

Projet de loi

portant introduction d'un transfert de données de l'Administration des contributions directes vers l'Administration du cadastre et de la topographie en vue de l'implémentation de l'impôt foncier et de l'impôt à la mobilisation de terrains et portant modification :

- 1° de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu ;**
- 2° de la loi modifiée du 11 mai 2007 relative à la création d'une société de gestion de patrimoine familial (« SPF ») ;**
- 3° de la loi modifiée du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale ;**
- 4° de la loi modifiée du 10 août 2018 portant organisation de l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA**

Avis du Conseil d'État

(11 juillet 2025)

En vertu de l'arrêté du 27 mai 2025 du Premier ministre, le Conseil d'État a été saisi pour avis du 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, les textes coordonnés, par extraits, des lois que le projet de loi sous rubrique vise à modifier, une fiche financière, une fiche d'évaluation d'impact ainsi qu'un « check de durabilité – Nohaltegkeetscheck ».

L'avis de l'Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg a été communiqué au Conseil d'État en date du 11 juin 2025.

Considérations générales

Le projet de loi sous rubrique vise à introduire une base légale à une transmission de données depuis l'Administration des contributions directes, ci-après « ACD », vers l'Administration du cadastre et de la topographie, ci-après « ACT ».

Le projet de loi sous avis a également pour objet d'apporter des modifications à plusieurs lois en vigueur, à savoir la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après « LIR », la loi

modifiée du 11 mai 2007 relative à la création d'une société de gestion de patrimoine familial (« SPF »), la loi modifiée du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale et la loi modifiée du 10 août 2018 portant organisation de l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA.

Le Conseil d'État constate que les articles 1^{er} et 2 du projet de loi sous revue, qui portent sur un transfert de données depuis l'ACD vers l'ACT, sont susceptibles de former à eux seuls un acte homogène, lequel devrait faire l'objet d'une loi distincte.

Par ailleurs, les dispositions modificatives en projet ont trait à plusieurs matières et domaines différents. Le Conseil d'État donne, à cet égard, à considérer que les lois dites « fourre-tout » ou encore « mosaïques », comme en l'espèce, sont à écarter, étant donné que le recours à un tel procédé peut entraîner des désavantages pour la qualité de l'ordonnancement juridique et présenter l'inconvénient majeur de rendre la recherche des textes autonomes incorporés dans un même dispositif tout comme des modifications apportées à l'arsenal normatif en vigueur fort fastidieuse¹. Selon le Conseil d'État, des modifications de différentes lois ne sont à inclure dans un seul et même projet de loi que lorsque ces multiples modifications sont connexes.

Examen des articles

Articles 1^{er} et 2

Les dispositions sous avis visent à créer une base légale à la transmission d'informations par l'ACD à l'ACT aux fins de la mise à jour du registre foncier qui sera tenu par l'ACT. Le fondement de la transmission de données envisagée est posé par l'article 1^{er}. L'étendue exacte des données à transmettre est listée à l'article 2.

Le Conseil d'État constate que les informations appelées à être ainsi transmises et énumérées à l'article 2 relèvent de la qualification de données à caractère personnel encadrée par le règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données), ci-après « RGPD ». À cet égard, le Conseil d'État rappelle la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne au titre de laquelle « tout traitement de données à caractère personnel doit, d'une part, être conforme aux principes relatifs au traitement des données énoncés à l'article 5 du RGPD et, d'autre part,

¹ Avis du Conseil d'État n° 60.006 du 20 mai 2022 relatif au projet de loi portant transposition de certaines mesures prévues par l'« Accord entre le Gouvernement et l'Union des Entreprises luxembourgeoises et les organisations syndicales LCGB et CGFP » du 31 mars 2022 et modifiant : 1° l'article 3, paragraphe 7, de la loi modifiée du 25 mars 2015 fixant le régime des traitements et les conditions et modalités d'avancement des fonctionnaires de l'État ; 2° le titre I de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu ; 3° le Code de la sécurité sociale ; 4° la loi modifiée du 12 septembre 2003 relative aux personnes handicapées ; 5° la loi modifiée du 23 juillet 2016 portant modification 1. du Code de la sécurité sociale ; 2. de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, et abrogeant la loi modifiée du 21 décembre 2007 concernant le boni pour enfant ; 6° la loi modifiée du 28 juillet 2018 relative au revenu d'inclusion sociale ; et 7° la loi modifiée du 24 juillet 2014 concernant l'aide financière de l'État pour études supérieures.

répondre à l'un des principes relatifs à la licéité du traitement énumérés à l'article 6 dudit règlement »².

