

N° 8546⁹
CHAMBRE DES DÉPUTÉS

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 et portant modification :

- 1° de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») ;**
- 2° de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu ;**
- 3° de la loi modifiée du 11 mai 2007 relative à la création d'une société de gestion de patrimoine familial (« SPF ») ;**
- 4° de la loi modifiée du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale ;**
- 5° de la loi modifiée du 10 août 2018 portant organisation de l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA**

* * *

RAPPORT DE LA COMMISSION DES FINANCES

(9.12.2025)

La Commission se compose de : Mme Diane ADEHM, Président, M. Laurent MOSAR, Rapporteur ; MM. Guy ARENDT, Maurice BAUER, André BAULER, Mmes Taina BOFFERDING, Corinne CAHEN, MM. Sven CLEMENT, Franz FAYOT, Patrick GOLDSCHMIDT, Claude HAAGEN, Fred KEUP, Marc SPAUTZ, Mme Sam TANSON, et M. Michel WOLTER, Membres

*

1. ANTÉCÉDENTS

Le projet de loi n°8546 a été déposé par le Ministre des Finances le 27 mai 2025.

Lors de la réunion de la Commission des Finances du 6 juin 2025, le projet de loi a été présenté aux membres de la commission et Monsieur Laurent Mosar a été désigné rapporteur du projet de loi.

L'avis de l'Ordre des avocats du barreau de Luxembourg porte la date du 2 juin 2025.

L'avis du Conseil d'État porte la date du 11 juillet 2025.

La Chambre de commerce a émis son avis le 6 octobre 2025.

Les avis ont été examinés par la Commission des Finances le 28 octobre 2025. Le 4 novembre 2025, la Commission a adopté une série d'amendements parlementaires.

L'Ordre des experts comptables a rendu un avis le 24 novembre 2025.

La Commission nationale pour la protection des données a publié son avis le 28 novembre 2025.

L'avis complémentaire du Conseil d'État date du 2 décembre 2025.

La Commission des Finances a analysé cet avis complémentaire au cours de sa réunion du 9 décembre 2025.

L'adoption du projet de rapport a eu lieu au cours de la même réunion.

2. OBJET DU PROJET DE LOI

Le projet de loi a pour objectif, d'une part, d'introduire une base légale pour un transfert de données entre l'Administration des contributions directes (« ACD ») et l'Administration du cadastre et de la topographie (« ACT ») dans le cadre des travaux sur la réforme de l'impôt foncier, l'impôt à la mobilisation de terrains et l'impôt sur la non-occupation de logements et, d'autre part, de proposer des adaptations ponctuelles à diverses lois.

Le second volet du présent projet de loi a 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.

En ce qui concerne la loi modifiée du 4 décembre 1967 sur l'impôt sur le revenu (« L.I.R. »), les modalités selon lesquelles l'employeur communique à l'ACD la liste des salariés ayant bénéficié d'une prime participative sont précisées.

Il est également prévu de revoir le traitement fiscal des contribuables ayant opté pour le partage de l'allocation familiale conformément à l'article 273 du Code de la sécurité sociale. Alors que l'article 123, alinéa 9 L.I.R. détermine désormais les modalités d'attribution de la modération d'impôt en présence d'un enfant qui, en raison d'une résidence alternée, vit alternativement sous le toit de ces deux parents, à l'un des deux, le présent projet de loi entend accorder au parent qui ne bénéficie pas de la classe d'impôt 1a la bonification d'impôt pour enfant de 922,5 euros par enfant. Cette bonification est dégressive en fonction du revenu du parent bénéficiaire et ne s'applique qu'aux années d'imposition 2025 et 2026.

En outre, le présent projet de loi vise à adapter de façon ponctuelle la loi modifiée du 11 mai 2007 relative à la création d'une société de gestion de patrimoine familial (« SPF »), en incluant la société par actions simplifiée dans le champ du type de sociétés pouvant adopter le statut de SPF.

La modification envisagée de la loi du 25 novembre 2014 relative à la procédure d'échange de renseignements sur demande en matière fiscale a pour objet de tenir compte des implications découlant de l'arrêt de la Cour de Justice de l'Union Européenne (« CJUE ») du 26 septembre 2024 (affaire C-432/23), rendu sur renvoi préjudiciel de la Cour administrative.

Dans son arrêt précité, la CJUE indique notamment 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 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 » et porte, par son ampleur, une atteinte au contenu essentiel de ce droit garanti par l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (ci-après « Charte »)², et donc une ingérence qui ne saurait être justifiée au regard de la Charte.

