projet sous examen contient un certain nombre de dispositions spécifiques pour les personnes physiques et les petites et moyennes entreprises, visant à alléger la charge administrative qui pèse sur celles-ci lorsqu'elles ont recours à la procédure de règlement des différends.

Au regard de l'exigence, découlant de la directive, d'une consolidation de la phase de règlement des différends, les auteurs du projet de loi sous examen exposent que celui-ci innove en ce qu'il met en place des mécanismes permettant de débloquer les situations, dans des délais de rigueur applicables à chaque étape de la procédure, dans l'objectif de garantir la résolution du différend fiscal et, partant, l'élimination de la double imposition. C'est ainsi qu'à la demande du contribuable, il peut être constitué une commission consultative – composée de représentants des autorités compétentes et de personnalités indépendantes – voire une commission alternative de résolution de différends permettant de statuer, le cas échéant, sur l'admissibilité de la demande de règlement du différend, et/ou de trancher le différend de manière contraignante quant au fond.

Il est ajouté qu'afin de remédier au manque éventuel de diligence de la part des autorités compétentes, les juridictions civiles peuvent être saisies pour intervenir dans la constitution de la commission consultative ou dans la nomination des personnalités indépendantes, ainsi que dans tout autre aspect lié au fonctionnement des commissions consultative et alternative de résolution de différends.

Le Conseil d'État note que la directive (UE) 2017/1852 s'applique à toute réclamation introduite à compter du 1^{er} juillet 2019 et, partant, que le délai de transposition de celle-ci est fixé au plus tard au 30 juin 2019.

Observation préliminaire

Il ressort de la fiche financière, jointe au dossier, que le projet de loi sous examen ne comporte pas de dispositions dont l'application est susceptible de grever le budget de l'État. La fiche financière mentionne qu'il n'y a pas de dispositions de fond dans le projet ayant un impact ou modifiant la répartition des droits d'imposition entre États membres. Le Conseil d'État note toutefois que l'article 12, paragraphe 1^{er}, du projet sous examen, intitulé « frais de procédure », prévoit une répartition, en parts égales, entre États membres des frais de défraiement et de rémunération des personnalités indépendantes. Il en découle nécessairement une répercussion financière sur le budget de l'État et des autres États membres concernés. À défaut d'être précisément évalué, le Conseil d'État recommande que l'impact de ces frais sur le budget de l'État soit effectivement pris en compte par les auteurs du projet de loi sous examen.

Examen des articles

Article 1^{er}

Le Conseil d'État note que la disposition sous examen n'a pas de valeur normative et peut être supprimée. À titre subsidiaire toutefois, cette disposition pose question quant à son champ d'application, particulièrement en rapport avec le retrait annoncé du Royaume-Uni de l'Union européenne. L'objet de la loi en projet est, selon ses auteurs, d'établir des règles relatives à un mécanisme destiné à régler les différends fiscaux entre le Luxembourg et un ou plusieurs États membres de l'Union européenne.

Or, au regard du retrait annoncé du Royaume-Uni de l'Union européenne, la question est de savoir si un contribuable résident

luxembourgeois pourra toujours invoquer les dispositions de la loi en projet, dans le cadre d'un différend avec le Royaume-Uni, après le retrait de celui-ci de l'Union européenne. Plus spécifiquement, le Conseil d'État s'interroge sur ce qui se passera dans l'hypothèse où un tel différend se rapporterait à un exercice fiscal qui court, par exemple, à partir du 1^{er} janvier 2019 (le Royaume-Uni demeurant membre de l'Union européenne à cette date)², mais qui n'apparaît qu'en 2021 après le retrait du Royaume-Uni. Dans les faits, les déclarations fiscales relatives à l'exercice 2019 peuvent être introduites jusqu'en fin 2020 et ne pourront être examinées au plus tôt qu'en 2021. En outre, une situation de double imposition peut n'apparaître qu'après plusieurs années, à l'issue d'une opération d'audit fiscal au Luxembourg ou au Royaume-Uni.

Le Conseil d'État se demande dès lors, s'il n'est pas approprié que les auteurs du projet de loi envisagent de régler cette question par la modification des dispositions pertinentes de la convention fiscale bilatérale liant le Luxembourg au Royaume-Uni.

Article 2

La disposition sous examen reprend les définitions de l'article 2 de la directive (UE) 2017/1852, tout en y apportant, dans certains cas, des précisions utiles à leur adaptation au contexte luxembourgeois.