Le Conseil d'État constate que l'objet de la disposition est de prévoir les conditions de la réutilisation des données collectées par l'ACD dans le cadre de l'établissement de l'impôt foncier afin de permettre à l'ACT de mettre à jour son registre foncier. Il est précisé que ce registre est appelé à servir de base pour l'établissement futur de l'impôt foncier, de l'impôt à la mobilisation de terrains et de l'impôt sur la non-occupation de logements dont la création est envisagée par le projet de loi n° 8082³.

En la matière, le transfert des données entre autorités publiques est possible si le traitement ultérieur est fondé sur une disposition légale qui constitue une mesure nécessaire et proportionnée dans une société démocratique pour garantir un des objectifs visés à l'article 23, paragraphe 1^{er}, du RGPD⁴.

Selon le Conseil d'État, la réutilisation n'est certes pas entièrement une réutilisation à des fins différentes de celles pour lesquelles ces données ont été collectées. Les données collectées par l'ACD pour établir l'impôt serviront toujours *in fine* à l'établissement de l'impôt. Il résulte toutefois de la mise à jour générale du registre tenu par l'ACT que les données qui seront transmises par l'ACD pourront faire l'objet d'autres traitements différents.

La volonté de mise à jour des données détenues par l'ACT constitue un objectif important d'intérêt général en matière fiscale admissible au sens de l'article 23, paragraphe 1^{er}, lettre e), du RGPD. Selon le Conseil d'État, la mise à jour globale desdites données vise la transparence en matière de propriété foncière. Elle vise ainsi à garantir la protection des personnes

² CJUE, C-439/19, *Latvijas Republikas Saeima*, 22 juin 2021, pt. 96 ; C-496/17, *Deutsche Post*, 19 janvier 2019, pt. 57. Cette jurisprudence est constante et existait déjà sous l'empire de la Directive 95/46 : C-465/00, C-138/01 et C-139/01, *Österreichischer Rundfunk e. a.*, 20 mai 2003, pt. §65, ainsi que du C-131/12, *Google Spain et Google*, 13 mai 2014, pt. 71.

³ Projet de loi n° 8082 sur l'impôt foncier, l'impôt à la mobilisation de terrains et l'impôt sur la non-occupation de logements, modifiant 1° la loi modifiée dite « *Abgabenordnung (AO)* » du 22 mai 1931 ; 2° la loi modifiée dite « *Bewertungsgesetz (BewG)* » du 16 octobre 1934 ; 3° la loi modifiée dite « *Steueranpassungsgesetz (StAnpG)* » du 16 octobre 1934 ; 4° la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'administration des contributions directes ; 5° la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu ; 6° la loi modifiée du 30 avril 2004 autorisant le Fonds national de solidarité à participer aux prix des prestations fournies dans le cadre de l'accueil aux personnes admises dans un centre intégré pour personnes âgées, une maison de soins ou un autre établissement médico-social assurant un accueil de jour et de nuit ; 7° la loi modifiée du 19 juillet 2004 concernant l'aménagement communal et le développement urbain ; 8° la loi modifiée du 22 octobre 2008 sur le droit d'emphytéose et le droit de superficie et introduisant différentes mesures administratives et fiscales en faveur de la promotion de l'habitat ; 9° la loi modifiée du 23 décembre 2016 concernant la collecte, la saisie et le contrôle des dossiers d'aides relatives au logement ; 10° la loi du 28 juillet 2018 relative au revenu d'inclusion sociale ; 11° la loi du 22 juillet 2022 relative à une subvention de loyer et abrogeant : 1° la loi modifiée du 19 juillet 1904 sur les impositions communales ; 2° la loi modifiée dite « *Grundsteuergesetz (GrStG)* » du 1^{er} décembre 1936.