Suite à cet arrêt de la CJUE, la Cour administrative a conclu qu'elle ne saurait plus faire application de la disposition législative nationale en cause en tant que base légale pour une décision d'injonction adressée par l'Administration des contributions directes 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/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE. Le projet de loi vise à mettre le dispositif juridique relatif à l'échange de renseignements fiscaux sur demande en conformité avec l'arrêt susmentionné.

Enfin, il est proposé de modifier la loi modifiée du 10 août 2018 relative à l'organisation de l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (AED). Compte tenu de l'évolution rapide des règles fiscales en particulier en matière de TVA et du renforcement de la coopération accrue en matière de lutte contre la fraude, il convient de doter la direction de l'AED d'un poste supplémentaire de directeur adjoint, spécialisé en TVA et en contentieux fiscal en vue de garantir une meilleure gestion des évolutions législatives et des enjeux internationaux. Le nombre de directeurs adjoints serait ainsi porté de trois à quatre.

3. LES AVIS

Avis de l'Ordre des avocats du barreau de Luxembourg

Dans son avis du 2 juin 2025, l'Ordre des avocats du barreau de Luxembourg examine la modification proposée par les auteurs du projet de loi en matière d'échange de renseignements sur demande en matière fiscale.

A cet égard, il demande de préciser dans le texte de loi, d'une part, que par l'échange de renseignements soit visée aussi bien la demande d'échange émanant d'un autre Etat membre de l'Union européenne que celle d'un Etat tiers, lié au Luxembourg par une convention fiscale prévoyant un échange de renseignements sur demande et, d'autre part, que ce texte ne vise que le conseil juridique de l'avocat pour délimiter le texte par rapport à d'autres activités, telles que la domiciliation ou les mandats d'administrateurs.

Au vu des principes dégagés de la lecture des arrêts de la Cour administrative du 12 décembre 2024, n° 48677Cb et de la Cour de Justice de l'Union européenne n° 48684Cb rendus sur question préjudicielle posée à la Cour de Justice de l'Union européenne (CJUE, 26 septembre 2024, aff. C-423/23) et notamment de l'effet direct de l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme dans l'ordre juridique luxembourgeois, il propose, de même, la suppression de l'alinéa 2 du §177 de l'Abgabenordnung qui pose des limitations à l'opposabilité du secret professionnel des avocats face aux mesures d'investigation menées par l'Administration des Contributions Directes.

Dans son avis complémentaire du 21 novembre 2025, l'Ordre des avocats du barreau de Luxembourg approuve les modifications apportées par voie d'amendement au projet de loi sous rubrique. Elles répondent aux préoccupations exprimées par l'Ordre dans son avis initial du 2 juin 2025.

Avis de la Chambre de commerce

La Chambre de commerce prend note des dispositions du projet de loi qui visent, d'une part, à introduire une base légale pour un transfert de données entre l'Administration des contributions directes (« ACD ») et l'Administration du cadastre et de la topographie (« ACT ») dans le cadre de la réforme de l'impôt foncier et, d'autre part, à proposer plusieurs modifications ponctuelles au niveau de différentes lois en vigueur.

Si la Chambre de commerce n'a pas de commentaires à émettre quant au fond des dispositions prévues par les articles 1^{er} et 2 du projet de loi, elle constate, tout comme le Conseil d'Etat dans son avis du 11 juillet 2025, que le projet de loi prévoit une entrée en vigueur le lendemain de sa publication au Journal officiel du Grand-Duché de Luxembourg. Force est cependant de constater que la mise en place d'un transfert de données entre l'ACD et l'ACT en vue de l'implémentation de l'impôt foncier et de l'impôt à la mobilisation de terrains ne peut en aucun cas précéder l'entrée en vigueur des dispositions du projet de loi n°8082 instaurant l'impôt foncier et l'impôt à la mobilisation de terrains. Ainsi, dans un souci de sécurité juridique, la Chambre de commerce demande que les dispositions des articles 1^{er} et 2 du projet soient insérées au sein du projet de loi n°8082.

Avis de l'Ordre des experts-comptables

Dans son avis du 24 novembre 2024, l'Ordre des experts-comptables a analysé les amendements parlementaires du 7 novembre 2025 et en particulier celui qui vise la suppression envisagée de l'alinéa 2 du §177 AO (« Abgabenordnung »).