Ad paragraphe 1^{er}

Le point a) dispose que l'Administration des contributions directes est l'autorité compétente du Luxembourg. Le Conseil d'État note dans ce contexte que ceci constitue une nouveauté par rapport aux conventions fiscales bilatérales luxembourgeoises dans lesquelles l'expression « autorité compétente » désigne généralement le ministre des Finances ou son représentant autorisé. Le Conseil d'État relève que la disposition du projet de loi sous examen ne précise pas si l'autorité compétente est valablement représentée par son directeur ou au contraire par tout fonctionnaire ou employé de l'État relevant de l'Administration des contributions directes. Sans plus de précision toutefois, le Conseil d'État comprend que tout acte, décision, demande ou requête pris dans le cadre de la loi en projet par l'autorité compétente lie valablement cette dernière – et ceci doit figurer expressément dans le texte –, pour autant que cet acte, décision, demande ou requête émane du directeur de l'Administration des contributions directes.

Concernant le point c), le Conseil d'État note que la définition des termes « juridiction compétente » diffère de celle contenue dans la directive (UE) 2017/1852, en ce sens qu'elle fait référence aux « juridictions appelées à trancher les différends désignées par les législations des autres États membres de l'Union européenne », alors que le texte de la directive utilise une formulation plus large en faisant référence à « la juridiction, le tribunal ou tout autre organe d'un État membre, désigné comme telle par l'État membre concerné ». Dans un souci de transposition correcte et fidèle des dispositions de la directive en question, le Conseil d'État demande, sous peine d'opposition formelle pour transposition incorrecte de la directive, de

² En outre, le Royaume-Uni devra probablement transposer la directive (UE) 2017/1852 précitée, dans la mesure où le délai de transposition ci-avant mentionné se situe bien avant la date du retrait en cours. Si le Royaume-Uni procède à cette transposition, se posera ensuite la question du maintien des dispositions ainsi transposées dans son droit après le retrait de l'Union européenne.

modifier le libellé du point c) pour reprendre les termes exacts de la directive (UE) 2017/1852.

Au point d), les termes « double imposition » vise, d'après le commentaire des articles, trois scénarios différents, à savoir celui d'une charge fiscale supplémentaire, celui d'une augmentation de la charge fiscale ou encore celui d'une réduction ou d'une annulation de pertes susceptibles de compenser des bénéfices imposables. Le Conseil d'État se demande si sont seuls visés les cas de double imposition juridique, c'est-à-dire la situation où un même contribuable est imposé dans deux États membres à raison d'un même revenu, ou au contraire si sont également visés les cas de double imposition économique, c'est-à-dire les cas où deux contribuables différents sont imposables au titre d'un même revenu ou d'une même fortune. La double imposition économique est notamment le résultat d'un ajustement sur la base des règles en matière de prix de transfert dans un État membre, ayant alors pour conséquence que le même revenu sera imposé dans deux États membres dans le chef de deux contribuables différents. Du fait de la référence dans le préambule de la directive (UE) 2017/1852 à la convention d'arbitrage de l'Union³, le Conseil d'État comprend que la double imposition économique rentre dans le champ d'application de la loi en projet. Le Conseil d'État demande en conséquence que ce point soit précisé par les auteurs du projet sous examen.

Au point f), le terme « différend » est défini comme « tout fait générateur de différends [...] ». Il s'agit là d'une définition circulaire susceptible de créer des difficultés dans l'application de la loi en projet. Le Conseil d'État note que la directive (UE) 2017/1852 ne donne pas une définition précise de ce qu'est un « différend », et que les auteurs du projet de loi reprennent fidèlement la phraséologie de la version française de la directive qui introduit la définition circulaire critiquée. En effet, la version allemande de la directive (UE) 2017/1852 prévoit que « *Für die Zwecke dieser Richtlinie wird eine Angelegenheit, die zu derartigen Streitigkeiten führt, als „Streitfrage“ bezeichnet* », tandis que la version anglaise prévoit, quant à elle, que « *For the purposes of this Directive, the matter giving rise to such disputes is referred to as a 'question in dispute'* ».