⁴ Cf. avis n° 60.741 du Conseil d'État du 1^{er} février 2022 sur le projet de loi portant modification de : 1° la loi modifiée du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement et des domaines et de l'Administration des douanes et accises et portant modification de - la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée ; - la loi générale des impôts (« *Abgabenordnung* ») ; - la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'Administration des contributions directes ; - la loi modifiée du 20 mars 1970 portant réorganisation de l'Administration de l'enregistrement et des domaines ; - la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes et des cotisations d'assurance sociale ; 2° la loi modifiée du 27 décembre 1817 sur la perception du droit de succession ; 3° la loi modifiée du 7 août 1920 portant majoration des droits d'enregistrement, de timbre, de succession, etc.

concernées et les droits et libertés d'autrui et est donc également admissible au sens de l'article 23, paragraphe 1^{er}, lettre i), du RGPD.

Le Conseil d'État s'interroge cependant sur le libellé de la disposition en projet.

D'une part, l'emploi du terme « échange » n'est pas correct. Il résulte en effet de la disposition en projet qu'elle vise à créer une transmission à sens unique de données depuis l'ACD vers l'ACT et non d'instaurer, entre ces deux administrations, un moyen de « communication réciproque de pièces écrites, de documents »⁵. Le Conseil d'État suggère donc de remplacer le terme « échange » par le terme « transmission » ou « transfert ».

D'autre part, le Conseil d'État relève que l'article 1^{er} prévoit d'instaurer un échange des données énumérées à l'article 2 entre l'ACD et l'ACT « en vue de l'application des dispositions en projet concernant de nouveaux impôts sur la propriété ». Selon l'article 9, phrase liminaire, les articles sous examen entrent en vigueur le lendemain de la publication de la loi en projet au Journal officiel du Grand-Duché de Luxembourg.

Or, à cet égard, il signale que la mise en place de l'échange de données en question en vue de l'application des dispositions du projet de loi n° 8082 précité auxquelles les auteurs font référence ne peut pas se faire antérieurement à l'entrée en vigueur dudit projet de loi. Par ailleurs, une mise en place d'un échange de données antérieure à l'instauration du registre auquel cet échange se rapporte se heurte aux principes du RGPD précités.

Partant, le Conseil d'État demande, sous peine d'opposition formelle, que les articles 1^{er} et 2 soient insérés dans le dispositif du projet de loi n° 8082 précité auquel ils se rapportent.

Article 3

Sans observation.

Article 4

La disposition sous avis a pour objet d'introduire un nouvel alinéa 1a à l'article 123*bis* de la LIR. Cet ajout vise à permettre, en cas de résidence alternée, au parent pour lequel l'enfant ne fait pas partie du ménage, d'obtenir une bonification d'impôt.

Le Conseil d'État relève que le paragraphe 2 de l'alinéa à insérer précise que la demande pour bénéficier de cette bonification devra être introduite pour chacune des années 2025 et 2026.

Le Conseil d'État comprend, d'une part, que le régime en cause n'a pas vocation à durer dans le temps et qu'il est voué à disparaître lorsque le projet gouvernemental d'individualisation de l'impôt sur le revenu aura été mis en œuvre.

⁵ Dictionnaire de l'Académie française, 9^e édition, cf. *verbo* « Echange », définition n° 3, accessible en ligne : <https://academie.atilf.fr/9/consulter/ÉCHANGE?options=motExact>

Le Conseil d'État comprend, d'autre part, que le régime en projet doit s'appliquer à l'année fiscale en cours. Il rappelle, à cet égard, que la Cour constitutionnelle retient que « [s]i, en règle générale, le principe de sécurité juridique s'oppose à ce qu'une disposition législative ou réglementaire s'applique rétroactivement, il peut en être autrement, à titre exceptionnel, lorsque le but à atteindre l'exige dans l'intérêt général et lorsque la confiance légitime des intéressés est dûment respectée »⁶. Il convient, selon le Conseil d'État, de déterminer si le dispositif prévu s'appliquera à des situations déjà devenues définitives au moment de son entrée en vigueur (« grande rétroactivité ») ou s'il s'appliquera à des situations toujours en cours (« petite rétroactivité »). Le législateur est en effet toujours fondé à régler les situations en cours conformément au principe de l'applicabilité immédiate de la loi nouvelle⁷. Le dispositif sous avis étant applicable à l'exercice fiscal en cours, les situations visées ne deviendront définitives que lorsque la dette d'impôt relative à l'année d'imposition en cours sera née. Partant, son applicabilité à partir de l'année 2025 est admissible et ne heurte pas les principes de sécurité juridique et de confiance légitime.