L'Ordre des experts-comptables estime que le libellé du §177 AO doit être conforme à toutes les exigences de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, y compris les principes d'égalité et de non-discrimination prévus respectivement (articles 20 et 21).

Aux yeux de l'Ordre des experts-comptables, 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.

L'Ordre des experts-comptables estime par conséquent que 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 selon l'avis de l'Ordre des experts-comptables 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.

Afin de traiter de manière égalitaire les personnes effectuant les mêmes missions et d'offrir la même protection aux contribuables, l'Ordre des experts-comptables 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.

Avis de la Commission nationale pour la protection des données

Dans son avis du 28 novembre 2025, la Commission nationale pour la protection des données a analysé les dispositions du projet de loi ainsi que les amendements parlementaires visant essentiellement à donner suite aux oppositions formelles émises par le Conseil d'État dans son avis du 11 juillet 2025.

La CNPD accueille favorablement le fait que les auteurs des amendements ont suivi l'avis du Conseil d'État en remplaçant le terme « *échange* » par le terme « *transfert* ». Elle se félicite que le projet de loi vise à introduire une base légale pour le traitement ultérieur par l'Administration du cadastre et de la topographie des données visées à l'article 2 du projet de loi, tel qu'amendé, qui ont été initialement collectées par l'Administration des contributions directes. Elle approuve dans ce contexte le fait que le transfert des données visées à l'article 2 du projet de loi sous rubrique s'effectuera via un « *transfert sécurisé* ».

Avis du Conseil d'État

Dans son avis du 11 juillet 2025, le Conseil d'État constate que les articles 1^{er} et 2 du projet de loi, qui portent sur un transfert de données depuis l'Administration des contributions directes vers l'Administration du cadastre et de la topographie, sont susceptibles de former à eux seuls un acte homogène, lequel devrait faire l'objet d'une loi distincte.

En outre, le Conseil d'État remarque que les dispositions modificatives en projet ont trait à plusieurs matières et domaines différents. Il 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 fastidieuse.

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.

Dans son avis complémentaire du 2 décembre 2025 et suite aux explications fournies dans le cadre des amendements parlementaires, le Conseil d'État est en mesure de lever son opposition formelle à l'égard de l'article 1^{er} du projet de loi à l'encontre duquel la Haute Corporation s'était formellement opposée au motif que celui-ci renvoyait au projet de loi n° 8082 relatif à la réforme de l'impôt foncier.

Le Conseil d'État approuve en outre l'amendement relatif à l'article 7 initial (article 8 nouveau). Il relève cependant que la Commission des Finances ajoute l'épithète « juridique » derrière le terme « conseil » au nouveau paragraphe 3*bis* de 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.

Le Conseil d'État se demande si cette précision a un apport normatif et propose de l'omettre.

Pour le détail de l'avis initial et de l'avis complémentaire de la Haute Corporation, il est renvoyé au commentaire des articles.

4. COMMENTAIRE DES ARTICLES

Observation générale d'ordre légistique

Selon le Conseil d'État, 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 8 (article 7 initial), 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 9 (article 8 initial) « À l'article 3, paragraphe 1^{er}, première phrase, de la loi modifiée du 10 août 2018 [...] ».

La Commission des Finances modifie le texte dans ce sens.

Intitulé

Suite à l'avis du Conseil d'État, et en lien avec les amendements parlementaires du 7 novembre 2025, l'intitulé du projet de loi est adapté afin de ne plus faire référence au projet de loi n°8082 et afin de mentionner la modification de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») (par le biais de l'amendement 2).

L'intitulé du projet de loi prend la teneur suivante :

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^o de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») ;

1^o 2^o de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu ;

2^o 3^o de la loi modifiée du 11 mai 2007 relative à la création d'une société de gestion de patrimoine familial (« SPF ») ;

3^o 4^o de la loi modifiée du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale ;

4^o 5^o de 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 prend note de cette modification dans son avis complémentaire.

Article 1^{er}

Le 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 prévoit que certaines données détenues par l'Administration du cadastre et de la topographie (« ACT ») servent à la détermination des valeurs de base et à l'établissement des bulletins d'impôt.

Or, il a été constaté que les données dont dispose l'Administration des contributions directes (« ACD ») en vue notamment de l'application de la loi modifiée sur l'impôt foncier du 1^{er} décembre 1936 (« *Grundsteuergesetz* ») et des dispositions en matière d'évaluation propres à cette législation, sont ponctuellement plus précises que celles à disposition de l'ACT, qui doivent être mises à jour.