Le Conseil d'État propose par conséquent de reformuler le point f) sous examen de la manière suivante :

« f) « différend » : tout fait générateur de désaccords découlant de l'interprétation et de l'application d'accords et de conventions conclus par le Luxembourg avec un ou plusieurs États membres de l'Union européenne et prévoyant l'élimination de la double imposition du revenu et, le cas échéant, de la fortune. »

Il y aura lieu, par la suite, d'adapter l'ensemble du texte de sorte à refléter cette modification partout où cela s'avère pertinent.

³ « (1) Les situations dans lesquelles plusieurs États membres interprètent ou appliquent différemment les dispositions figurant dans les conventions ou accords bilatéraux en matière fiscale ou la convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées (90/436/CEE) (3) (ci-après dénommée « convention d'arbitrage de l'Union ») peuvent créer des obstacles importants d'ordre fiscal pour les entreprises menant des activités transfrontières. Elles génèrent une charge fiscale excessive pour les entreprises et sont susceptibles d'être vecteur de distorsions et d'inefficacité économiques et d'avoir une incidence négative sur les investissements transfrontières et la croissance. »

Ad paragraphe 2

Sans observation.

Article 3

Ad paragraphe 1^{er}

Le Conseil d'État note que la précision apportée par la disposition sous examen s'avère utile afin de distinguer entre la réclamation dans le cadre du mécanisme de règlement des différends fiscaux et la réclamation au sens du paragraphe 228 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (*Abgabenordnung*). Toutefois, aucune indication n'est donnée quant à la forme même de la réclamation, notamment en ce qui concerne la transmission par courrier simple, courrier recommandé (avec accusé de réception) voire par courriel.

Le Conseil d'État recommande que les précisions touchant à la forme de la réclamation soient expressément inscrites dans le texte par les auteurs du projet de loi.

Ad paragraphe 2

Le Conseil d'État constate que le libellé de cette disposition ne transpose pas correctement le texte de la directive (UE) 2017/1852, dans la mesure où la directive donne le droit d'introduire une réclamation concernant un différend « auprès de chacune des autorités compétentes des États membres concernés ». S'il est vrai que le paragraphe 4 de l'article sous examen oblige la personne concernée à introduire sa réclamation simultanément auprès de toutes les autorités compétentes des États membres concernés par le différend, le libellé proposé au paragraphe 2 sous examen donne à penser que l'autorité compétente du Luxembourg constituerait en quelque sorte l'autorité « primaire » pour l'introduction de la réclamation. Or, ceci ne correspond pas aux prévisions de la directive (UE) 2017/1852.

Le Conseil d'État demande donc, sous peine d'opposition formelle pour transposition incorrecte de la directive, de modifier le libellé du paragraphe 2 comme suit :

« Toute personne concernée est en droit d'introduire auprès de l'autorité compétente du Luxembourg ou de l'autorité compétente de chacun des autres États membres concernés une réclamation concernant un différend pour en demander le règlement. »

Ad paragraphe 3

Sans observation.

Ad paragraphe 4

Le paragraphe 4 prévoit que la personne concernée introduit simultanément la réclamation auprès de l'autorité compétente du Luxembourg « et des autorités compétentes des autres États membres concernés ». L'emploi du pluriel dans cette disposition donne à penser qu'il y aurait, à côté de l'autorité compétente du Luxembourg, au moins deux autres autorités compétentes dans d'autres États membres, ce qui ne sera

généralement pas le cas. Le Conseil d'État propose donc que le libellé de cette disposition soit reformulé comme suit :

«(4) La personne concernée introduit simultanément la réclamation auprès de l'autorité compétente du Luxembourg et de l'autorité compétente de chacun des autres États membres concernés [...] ».

Ad paragraphe 5

Ce paragraphe règle la question de la langue dans laquelle la réclamation doit être rédigée. Par référence à la loi modifiée du 24 février 1984 sur le régime des langues, la réclamation devra être introduite auprès de l'autorité compétente du Luxembourg dans une des trois langues officielles, à savoir le luxembourgeois, le français ou l'allemand. Il est précisé qu'au cas où les autres États membres concernés ont une langue officielle autre que l'une de celles utilisées au Luxembourg, la personne peut présenter sa réclamation en langue anglaise.

Le Conseil d'État s'interroge sur la procédure à suivre pour le cas où l'autre État membre concerné n'accepterait pas une réclamation rédigée en anglais. La directive (UE) 2017/1852 fait référence à « toute autre langue que cet État membre accepte à cette fin » ; le Conseil d'État propose de préciser, dans la loi en projet, la démarche à suivre dans l'hypothèse où l'autre État membre concerné n'accepterait la réclamation dans aucune des langues prévues par le paragraphe sous examen.