Le Conseil d'État attire par ailleurs l'attention sur le fait que l'article 123*bis*, alinéa 2, lettre c), de la LIR, dispose explicitement que :

« [...], dans tous les cas où il n'y a pas imposition collective des parents, le droit à la bonification est réservé au parent au ménage duquel l'enfant appartenait pendant l'année à la fin de laquelle le droit à une modération d'impôt prévu à l'article 122 a expiré. Si l'enfant appartenait au ménage des deux parents, ceux-ci désignent conjointement, par année celui qui aura droit à la bonification d'impôt. »

Le Conseil d'État comprend que cette disposition résultant de la loi du 20 décembre 2024 portant modification : 1° de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») ; 2° de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune (« Vermögensteuergesetz ») ; 3° de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu ne concerne que la bonification d'impôt prévue à l'article 123*bis*, alinéa 1^{er}, de la LIR, et non celle que le projet de loi sous revue entend insérer à travers l'alinéa la nouveau au même article.

Le Conseil d'État comprend qu'il ne sera pas, en pratique, possible de cumuler la modération d'impôt – qui reviendra au parent dans le ménage duquel les enfants sont affectés – et la bonification suivant le nouvel alinéa 1a – qui reviendra au parent dans le ménage duquel les enfants ne sont pas affectés.

Afin de marquer l'existence des deux régimes de bonification distincts et d'éviter une incohérence ou une incompréhension, le Conseil d'État suggère de modifier la disposition sous avis comme suit :

⁶ Cour constitutionnelle, arrêt n° 152 du 22 janvier 2021, (Mém. A, n° 72 du 28 janvier 2021).

⁷ Voir en ce sens : Cour adm., 6 mai 2021, n° 42582Ca du rôle : « Par contre, comme la Cour l'avait déjà retenu dans son arrêt du 26 novembre 2019, le moyen de l'appelant tiré d'une rétroactivité inadmissible de la loi du 23 juillet 2016 ne saurait prospérer *ratione temporis* qu'à l'égard des intérêts alloués durant la période s'étendant du 1er janvier 2016 jusqu'à la date d'entrée en vigueur de la loi du 23 juillet 2016 et non pas pour toute l'année d'imposition 2016, étant donné que cette loi a pu régler différemment les éléments du fait générateur d'impôt survenus à partir de cette date conformément au principe de l'applicabilité immédiate de la loi nouvelle ».

« (1a) Par dérogation aux alinéas 1^{er} et 2, lettre c), le contribuable obtient, sur demande, une bonification d'impôt pour enfant suivant les modalités de calcul spécifiées à l'alinéa 3, en raison des enfants visés à l'article 123, alinéa 1^{er}, et qui ne font pas partie de son ménage, dans les situations spéciales où un enfant vit alternativement, en raison d'une résidence alternée, sous le toit de deux personnes qui exercent conjointement l'autorité parentale et sont toutes deux attributaires de l'allocation familiale à laquelle ouvre droit l'enfant. Cette demande est à introduire pour les années d'imposition 2025 et 2026. »

Articles 5 et 6

Sans observation.

Article 7

La disposition sous avis entend insérer un nouveau paragraphe *3bis* dans l'article 3 de la loi modifiée du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale afin de soustraire les avocats agissant dans le cadre de leur activité de conseil et de représentation en justice à la procédure d'injonction prévue au paragraphe 3 du même article.