Afin de permettre cette mise à jour des données de l'ACT, un transfert sécurisé des données de l'ACD est nécessaire, avant l'émission des premiers bulletins de valeur de base, prévus au projet de loi n°8082 précité. Ce transfert s'effectuera endéans un délai de cinq ans à partir de l'entrée en vigueur du présent projet de loi.

Les données limitativement concernées sont énoncées à l'article 2.

Article 2

Le présent article liste de façon exhaustive les données faisant l'objet du transfert sécurisé.

D'un point de vue légistique, le Conseil d'État donne à considérer que pour caractériser les énumérations, il est fait recours à des numéros suivis d'un exposant « ° » 1°, 2°, 3°, ...

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°, il est signalé qu'aux énumérations, le terme « et » est à omettre à l'avant-dernier élément comme étant superfluetatoire.

La Commission des Finances suit l'ensemble de ces recommandations.

Avis du Conseil d'État concernant les articles 1^{er} et 2

Le Conseil d'État constate que les dispositions des articles 1^{er} et 2 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, répondre à l'un des principes relatifs à la licéité du traitement énumérés à l'article 6 dudit règlement »¹.

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° 8082².

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 RGPD³.

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 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.

1 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, *Osterreichischer Rundfunk e. a.*, 20 mai 2003, pt. §65, ainsi que du C-131/12, *Google Spain et Google*, 13 mai 2014, pt. 71.

2 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 « *Steuernpassungsgesetz (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.

3 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.

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 »⁴. Le Conseil d'État suggère donc de remplacer le terme « échange » par le terme « transmission » ou « transfert ».

La Commission des Finances retient le terme « 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.

Par le biais de l'**amendement parlementaire 1**, la Commission des Finances répond à l'opposition formelle du Conseil d'État et fait ressortir que la finalité plus large de la mise à jour du registre foncier sur la base des données transmises par l'Administration des contributions directes à l'Administration du cadastre et de la topographie est de permettre une actualisation générale des inscriptions du registre foncier, visant à renforcer la transparence en matière de propriété foncière et la sécurisation des transferts y relatifs. L'amendement s'inscrit également dans le cadre du Règlement général sur la protection des données (RGPD), afin de répondre au mieux aux exigences de la publicité foncière et de la protection des données personnelles.

Cette mise à jour est par ailleurs justifiée par l'article 2 de la loi du 25 juillet 2002 portant réorganisation de l'administration du cadastre et de la topographie qui impose la conservation, la mise à jour et la rénovation de la documentation cadastrale.

Il s'agit d'assurer la concordance des données du registre foncier de l'Administration du cadastre et de la topographie avec celles figurant dans les fichiers de la section des évaluations immobilières de l'Administration des contributions directes. Suite à l'avis du Conseil d'État, le terme « échange » utilisé initialement a été remplacé par le terme « transfert ».

Les termes « endéans le délai de cinq ans à partir de l'entrée en vigueur de la présente loi » sont supprimés, le transfert étant effectué dès l'entrée en vigueur de la loi.

L'intitulé du projet de loi est modifié en conséquence.

Dans son avis complémentaire, le Conseil d'État indique que sur la base des explications fournies, il est en mesure de lever son opposition formelle.

D'un point de vue légistique, le Conseil d'État demande, à l'article 1^{er}, dans sa teneur amendée, d'écrire « la mise à jour des inscriptions au registre foncier ».

La Commission des Finances réserve une suite favorable à cette demande.

Article 3 nouveau

Par le biais de l'**amendement parlementaire 2**, la Commission des Finances procède à l'insertion de l'article 3 nouveau suivant :

« Art. 3.

Au paragraphe 177 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung »), l'alinéa 2 est abrogé. ».

⁴ Dictionnaire de l'Académie française, 9e édition, cf. *verbo* « Echange », définition n° 3, accessible en ligne : <https://academie.atilf.fr/9/consulter/ECHANGE?options=motExact>

Commentaire :

Par le biais de l'amendement 2, il est donné suite, d'une part, à la demande du Conseil d'État (formulée à l'article 8 (article 7 initial) de l'avis du Conseil d'État) d'omettre du nouveau paragraphe 3*bis* 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, et, d'autre part, à la demande de l'Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg pour le détail de laquelle il est renvoyé au document parlementaire n°8645¹.

Suite à l'insertion d'un article 3 nouveau, les articles subséquents sont renumérotés.

Les références figurant à l'article 10 (article 9 initial) sont adaptées à la nouvelle numérotation.