Ad paragraphe 6

Sans observation.

Ad paragraphe 7

Le Conseil d'État note que la phrase introductive du paragraphe 7 diverge du texte de la directive (UE) 2017/1852, dans la mesure où elle fait référence uniquement aux informations fournies à l'autorité compétente du Luxembourg. Or, l'obligation de fournir les informations mentionnées au paragraphe 7 vaut également à l'égard des autorités compétentes de chacun des autres États membres concernés.

Le Conseil d'État demande dès lors, sous peine d'opposition formelle pour transposition incorrecte de la directive, de reformuler le texte en projet. Cette reformulation pourrait se présenter comme suit :

« La réclamation introduite auprès de l'autorité compétente du Luxembourg n'est admissible que si la personne concernée fournit à l'autorité compétente du Luxembourg et à l'autorité compétente de chacun des États membres concernés les informations suivantes [...] : »

Le Conseil d'État demande en outre, sous peine d'opposition formelle pour transposition incorrecte de la directive, que le point d) du paragraphe 7 soit complété, conformément au texte de la directive (UE) 2017/1852 précitée, comme suit :

« [...] d) une référence aux dispositions nationales applicables et à l'accord ou à la convention visé à l'article 1^{er} ; lorsque plusieurs accords ou conventions sont applicables, la personne concernée qui a

introduit la réclamation précise quel accord ou convention donne lieu à interprétation dans le cadre du différend en question. Cet accord ou cette convention est l'accord ou la convention applicable aux fins de la présente loi. »

Ad paragraphe 8

Se référant à ses observations formulées quant au paragraphe 7 ci-dessus, le Conseil d'État demande que le libellé de la première phrase du paragraphe 8 soit aligné sur celui du paragraphe 4 de l'article 3 de la directive (UE) 2017/1852 et qu'il soit reformulé, sous peine d'opposition formelle pour transposition incorrecte de la directive, de la manière suivante :

« [...] (8) Les autorités compétentes de chacun des États membres concernés peuvent demander les informations visées au paragraphe 7, lettre f), dans un délai de trois mois à compter de la réception de la réclamation. »

Ad paragraphes 9 à 11

Sans observation.

Article 4

Sans observation.

Article 5

L'article sous examen traite de la décision de l'autorité concernée concernant la réclamation.

Ad paragraphes 1 à 2

Sans observation.

Ad paragraphes 3 et 4

Ces deux paragraphes prévoient la possibilité d'un recours en réformation – ainsi que les modalités d'un tel recours devant le tribunal administratif – contre la décision de rejet de la réclamation par l'autorité compétente du Luxembourg et les autres autorités compétentes des États membres concernés. Les auteurs du projet de loi font à cet égard un renvoi aux dispositions de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif.

Le Conseil d'État comprend que les auteurs du projet de loi considèrent qu'il s'agit ici d'une matière fiscale au sens de la section 4 de la loi précitée du 7 novembre 1996. Dès lors, le Conseil d'État s'oppose formellement aux dispositions du paragraphe 4 en projet, sur l'obligation de recours au ministère d'avocat à la Cour, pour violation du principe d'égalité devant la loi porté à l'article 10*bis* de la Constitution. En effet, aux termes de l'article 2, paragraphe 1^{er}, de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, 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 précitée du 7 novembre 1996 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.

Par ailleurs, en se référant à ses observations formulées à l'endroit du paragraphe 1^{er} de l'article 3 du projet sous avis, le Conseil d'État comprend que la réclamation ici visée se distingue de la réclamation au sens du paragraphe 228 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (*Abgabenordnung*) et, partant, que les dispositions sous examen ne devraient en principe pas concerner la matière fiscale au sens de la section 4 de la loi précitée du 7 novembre 1996. S'agissant en effet d'examiner une décision concernant la recevabilité de la réclamation, le Conseil d'État voit mal le juge administratif faire usage de son pouvoir de réformation dans le cadre de la procédure de règlements de différends telle qu'envisagée par le projet de loi sous examen. Il y aurait par conséquent lieu de remplacer le recours en réformation par un recours en annulation tel que prévu par l'article 2 de la loi précitée du 7 novembre 1996.