La loi précitée du 25 novembre 2014 ne comporte à l'heure actuelle pas de dispositions protectrices du secret professionnel de l'avocat⁸ tandis que l'alinéa 2 du § 177 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, dite « Abgabenordnung », ci-après « AO », prévoit que le droit des avocats et de leurs collaborateurs de refuser de répondre aux demandes de renseignements de l'Administration des contributions directes⁹ ne s'applique pas à des faits dont ils ont eu connaissance lors des conseils ou de la représentation en matière fiscale, sauf s'il s'agit de questions dont la réponse affirmative ou négative exposerait leurs mandants au risque de poursuites pénales¹⁰.

Le législateur intervient pour combler cette lacune à la suite d'arrêts rendus par la Cour de Justice de l'Union européenne le 26 septembre 2024 (aff. C-432/24) et la Cour administrative le 12 décembre 2024 (n^{os} 48677Cb et 48684Cb) dont il résulte, en substance, que le cadre légal luxembourgeois actuel ne satisfait pas aux exigences découlant de l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.

La Cour de Justice de l'Union européenne a en effet retenu, à d'itératives reprises déjà, que la protection conférée par l'article 7 de la Charte¹¹ « recouvre non seulement l'activité de défense, mais également la consultation juridique », et que cet article « garantit nécessairement le secret de cette consultation juridique, et ce tant à l'égard de son contenu que de son

⁸ Loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, art. 35 (extraits) : « (1) L'avocat est soumis au secret professionnel conformément à l'article 458 du Code pénal. [...] (3) Le lieu de travail de l'avocat et le secret des communications, par quelque moyen que ce soit, entre l'avocat et son client, sont inviolables. [...] »

⁹ § 177, al. 1^{er}, pts 3 et 4.

¹⁰ « Diese Bestimmung findet auf die zu 3 und 4 bezeichneten Personen insoweit keine Anwendung, als es sich um Tatsachen handelt, die bei Beratung oder Vertretung in Steuerangelegenheiten zu ihrer Kenntnis gekommen sind, es sei denn, dass es sich um Fragen handelt, deren Bejahung oder Verneinung ihre Auftraggeber der Gefahr einer Strafverfolgung aussetzen würde » (§ 177, al. 2).

¹¹ Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, art. 7 : « Toute personne a droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de ses communications. »

existence », de sorte que « les personnes qui consultent un avocat peuvent raisonnablement s'attendre à ce que leurs communications demeurent privées et confidentielles »¹². La Cour de Justice justifie l'étendue de cette protection « par le fait que les avocats se voient confier une mission fondamentale dans une société démocratique, à savoir la défense des justiciables [...] [,] mission fondamentale [qui] comporte, d'une part, l'exigence, dont l'importance est reconnue dans tous les États membres, que tout justiciable doit avoir la possibilité de s'adresser en toute liberté à son avocat, dont la profession même englobe, par essence, la tâche de donner, de façon indépendante, des avis juridiques à tous ceux qui en ont besoin et, d'autre part, celle, corrélative, de loyauté de l'avocat envers son client »¹³.

Dans son arrêt précité du 26 septembre 2024, la Cour de Justice a dit pour droit que l'article 7 de la Charte doit être interprété en ce sens qu'« une consultation juridique d'avocat en matière de droit des sociétés entre dans le champ de la protection renforcée des échanges entre un avocat et son client, garantie par cet article, si bien qu'une décision enjoignant à un avocat de fournir à l'administration de l'État membre requis, aux fins d'un échange d'informations sur demande prévu par la 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, l'ensemble de la documentation et des informations relatives à ses relations avec son client, afférentes à une telle consultation, constitue une ingérence dans le droit au respect des communications entre un avocat et son client, garanti par ledit article »¹⁴.

La Cour administrative en a tiré la conclusion que « tout au moins dans le domaine de l'échange de renseignements sur demande entre autorités compétentes d'États membres de l'Union européenne tel qu'organisé par la directive 2011/16, la Cour ne saurait plus faire application de l'alinéa 2 du § 177 AO et des volets susvisés de son contenu en tant que base légale pour une décision d'injonction adressée par le directeur à un avocat en sa qualité de tiers détenteur dans le cadre d'une procédure d'échange de renseignements sur demande en exécution de la directive 2011/16 et de ses lois de transposition du 29 mars 2013 et du 25 novembre 2014 »¹⁵.