De plus, en lien avec l'amendement 2, il est inséré un chapitre 2 nouveau dans le projet de loi, libellé comme suit :

« Chapitre 2 – Modification de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») ».

Suite à l'insertion d'un chapitre 2 nouveau, les chapitres suivants sont renumérotés.

Dans son avis complémentaire, le Conseil d'État n'a pas d'observation à l'égard de l'amendement 2.

Article 4 (article 3 initial)

L'article 4 vise à adapter les modalités de la communication de la liste des salariés ayant bénéficié d'une prime participative. La disposition actuellement en vigueur implique une communication par l'employeur à chaque mise à disposition au cours de l'année d'imposition. Dans un but de simplification administrative, l'adaptation proposée permet une communication annuelle après l'écoulement de l'année d'imposition.

Selon le Conseil d'État, 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 [...] ».

La Commission des Finances reprend le libellé proposé par le Conseil d'État.

Articles 5 et 6 (articles 4 et 5 initiaux)

Les articles 5 et 6 ont pour objet l'ajout d'un nouvel alinéa 1a à l'article 123*bis* de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), en vue de la prise en compte, au moyen d'une bonification d'impôt, de la situation spéciale des contribuables ayant un ou plusieurs enfants vivant, au titre d'une résidence alternée, alternativement sous le toit de leurs deux parents qui exercent de façon conjointe l'autorité parentale et sont tous les deux attributaires de l'allocation familiale, mais pour lesquels ils n'obtiennent pas la modération d'impôt pour enfant au sens de l'article 123 L.I.R. en raison de l'appartenance du ou des enfants au ménage de l'autre parent. Le contribuable peut obtenir, sur demande, une bonification pour chaque enfant au titre duquel il est attributaire d'une partie de l'allocation familiale et remplissant par ailleurs toutes les conditions pour les années d'imposition 2025 et 2026.

Avis du Conseil d'État concernant l'article 5 (article 4 initial) :

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.

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 »⁵. Il convient,

⁵ Cour constitutionnelle, arrêt n° 152 du 22 janvier 2021, (Mém. A, n° 72 du 28 janvier 2021).

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 si l'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 nouvelle⁶. 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 1a 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 :

« (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. »

La Commission des Finances reprend le libellé proposé par le Conseil d'État.

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

La Commission des Finances insère la virgule en question.

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}, ».

La Commission des Finances modifie le texte dans ce sens.

Article 7 (article 6 initial)

L'article 7 vise à modifier l'article 1^{er}, paragraphe 1^{er}, premier tiret, de la loi modifiée du 11 mai 2007 relative à la création d'une société de gestion de patrimoine familial (« Loi SPF ») en adaptant la liste des formes sociales éligibles au statut de SPF.

La modification proposée introduit la société par actions simplifiée parmi les formes sociales éligibles, aux côtés de la société à responsabilité limitée, de la société anonyme, de la société en

⁶ 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 1^{er} 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 ».

commandite par actions et de la société coopérative organisée sous forme d'une société anonyme. L'introduction de la société par actions simplifiée dans le champ des sociétés éligibles au statut de SPF permet d'adapter le cadre législatif à l'évolution du droit des sociétés au Luxembourg. Cette modification garantit une cohérence avec l'intention originelle du législateur, en maintenant l'exclusion des sociétés de personnes tout en offrant aux investisseurs un véhicule supplémentaire conforme aux exigences de la Loi SPF.

Article 8 (article 7 initial)

La modification de la loi modifiée du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale vise à permettre la mise en conformité avec la solution retenue par la Cour de justice de l'Union européenne dans l'affaire précitée C-432/23.

Dans la mesure où cet arrêt a été rendu à propos de la mise en œuvre par le Luxembourg de 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 (« Directive 2011/16 »), en ce qu'une décision d'injonction adressée à un détenteur d'informations aux fins de donner suite à une demande d'échange d'informations formulée sur base de la directive 2011/16 par l'autorité compétente d'un autre État membre de l'Union européenne est à considérer comme une mise en œuvre du droit européen au sens de l'article 51 de la Charte des droits de l'homme, il y a lieu de noter que les implications de cet arrêt se trouvent limitées au champ d'application du droit européen. Tel qu'également retenu par la jurisprudence de la Cour administrative, la loi modifiée du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale constitue la mesure législative de transposition de la Directive 2011/16 au niveau procédural⁷.