Enfin, le Conseil d'État comprend que le délai de recours contre la décision de l'autorité compétente luxembourgeoise ne court qu'à partir de la dernière décision de rejet des autorités compétentes des autres États membres concernés.

Ad paragraphe 5

Sans observation.

Article 6

Sans observation.

Article 7

Cette disposition prévoit une possibilité d'intervention judiciaire en cas de carence de constitution de la commission consultative endéans les délais impartis.

Le Conseil d'État prend acte du choix, opéré par les auteurs du projet de loi sous examen, d'attribuer la compétence des litiges relatifs à la mise en œuvre des dispositions de l'article 7 en projet, aux juridictions civiles (tribunal d'arrondissement de Luxembourg et Cour d'appel), et non pas aux juridictions administratives. Il comprend que la répartition des compétences entre les juridictions judiciaires et administratives – laquelle s'opère non pas en fonction des sujets de droit, mais en fonction de l'objet du droit qui engendre une contestation portée devant le juge – peut prendre en compte plusieurs considérations, dont par exemple le souci de célérité. Le Conseil d'État demande cependant aux auteurs de la loi en projet de compléter le dispositif par la procédure à suivre en première instance, y compris les délais pour agir.

Articles 8 à 10

Sans observation.

Article 11

Tout comme dans le cadre du règlement des litiges découlant de la mise en œuvre de l'article 7 du projet de loi ci-avant examiné, le Conseil d'État prend acte du choix des auteurs du projet de loi d'attribuer la compétence juridictionnelle dans le cadre de l'article 11, paragraphe 4, en projet au tribunal d'arrondissement de Luxembourg.

Article 12

Le Conseil d'État renvoie à ses observations préliminaires ci-avant sur la prise en compte dans le budget de l'État des frais de procédure visés par l'article 12 sous examen.

Article 13

Cette disposition est consacrée aux renseignements, éléments de preuve et audition dans le cadre du règlement des différends en commission consultative prévu par les articles 6 et 10 du projet de loi sous examen.

Le paragraphe 1^{er} de la disposition sous examen traite notamment des renseignements, éléments de preuve ou documents que pourrait fournir la personne concernée à la commission consultative ou à la commission de règlement alternatif des différends. Le Conseil d'État recommande qu'il soit expressément indiqué dans le texte de cette disposition que les renseignements, éléments de preuve ou documents ci-avant mentionnés sont traités conformément au règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection 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), notamment l'article 23 sur les limitations des droits et obligations qui découlent du règlement précité.

Le Conseil d'État note une erreur rédactionnelle au paragraphe 2 de l'article en projet. En effet, le paragraphe 2 de l'article 13 de la directive (UE) 2017/1852 précitée prévoit que « [...] les personnes concernées peuvent, à leur demande et avec l'accord des autorités compétentes des États membres concernés, se présenter ou se faire représenter [...] ». Or, le paragraphe 2 de l'article 13 du projet de loi transpose cette possibilité comme suit : « La personne concernée peut demander, avec l'accord de l'autorité compétente du Luxembourg et des autorités compétentes des autres États membres concernés, de se présenter [...] ».

Le Conseil d'État estime que, comme cela ressort par ailleurs du commentaire de l'article 13, l'esprit de cette disposition est de permettre aux personnes concernées, de leur propre initiative et avec l'accord des autorités compétentes, de se présenter ou de se faire représenter, et non pas de devoir obtenir l'accord des États membres concernés pour pouvoir poser leur demande. Le Conseil d'État recommande ainsi que le paragraphe 2 de l'article 13 du projet de loi soit modifié comme suit :

« La personne concernée peut, à sa demande et avec l'accord de l'autorité compétente du Luxembourg et des autorités compétentes des autres États membres concernés, de se présenter [...] »

Le paragraphe 3 de la disposition sous examen soumet, d'une part, à l'obligation de secret professionnel les personnalités indépendantes et tout autre membre de la commission consultative ou de la commission de règlement alternatif et, d'autre part, à l'obligation de secret la personne concernée et, le cas échéant, son représentant. Ces derniers devront d'ailleurs faire une déclaration à cet effet auprès de l'autorité compétente du Luxembourg lorsque la demande est faite en ce sens au cours des travaux.