L'objet du projet de loi est de mettre la loi précitée du 25 novembre 2014 en conformité avec les exigences de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne en insérant à l'article 3 de ladite loi, une disposition conçue comme suit :

« (3bis) Par dérogation au paragraphe 3, aucune décision portant injonction de fournir les renseignements demandés aux fins de répondre à une demande d'échange de renseignements émanant de l'autorité compétente d'un autre État membre de l'Union européenne en vertu de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal ne peut être adressée à un avocat visé par la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, pris en sa qualité de tiers détenteur des renseignements

¹² CJUE, 8 décembre 2022, *Orde van Vlaamse Balies*, aff. C-694/20, pt. 27 ; 29 juillet 2024, *Belgian Association of Tax Lawyers*, aff. C-623/22, pt. 114 ; 26 septembre 2024, *Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg*, aff. C-432/23, pt. 49.

¹³ CJUE, 8 décembre 2022, *Orde van Vlaamse Balies*, aff. C-694/20, pt. 28 ; 29 juillet 2024, *Belgian Association of Tax Lawyers*, aff. C-623/22, pt. 115 ; 26 septembre 2024, *Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg*, aff. C-432/23, pt. 50.

¹⁴ CJUE, 26 septembre 2024, *Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg*, aff. C-432/24, dispositif., pt. 1).

¹⁵ Cour adm., 12 décembre 2024, n^{os} 48677Cb et 48684Cb, motivation, pt. 61.

demandés, et pour autant que cet avocat agisse dans le cadre de son activité de représentation en justice ou de conseil. »

Telle que proposée, la dérogation concerne uniquement les injonctions qui s'inscrivent dans le cadre tracé par la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative, qui a transposé en droit interne la 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.

Les auteurs expliquent dans le commentaire de l'article qu'il n'est pas nécessaire de l'étendre aux autres bases légales visées à l'article 1^{er} de la loi précitée du 25 novembre 2014¹⁶ ou aux demandes de renseignements purement nationales alors que ni les unes ni les autres ne relèvent du champ d'application de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne¹⁷.

Le Conseil d'État se doit de faire observer à cet égard que, nonobstant l'interprétation conforme retenue par la Cour administrative dans ses arrêts du 13 juillet 2021¹⁸, la problématique soulevée en rapport avec l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne risque d'exister en des termes substantiellement identiques dans le contexte de l'article 8 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, qui garantit à toute personne le droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de sa correspondance et dont la Cour européenne des droits de l'homme a reconnu que « le secret professionnel des avocats [...] est spécifiquement protégé par cette disposition »¹⁹.

Le Conseil d'État fait aussi observer que le Grand-Duché de Luxembourg a récemment signé la Convention du Conseil de l'Europe pour la protection de la profession d'avocat (STCE n° 226). Certes, cette Convention n'a pas encore été approuvée et elle n'est même pas encore entrée en vigueur²⁰, mais le Conseil d'État se doit d'attirer l'attention sur le fait que l'article 6, paragraphe 3, lettre c), de cette convention fera à terme obligation à l'État luxembourgeois de veiller à ce que les avocats « ne soient pas tenus de communiquer des informations ou de remettre des pièces reçues,

¹⁶ Conventions bilatérales tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune ; Accords bilatéraux sur l'échange de renseignements en matière fiscale, loi modifiée du 21 juillet 2012 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures dans l'Union européenne ; et Loi du 26 mai 2014 portant approbation de la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et de son protocole d'amendement, signés à Paris, le 29 mai 2013 et portant modification de la loi générale des impôts.

¹⁷ Effectivement, l'article 51.1 de la Charte dispose que : « Les dispositions de la présente Charte s'adressent aux institutions, organes et organismes de l'Union dans le respect du principe de subsidiarité, ainsi qu'aux États membres uniquement lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union. En conséquence, ils respectent les droits, observent les principes et en promeuvent l'application, conformément à leurs compétences respectives et dans le respect des limites des compétences de l'Union telles qu'elles lui sont conférées dans les traités » (soulignement ajouté).