La disposition législative proposée précise dès lors qu'aucune décision d'injonction de fournir des renseignements ne peut être adressée à un avocat visé par la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat. Cette solution ne s'applique cependant qu'aux décisions d'injonction visant à donner suite à une demande d'échange de renseignements formulée en matière fiscale par l'autorité compétente d'un autre État membre de l'Union européenne sur base de la Directive 2011/16, étant donné que des demandes d'échange de renseignements fondées sur d'autres bases juridiques ne peuvent pas être considérées comme relevant d'une mise en œuvre du droit européen au sens de la Charte. La loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal opère la transposition de la directive 2011/16 en droit luxembourgeois, de sorte qu'il y a lieu de renvoyer vers cette base juridique dans le cadre de la modification de la loi modifiée du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale. Pour que la disposition proposée soit applicable, il est nécessaire que l'avocat agisse dans le cadre de son activité de représentation en justice ou de conseil. À l'inverse, un avocat pourrait se voir enjoindre de révéler des renseignements dont il aurait eu connaissance ou qu'il détiendrait en une qualité autre que celle d'avocat⁸.

Il y a également lieu de noter que la modification législative proposée ne s'applique pas à d'autres professions pouvant le cas échéant se prévaloir d'un secret professionnel protégé par le droit national, alors que ne sont visés par la jurisprudence que les avocats exerçant leurs activités professionnelles sous l'un des titres professionnels visés par la directive 98/5/CE du Parlement européen et du Conseil du 16 février 1998 visant à faciliter l'exercice permanent de la profession d'avocat dans un État membre autre que celui où la qualification a été acquise⁹.

⁷ Voir notamment Cour administrative, 4 mai 2023, aff. N°48677C et 48684C. Si l'arrêt précité de la CJUE se prononce certes sur le paragraphe 177 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung »), c'est uniquement dans la mesure où cette disposition doit être prise en compte dans le cadre de la mise en œuvre de la Directive 2011/16 « en l'absence d'une autre disposition particulière dans la loi du 29 mars 2013 ou dans celle du 25 novembre 2014 instaurant un cadre spécifique » en matière de secret professionnel. Voir aussi Cour administrative, arrêt du 12 décembre 2024, aff. n°48677Cb et 48684Cb, point 30.

⁸ Cour administrative, arrêt du 12 décembre 2024, aff. n°48677Cb et 48684Cb, point 65.

⁹ Cour administrative, arrêt du 12 décembre 2024, aff. n°48677Cb et 48684Cb, point 65 ; voir aussi en ce sens, CJUE, 29 juillet 2024, affaire C-623/22, *Association belge des avocats fiscaux et autres*, point 118 « A la lumière de ces considérations et de la place singulière qu'elles reconnaissent à la profession d'avocat au sein de la société et aux fins de la bonne administration de la justice, il convient de considérer que la solution ainsi dégagée dans l'arrêt du 8 décembre 2022, *Orde van Vlaamse Balies e.a.*, C-694/20), s'agissant des avocats, ne saurait s'étendre qu'aux personnes exerçant leurs activités sous l'un des titres professionnels mentionnés à l'article 1^{er}, paragraphe 2, sous a), de la directive 98/5. »

Enfin, il convient de remarquer que la disposition proposée ne vise pas à impacter les solutions dégagées par la jurisprudence administrative en lien avec les paragraphes 175, 177, et 201 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« *Abgabenordnung* ») en ce qui concerne les demandes de renseignements basées sur le seul droit national et adressées à un avocat¹⁰, dans la mesure où de telles demandes de renseignements ne sont pas régies par le droit européen.

Le Conseil d'État constate que la présente disposition entend insérer un nouveau paragraphe 3*bis* 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'avocat¹¹ 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 directes¹² 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 pénales¹³.

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 Charte¹⁴ « 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 existence », de sorte que « les personnes qui consultent un avocat peuvent raisonnablement s'attendre à ce que leurs communications demeurent privées et confidentielles »¹⁵. 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 »¹⁶.

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

¹⁰ Voir en ce sens, Cour Administrative, 13 juillet 2021, aff. n°45186C.

¹¹ 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. [...] »

¹² § 177, al. 1^{er}, pts 3 et 4.

¹³ « 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).

¹⁴ 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. »

¹⁵ 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.

¹⁶ 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.

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 »¹⁷.

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 »¹⁸.

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 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 2014¹⁹ 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 européenne²⁰.

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 2021²¹, 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 »²².

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,

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

18 Cour adm., 12 décembre 2024, n°s 48677Cb et 48684Cb, motivation, pt. 61.

19 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.

20 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).

21 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).