Le texte en projet fait référence aux obligations découlant de l'article 458 du Code pénal et des paragraphes 22 et 412 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (*Abgabenordnung*) en ce qui concerne les personnalités indépendantes ou tout autre membre des commissions consultative et de règlement alternatifs des différends. Par contre, en ce qui concerne le secret auquel sont soumis la personne concernée et, le cas échéant, son représentant, le texte sous examen reste muet quant à une éventuelle sanction en cas de non-respect de l'obligation de secret. Or, quoique la personne concernée et, le cas échéant, son représentant ne peuvent se voir appliquer les dispositions légales sur le secret professionnel, la dernière phrase du paragraphe 3 de l'article 13 de la directive (UE) 2017/1852 précitée dispose que : « Les États membres adoptent les sanctions appropriées pour toute infraction aux obligations de secret. » Dans un souci de transposition correcte de la directive, le Conseil d'État demande que le paragraphe sous examen soit modifié de manière à indiquer expressément les sanctions auxquelles la personne concernée et, le cas échéant, son représentant s'exposent en cas de non-respect du secret qui leur est imposé en vertu du même paragraphe.

Article 14

Sans observation.

Article 15

La disposition sous examen précise les modalités de mise en œuvre de l'avis de la commission consultative ou de la commission de règlement alternatif des différends.

Le paragraphe 3 de la disposition prévoit que l'autorité compétente du Luxembourg notifie la décision définitive à la personne concernée. Or, le paragraphe 3 de l'article 15 de la directive (UE) 2017/1852 prévoit en outre qu'en l'absence d'une telle notification dans un délai de trente jours à compter de la prise de décision, la personne concernée peut introduire dans son État membre de résidence un recours conformément aux règles nationales applicables, en vue d'obtenir la décision définitive. Le Conseil d'État note que les auteurs du projet de loi ont omis de transposer cette voie de recours offerte à la personne concernée et demande dès lors, sous peine d'opposition formelle, de transposer fidèlement le texte de la directive (UE) 2017/1852 en prévoyant les moyens de recours.

En outre, le texte en projet prévoit à l'alinéa 2 du même paragraphe 3 que « Par dérogation aux règles de délai prévues en droit luxembourgeois », l'imposition du contribuable est modifiée. Le Conseil d'État considère que la formulation choisie est imprécise et demande par conséquent aux auteurs du projet de loi, soit d'indiquer précisément les délais de modification de

l'imposition du contribuable concerné, soit encore de supprimer la dérogation envisagée, auquel cas les délais de droit commun trouveront à s'appliquer.

Par ailleurs, l'article 15, paragraphe 4, alinéa 2, dispose que : « [...] La désignation du commissaire spécial, choisi parmi les fonctionnaires supérieurs de l'autorité de tutelle ou du ministère dont relève l'autorité compétente [...] ». L'Administration des contributions directes n'étant pas soumise à tutelle, le Conseil d'État demande aux auteurs de reformuler cette disposition en supprimant les mots « de l'autorité de tutelle ou ».

Articles 16 à 18

Sans observation.

Article 19

Étant donné que les normes juridiques ne disposent que pour l'avenir, la date d'entrée en vigueur de la loi en projet est à adapter pour ne pas contrevenir au principe de non-rétroactivité.

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. Par ailleurs, les énumérations sont introduites par un deux-points. Chaque élément commence par une minuscule et se termine par un point-virgule, sauf le dernier qui se termine par un point. Dans cette hypothèse, les renvois à l'intérieur du dispositif sont, le cas échéant, à adapter en conséquence.

Le conditionnel est à éviter du fait qu'il peut prêter à équivoque.

Les textes normatifs sont en principe rédigés au présent et non pas au futur.

Article 1^{er}

Lorsqu'on se réfère au premier article, les lettres « er » sont à insérer en exposant derrière le numéro pour écrire « 1^{er} ».

Article 2

Au paragraphe 1^{er}, lettre b), il y a lieu d'écrire « règlement des différends fiscaux ».

Au paragraphe 1^{er}, lettre d), il y a lieu d'écrire correctement « [...] relevant d'un accord ou d'une convention, visés à l'article 1^{er} [...] ».

Au paragraphe 2, il convient d'écrire « [...] l'accord ou la convention, visés à l'article 1^{er}, qui s'appliquent à [...] ».

Article 3

Au paragraphe 7, lettre c), il n'est pas indiqué de mettre des termes entre parenthèses. Les parenthèses peuvent être remplacées par des virgules.