¹⁸ Pour la Cour, « dès lors que l'avocat agit en tant que représentant ou conseil dans le cadre d'un litige précontentieux ou contentieux qui oppose son client à l'administration fiscale, le caractère d'ordre public et les fondements de son obligation au secret professionnel, ci-avant visés, impliquent que les renseignements qui lui ont été communiqués dans le cadre de cette mission rentrent dans le champ de ceux relatifs à l'exercice de sa mission de défense des intérêts des contribuables par rapport auxquels il peut opposer son droit de refus de coopérer consacré par le § 177, alinéa (1), n° 3 AO à l'ACD » (Cour adm., 13 juillet 2021, n° 45185C, 45186C, 45187C, 45188C, 45189C, 45190C et 45191C).

¹⁹ Cour EDH, 6 décembre 2012, *Michaud c. France*, par 119.

²⁰ Elle entrera en vigueur le premier jour du mois qui suit l'expiration d'une période de trois mois après la date à laquelle huit signataires, dont au moins six États membres du Conseil de l'Europe, auront exprimé leur consentement à être liés par la Convention (cf. art. 17).

directement ou indirectement, de clients ou de clients potentiels, ni de révéler la teneur de leurs échanges avec ces derniers ou de remettre les pièces élaborées en vue de ces échanges ou de procédures judiciaires dans lesquelles ils les représentent, et ne soient pas non plus tenus d'en révéler l'existence ou le contenu s'ils sont appelés à témoigner ». En considération du fait que le droit ainsi protégé est « dérogeable », le rapport explicatif de la Convention précise que cette disposition n'est pas à comprendre comme empêchant toute obligation de divulgation à charge de l'avocat, mais que l'ingérence causée par l'imposition d'une telle obligation doit être exceptionnelle et faire l'objet d'un contrôle juridictionnel effectif²¹. Il appartiendra aux juges administratifs de vérifier que les décisions portant injonction de communiquer des renseignements remplissent les conditions précitées pour que l'ingérence soit justifiée.

Sous cet aspect, et considérant la potentielle incompatibilité du § 177, alinéa 2, de l'AO, avec le principe de protection posé par l'article 8 et la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, le Conseil d'État demande aux auteurs de modifier la loi dans le sens de l'interprétation retenue par la Cour administrative dans ses arrêts précités du 13 juillet 2021, c'est-à-dire d'omettre du nouveau paragraphe *3bis* la restriction aux seules injonctions émises aux fins de répondre à une demande d'échange de renseignements régie par la loi modifiée du 29 mars 2013 et de revoir le § 177, alinéa 2, de l'AO, en conséquence.

Article 8

Sans observation.

Article 9

La disposition sous avis prévoit les modalités d'entrée en vigueur et d'application dans le temps de la loi en projet.

Il est prévu que la loi en projet entre en vigueur le lendemain de sa publication.

Or, faute de justification particulière de ce choix au commentaire des articles, le Conseil d'État ne voit pas l'utilité de déroger aux règles de droit commun en matière de publication prévues à l'article 4 de la loi du

²¹ Explanatory Report to the Council of Europe Convention for the Protection of the Profession of Lawyer (CETS no. 226, Luxembourg, 13 mai 2025), pt. 50 : « this provision is not intended to preclude any obligation for lawyers to surrender to the authorities anything whose use may have contributed to the commission of a crime. Any restrictions to this guarantee should have an exceptional character given the pre-eminent importance for confidentiality for the lawyer-client-relationship. Aspects of this right may be covered by concepts of professional secrecy and legal professional privilege seen in the law of some Parties but it is not intended to be limited to them. Nonetheless, some interference with this right may be possible in accordance with Article 6, paragraph 4, in particular, this may be so where there is a well-founded basis for suspecting that the lawyers concerned are participants in crimes which the clients or prospective clients are suspected of having committed or they have assisted in their commission or concealment. Similarly, measures such as those taken against money laundering and terrorist financing may give rise to obligations for lawyers to report suspicions and provide information concerning a client to the relevant authorities¹¹. Such obligations should not, however, be inconsistent with the performance of the lawyer's task of defending or representing that client in, or concerning, judicial proceedings, including providing advice on instituting or avoiding such proceedings. Moreover, there must always be sufficient and adequate guarantees against arbitrariness, including the right under Article 9, paragraph 1, subparagraph d, and effective judicial control over the interference concerned. This paragraph is not intended to restrict the ability of clients or prospective clients consenting to the disclosure or giving of evidence by the lawyers concerned ».