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

cette Convention n'a pas encore été approuvée et elle n'est même pas encore entrée en vigueur²³, 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, 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 effectif²⁴. 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 3*bis* 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.

La Commission des Finances décide de donner suite aux avis du Conseil d'État et de l'Ordre des avocats du barreau de Luxembourg par le biais des **amendements parlementaires 2 (insertion d'un nouvel article 3) et 3**.

Par le biais de l'amendement 3, il est donné suite, d'une part, à la demande du Conseil d'État (formulée à l'article 8 (article 7 initial) de l'avis du Conseil d'État) d'omettre du nouveau paragraphe 3*bis* 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, et, d'autre part, à la demande de l'Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg pour le détail de laquelle il est renvoyé au document parlementaire n°8645¹.

Dans son avis complémentaire, le Conseil d'État relève que la Commission des Finances ajoute l'épithète « juridique » derrière le terme « conseil » au nouveau paragraphe 3*bis* de 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. Il se demande si cette précision a un apport normatif et propose de l'omettre. Cette omission permettrait d'éviter qu'elle soit interprétée comme autorisant l'administration fiscale compétente à enjoindre à un avocat de fournir des renseignements en faisant valoir que le conseil qu'il rend à son client n'est pas juridique. Le Conseil d'État rappelle en effet que la jurisprudence européenne protège spécialement le secret professionnel de l'avocat, car celui-ci constitue une exigence intrinsèque du fonctionnement d'une société démocratique et bénéficie d'une garantie spécifique à l'aune de l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux et de l'article 8 de la Convention européenne

23 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).

24 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 ».

de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. Il est ainsi admis que les personnes qui requièrent les services de l'avocat « peuvent raisonnablement s'attendre à ce que leurs communications demeurent privées et confidentielles »²⁵, et ce, quelle que soit la teneur de ses échanges avec son mandataire²⁶.

La Commission des Finances décide de maintenir le texte tel que soumis à travers les amendements parlementaires. L'ajout de l'adjectif « juridique » a été fait sur base de l'avis de l'Ordre des avocats du barreau que la Commission des Finances a décidé de suivre.

La demande de l'Ordre était motivée comme suit : « il est proposé de préciser que ce texte ne vise que le conseil juridique de l'avocat pour délimiter le texte par rapport à d'autres activités, comme la domiciliation ou les mandats d'administrateurs. ».

La proposition du Conseil d'État sur ce point risque au contraire de créer une nouvelle ambiguïté en étendant la solution proposée à d'autres domaines d'activités de l'avocat.

Article 9 (article 8 initial)

La modification projetée de la loi modifiée du 10 août 2018 portant organisation de l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA vise à porter le nombre de directeurs adjoints de l'administration de trois à quatre. L'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA est en effet confrontée à des obligations croissantes en matière de TVA, comme l'évolution constante de la législation et de la jurisprudence en matière de TVA, tant au niveau national que de l'Union européenne, l'intensification des efforts d'harmonisation menés par le Conseil de l'Union européenne (notamment en ce qui concerne le rôle des plateformes électroniques dans le commerce mondial ou la facturation électronique), l'importance croissante de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne dans l'interprétation et l'application des règles en matière de TVA, ainsi que le renforcement des mécanismes de coopération en matière de lutte contre la fraude fiscale, notamment avec les Parquets national et européen. En considération de toutes les obligations incombant à l'administration, porter le nombre de directeurs adjoints de trois à quatre permettra de renforcer le comité de direction de l'administration par un directeur adjoint apportant une expertise supplémentaire en matière de TVA et en matière de contentieux, pour faire face aux défis susmentionnés. Le renforcement projeté des effectifs de direction permettra d'assurer un suivi plus efficace des évolutions juridiques et des enjeux liés à l'application de la TVA, tout en garantissant une meilleure coordination des actions de l'administration dans un cadre national et international de plus en plus exigeant.

Article 10 (article 9 initial)

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 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 4 (article 3 initial) est applicable « à partir de l'année d'imposition 2025 » et que les articles 5 et 6 (articles 4 et 5 initiaux) 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 5 (article 4 initial) du projet sous avis.

²⁵ CEDH, *Altay c. Turquie* (N° 2), n°11236/09, arrêt du 9 avril 2019, § 49.

²⁶ CEDH, *Vasil Vasilev c. Bulgarie*, n°7610/15, arrêt du 16 novembre 2021, § 90.

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** ».

La Commission des Finances décide de ne pas suivre cette recommandation.