Article 4

En ce qui concerne le paragraphe 1^{er}, dernière phrase, le Conseil d'État signale que pour marquer une obligation, il suffit généralement de recourir au seul présent de l'indicatif, qui a, comme tel, valeur impérative, au lieu d'employer le verbe « devoir ».

Article 5

Au paragraphe 3 et dans un souci d'harmonisation, il convient de relever que pour l'introduction d'un recours en réformation, il est indiqué d'employer une des formules suivantes : « Les décisions (mesures) prévues au paragraphe (à l'article) [...] sont susceptibles d'un recours en réformation devant le tribunal administratif » ou « Contre les décisions (mesures) prises (par (nom de l'autorité compétente)) en vertu du paragraphe (article)[...], un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif ».

Au paragraphe 4, il y a lieu d'écrire : « Le ministère d'avocat à la Cour[...] ».

Article 7

Aux paragraphes 1^{er}, alinéas 1^{er} et 2, et 2, il y a lieu d'écrire « Tribunal d'arrondissement de Luxembourg » avec une lettre « t » majuscule, étant donné qu'est visée la dénomination officielle. Cette observation vaut également pour l'article 8, paragraphe 4.

Quant au paragraphe 1^{er}, alinéa 3, dernière phrase, il est rappelé qu'il suffit de recourir au seul présent de l'indicatif, qui a, comme tel, valeur impérative, au lieu d'employer le verbe « devoir ». Cette observation vaut également pour l'article 11, paragraphe 1^{er}, lettre b), l'article 15, paragraphe 4, alinéa 2, et l'article 16, paragraphe 4, lettre c).

Article 8

Au paragraphe 4, lettre c), les termes « du ou » sont à supprimer.

Article 9

Concernant les paragraphes 1^{er} et 3, alinéa 3, le Conseil d'État signale que lorsque est visée la fonction, la désignation d'un membre du Gouvernement se fait de préférence de la manière suivante : « ministre ayant [compétence gouvernementale] dans ses attributions », et non pas « ministre de [...] ». La désignation des compétences gouvernementales se fait suivant l'arrêté grand-ducal portant attribution des compétences ministérielles aux membres du Gouvernement, en l'occurrence l'arrêté grand-ducal du 28 mai 2019 portant constitution des Ministères. Les attributions ministérielles sont en effet à déterminer avec précision, en renseignant sur la compétence dans le cadre de laquelle le membre du Gouvernement est appelé à intervenir.

Article 11

Au paragraphe 2, phrase liminaire, en ce qui concerne l'emploi du terme « notamment », le Conseil d'État signale que si celui-ci a pour but d'illustrer un principe établi par le texte, il est à écarter comme étant superfétatoire. Une énonciation d'exemples est en effet sans apport normatif.

Au paragraphe 2, alinéa 2, il convient d'ajouter une virgule après les termes « alinéa 1^{er}, lettre a) ».

Article 12

Au paragraphe 1^{er}, lettre b), le Conseil d'État soulève qu'en ce qui concerne les montants d'argent, les tranches de mille sont séparées par une espace insécable et la forme abrégée « EUR » est à écrire en toutes lettres, pour écrire « 1 000 euros ».

Au paragraphe 2, il convient d'ajouter une virgule après les termes « paragraphe 1^{er}, lettres a) et b) ».

Article 13

En ce qui concerne le paragraphe 3, le Conseil d'État signale que lorsqu'un acte est cité, il faut veiller à reproduire son intitulé tel que publié officiellement, indépendamment de sa longueur, sauf s'il existe un intitulé de citation. En l'occurrence, il y a lieu de se référer à la « loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (*Abgabenordnung*) ». Cette observation vaut également pour l'article 16, paragraphes 1^{er} et 6.

Article 17

À l'alinéa 1^{er}, le terme « respectivement » est employé de manière inappropriée. Le Conseil d'État propose dès lors d'écrire :

« [...] les demandes prévues respectivement à l'article 3, paragraphes 2, 8 et 10, et à l'article 6, paragraphe 1^{er}, ci-après dénommés « communications », par dérogation [...]. »

Article 18

Au paragraphe 2, alinéa 2, il convient de se référer à l'« alinéa 1^{er} » et non pas au « premier alinéa ».

Ainsi délibéré en séance plénière et adopté à l'unanimité des 18 votants, le 12 juillet 2019.

Le Secrétaire général,

s. Marc Besch

La Présidente,

s. Agny Durdu