23 décembre 2016 concernant le Journal officiel du Grand-Duché de Luxembourg et demande dès lors la suppression de la phrase liminaire.

Les points 1^o et 2^o de l'article sous revue prévoient, par ailleurs, que l'article 3 est applicable « à partir de l'année d'imposition 2025 » et que les articles 4 et 5 sont applicables « pour les années 2025 et 2026 », conférant ainsi un effet rétroactif à ces dispositions.

Concernant le point 1^o, il s'agit de permettre aux employeurs ayant versé une prime à la participation au cours de l'année 2025 de procéder à la déclaration de la liste des employés bénéficiaires jusqu'au 1^{er} mars 2026. L'effet rétroactif de la disposition en cause n'est pas problématique, alors que, sous le régime actuellement en vigueur, l'employeur concerné déclare la liste « au moment de la mise à disposition [de la prime] ».

Concernant le point 2^o, il s'agit de permettre au parent dans le ménage duquel l'enfant n'est pas affecté de bénéficier de la bonification d'impôt dès cette année. Le Conseil d'État renvoie, à cet égard, à son examen relatif à l'article 4 du projet sous avis.

Observations d'ordre légistique

Observation générale

Il y a lieu d'indiquer avec précision et de manière correcte les textes auxquels il est renvoyé, en commençant par l'article et ensuite, dans l'ordre, le paragraphe, l'alinéa, le point, la lettre et la phrase visés. Ainsi il faut écrire, à l'article 7, phrase liminaire, « À la suite de l'article 3, paragraphe 3, de la loi modifiée du 25 novembre 2014 [...], » et non pas « À la suite du paragraphe 3 de l'article 3 de la loi modifiée du 25 novembre 2014 ». Par ailleurs, il convient d'écrire à l'article 8 « À l'article 3, paragraphe 1^{er}, première phrase, de la loi modifiée du 10 août 2018 [...] ».

Article 2

Pour caractériser les énumérations, il est fait recours à des numéros suivis d'un exposant « ° » 1^o, 2^o, 3^o, ...

Au point 7, la formule « la ou les » est à écarter. Il y a lieu de recourir au pluriel pour viser indistinctement un ou plusieurs éléments.

Toujours au point 7^o, il est signalé qu'aux énumérations, le terme « et » est à omettre à l'avant-dernier élément comme étant superfétatoire.

Article 3

À la phrase liminaire, il convient d'écrire « À l'article 115, numéro 13a, paragraphe 2, point 4, de la loi modifiée du 4 décembre 1967 [...] ».

Article 4

À la phrase liminaire, il convient d'insérer une virgule après les termes « à la suite de l'alinéa 1^{er} ».

À l'article 123*bis*, alinéa 1a, paragraphe 1^{er}, nouveau, le Conseil d'État signale que lors des renvois, les différents éléments auxquels il est renvoyé sont à séparer par des virgules, en écrivant, « l'article 123, alinéa 1^{er}, ».

Article 9 (selon le Conseil d'État)

Afin de faciliter les références à la future loi, le Conseil d'État demande de compléter le dispositif en projet par un article 9 nouveau relatif à l'introduction d'un intitulé de citation qui est à rédiger de la manière suivante :

« **Art. 9.** La référence à la présente loi se fait sous la forme suivante : « loi du [...] portant [...] ». »

En procédant ainsi l'article 9 actuel deviendra l'article 10. Par ailleurs, il convient de reformuler l'intitulé du chapitre 6 comme suit :

« **Chapitre 6 – Dispositions finales** ».

Ainsi délibéré en séance plénière et adopté à l'unanimité des 19 votants, le 11 juillet 2025.

Le Secrétaire général,

s. Marc Besch

Le Président,

s. Marc Thewes