*

5. TEXTE PROPOSÉ PAR LA COMMISSION PARLEMENTAIRE

Compte tenu de ce qui précède, la Commission des Finances recommande à la Chambre des Députés d'adopter le projet de loi n°8546 dans la teneur qui suit :

*

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 et portant modification :

1° de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») ;

2° de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu ;

3° de la loi modifiée du 11 mai 2007 relative à la création d'une société de gestion de patrimoine familial (« SPF ») ;

4° de la loi modifiée du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale ;

5° de la loi modifiée du 10 août 2018 portant organisation de l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA

Chapitre 1^{er} – 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

Art. 1^{er}.

Afin de permettre à l'Administration du cadastre et de la topographie de procéder à la mise à jour des inscriptions au registre foncier qui ne concordent pas avec celles des fichiers tenus par la section des évaluations immobilières de l'Administration des contributions directes, l'Administration des contributions directes met à disposition de l'Administration du cadastre et de la topographie, par un transfert sécurisé de données, les informations énoncées à l'article 2 et détenues dans le cadre de l'application de la loi modifiée sur l'impôt foncier du 1^{er} décembre 1936 (« Grundsteuergesetz »).

Art. 2.

Sont mises à disposition de l'Administration du cadastre et de la topographie les données suivantes détenues par l'Administration des contributions directes :

1° nom et prénom du ou des propriétaires ;

2° numéro d'identification du ou des propriétaires ;

- 3° adresse du ou des propriétaires ;
- 4° régime matrimonial à la signature de l'acte de mutation ;
- 5° numéro de dossier, propre à l'immeuble ;
- 6° désignation cadastrale ;
- 7° les quote-part détenues ;
- 8° les quotes-parts de parties communes en cas de copropriété.

Chapitre 2 – Modification de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung »)

Art. 3.

Au paragraphe 177 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung »), l'alinéa 2 est abrogé.

Chapitre 3 – Modification de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu

Art. 4.

À l'article 115, numéro 13a, paragraphe 2, point 4, de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, la première phrase est remplacée comme suit :

« Avant le 1^{er} mars de l'année qui suit l'année d'imposition de la mise à disposition, l'employeur est tenu de communiquer dans la forme prescrite au préposé du bureau d'imposition RTS compétent pour la vérification de l'employeur une liste nominative des salariés ayant bénéficié pendant la période du 1^{er} janvier au 31 décembre de l'année d'imposition de la présente mesure. ».

Art. 5.

À l'article 123*bis* de la même loi, il est inséré à la suite de l'alinéa 1^{er}, un alinéa 1a nouveau, libellé comme suit :

« (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. ».

Art. 6.

À l'article 157*bis*, alinéa 5, de la même loi, les termes « de la bonification d'impôt pour enfant visée » sont remplacés par les termes « des bonifications d'impôt pour enfant visées ».

Chapitre 4 – Modification de la loi modifiée du 11 mai 2007 relative à la création d'une société de gestion de patrimoine familial (« SPF »)

Art. 7.

À l'article 1^{er}, paragraphe 1^{er}, premier tiret, de la loi modifiée du 11 mai 2007 relative à la création d'une société de gestion de patrimoine familial (« SPF »), les termes « , d'une société par actions simplifiée » sont insérés entre les termes « actions » et « ou ».

**Chapitre 5 – Modification de la loi modifiée du 25 novembre
2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de
renseignements sur demande en matière fiscale**

Art. 8.

À la suite de l'article 3, paragraphe 3, de la loi modifiée du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale, il est inséré un paragraphe *3bis* nouveau qui prend la teneur suivante :

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

**Chapitre 6 – Modification de la loi modifiée du 10 août 2018
portant organisation de l'Administration de l'enregistrement,
des domaines et de la TVA**

Art. 9.

À l'article 3, paragraphe 1^{er}, première phrase, de la loi modifiée du 10 août 2018 portant organisation de l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA, les termes « trois directeurs adjoints » sont remplacés par les termes « quatre directeurs adjoints ».

Chapitre 7 – Entrée en vigueur

Art. 10.

La présente loi entre en vigueur le lendemain de sa publication au Journal officiel du Grand-Duché de Luxembourg, à l'exception :

1° de l'article 4 qui est applicable à partir de l'année d'imposition 2025 ;

2° des articles 5 et 6 qui sont applicables pour les années d'imposition 2025 et 2026.

Luxembourg, le 9 décembre 2025

Le Président,
Diane ADEHM

Le Rapporteur,
Laurent MOSAR

