

AVIS DE L'ORDRE DES EXPERTS-COMPTABLES (L'OEC) CONCERNANT :

Les amendements parlementaires du 7 novembre 2025 au Projet de loi n°8546 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

ci-après le « Projet »

Dans le cadre du Projet, le législateur a proposé plusieurs modifications législatives portant sur différentes lois. Parmi ces modifications, il a été proposé de mettre en conformité l'actuel cadre légal de l'échange d'informations sur demande avec les exigences en matière de secret professionnel.

En effet, comme mentionné dans l'exposé des motifs du Projet, la modification proposée de la loi modifiée du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de d'informations sur demande en matière fiscale vise à tenir compte des implications découlant de la jurisprudence européenne¹ rendue sur renvoi préjudiciel de la Cour administrative².

Comme mentionné par le Conseil d'Etat dans son avis du 11 juillet 2025 sur le Projet, l'actuel alinéa 2 du §177³ 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 directes 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 pénales* ».

Dans son avis, le Conseil d'Etat a relevé la potentielle incompatibilité de cet alinéa 2 du §177 AO avec le principe de protection posé par l'article 8 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (ci-après « CEDH »). Il a de ce fait demandé aux auteurs du Projet de revoir la proposition de modification de la loi modifiée du 25 novembre 2014 prévue dans le Projet, ainsi que l'alinéa 2 du §177 AO en conséquence.

La Commission des Finances vient de publier différents amendements parlementaires au Projet, dont l'amendement 2 relatif à l'article 3 nouveau qui vise à supprimer l'alinéa 2 du §177 AO. La Commission des Finances a demandé que ces amendements parlementaires soient considérés en urgence compte tenu de l'importance de l'entrée en vigueur du Projet avant la fin de l'année 2025.

Le présent avis ne porte que sur la suppression envisagée de l'alinéa 2 du §177 AO.

¹ CJUE, 26 septembre 2024, C-432/23

² Cour administrative, 12 décembre 2024, n°48677Cb et 48684Cb

³ A noter que le §177 AO est une disposition générale de procédure fiscale qui s'applique aussi à des lois dites spéciales, comme celle notamment sur l'échange d'information sur demande

Si le §177 AO doit effectivement être réexaminé afin d'être mis en conformité avec les exigences de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (ci-après « Charte ») et de la CEDH, cela ne signifie pas pour autant que cette disposition doit être conforme aux seuls articles 7 de la Charte et 8 de la CEDH.

En effet, le libellé du §177 AO doit être conforme à toutes les exigences de la Charte, y compris les principes d'égalité et de non-discrimination prévus respectivement aux articles 20 et 21 de la Charte. Cette disposition doit également être conforme aux exigences de la CEDH ainsi qu'à celles de la Constitution du Grand-Duché de Luxembourg dans sa version applicable au 1^{er} juillet 2023 (ci-après « Constitution »).

Par conséquent, la refonte du §177 AO ne doit pas se limiter aux seuls avocats mais doit concerner toutes personnes habilitées à représenter leurs clients en justice, telles que les experts-comptables, sous réserve d'exceptions proportionnées et conformes aux droits fondamentaux.

Or, le libellé actuel du §177 AO conduit à une inégalité de traitement contraire tant aux exigences de la Charte (articles 20 et 21 susvisés), qu'à celles de la CEDH (article 14 et article 1 du Protocole n°12) et de la Constitution (article 15), car il n'adresse que la situation des avocats et traite de manière inégalitaire des personnes effectuant des missions identiques.

Ne pas étendre cette exception aux experts-comptables reviendrait aussi à menacer la protection des droits de la défense des contribuables. En effet, pour la même prestation de services, un contribuable s'étant assuré les services d'un expert-comptable sera traité de manière différente d'un contribuable qui s'est adressé à un avocat. Lorsque différentes catégories d'intervenants peuvent représenter un contribuable en justice, ces intervenants doivent être soumis aux mêmes obligations afin que le contribuable puisse présenter sa cause dans des conditions équitables et en accord avec le droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de sa correspondance.

En conclusion, afin de traiter de manière égalitaire les personnes effectuant les mêmes missions et d'offrir la même protection aux contribuables, l'OEC demande que l'alinéa 2 du §177 AO ne soit pas supprimé mais que le §177 soit modifié par un amendement législatif clair, de manière à le rendre conforme à tous les droits fondamentaux applicables.

Considérant que le Projet comprend des mesures devant entrer en vigueur très rapidement, l'OEC propose de le séparer en deux projets de loi afin d'isoler les aspects liés au secret professionnel et de permettre leur revue de manière plus holistique.

Luxembourg, le 24 novembre 2025

Pour le Conseil de l'OEC



Robert Fischer

Président du Conseil de l'Ordre des Experts-Comptables