

Avis de l'Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg sur le 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

(02/06/2025)

* * *

L'Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg a été saisi, pour rendre un avis sur le projet de loi n°8546 déposé en date 27 mai 2025 à la Chambre des Députés par Monsieur Gilles ROTH, Ministre des Finances.

L'Ordre des Avocats entend limiter ses observations aux seules propositions du projet de loi susmentionné, qui modifient la loi modifiée du 25 novembre 2014 relative à la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale, et plus particulièrement à l'insertion, à l'article 7, d'un paragraphe (3bis) nouveau.

1. La modification proposée est motivée par les arrêts de la Cour administrative du 12 décembre 2024, n° 48677Cb et n° 48684Cb rendus sur question préjudicielle posée à la Cour de Justice de l'Union européenne (CJUE, 26 septembre 2024, aff. C-423/23).

Actuellement, le § 177 de la loi générale des impôts (*Abgabenordnung* – AO) alinéa (1) pose le principe de l'opposabilité du secret professionnel des avocats face aux mesures d'investigation menées par l'Administration des Contributions Directes. L'alinéa (2) de ce paragraphe exclut de cette opposabilité les informations qui sont portées à la connaissance de l'avocat dans le cadre exclusif de son activité de conseil en matière fiscale, sauf le cas où la réponse de l'avocat aux questions lui adressées risqueraient d'exposer son client à des sanctions pénales.

Plusieurs principes se dégagent de la lecture de ces arrêts de la Cour administrative et de la Cour de Justice de l'Union européenne. Ainsi, l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne garantit le respect la vie privée et par là même le secret professionnel de l'avocat dans les relations avec son client et accorde aux échanges entre les avocats et leurs clients une protection renforcée qui recouvre non seulement l'activité de défense, mais également la consultation juridique, quel que soit le domaine sur lequel elle porte. L'article 7 de la Charte garantit ainsi nécessairement le secret de cette consultation juridique, et ce tant à l'égard de son contenu que de son existence.

La Cour en a conclu que « [...] la seule disposition de droit interne au niveau du § 177 AO pouvant être valablement appliquée dans le domaine de l'échange de renseignements [...] est celle de l'alinéa (1) du § 177 AO qui consacre le principe de l'opposabilité du secret professionnel de l'avocat aux mesures d'investigation menées par l'ACD, ce secret portant sur tous les éléments de fait concernant ses clients dont il a obtenu connaissance dans le cadre et en raison de l'exercice de son activité professionnelle d'avocat, dans tous les domaines relevant de cette activité, soit directement de la part de ses mandataires, soit d'autres sources, mais en lien avec son activité d'avocat. »

La protection du secret professionnel de l'avocat se justifie par le fait que les avocats se voient confier une mission fondamentale dans une société démocratique, à savoir la défense du justiciable. Tout justiciable doit pouvoir s'adresser à un avocat en toute liberté, pour pouvoir recevoir les avis juridiques dont il a besoin, quel que soit le domaine sur lequel porte une telle consultation juridique, et corrélativement l'avocat est tenu d'un devoir de loyauté envers son client.

Il en résulte que la restriction opérée par l'alinéa (2) du § 177 AO quant au secret professionnel de l'avocat en matière de conseil fiscal n'a pas lieu d'être et que cet alinéa (2) est dès lors à supprimer. Cet alinéa vide en effet le secret professionnel de l'avocat en matière fiscale, que ce soit en cas de conseil ou de représentation en justice, de sa substance.

Il convient de rappeler que même si la Charte des droits fondamentaux couvre un contexte essentiellement communautaire¹, le principe de l'article 7 de la Charte est également enraciné dans l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme (CEDH)^{2,3} et la Convention du Conseil de l'Europe pour la protection de l'avocat (non encore entrée en vigueur⁴), initiée notamment par le Luxembourg et signée par le Luxembourg le 13 mai 2025⁵.

Les dispositions de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, telles qu'interprétées par la Cour européenne des droits de l'homme, ont une valeur supérieure dans la hiérarchie des normes luxembourgeoises. L'effet direct de ces normes dans l'ordre juridique luxembourgeois est confirmé par une jurisprudence nombreuse, visant notamment l'article 8 de la CEDH. A ce titre, les autorités luxembourgeoises ont donc une obligation de se conformer à ces normes, telles que ces dernières sont définies par la jurisprudence européenne.

2. La modification proposée a pour but de clarifier que par l'échange de renseignements est visée aussi bien la demande d'échange émanant d'un autre Etat membre que celle d'un Etat tiers, lié au Luxembourg par une convention fiscale prévoyant un échange de renseignements sur demande.

En effet, le texte de la loi du 25 novembre 2014, modifié par le présent article couvre aussi bien l'échange de renseignements en vertu

- « 1. d'une convention bilatérale tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune ;
2. d'un accord bilatéral sur l'échange de renseignements en matière fiscale ;

¹ La Charte des droits fondamentaux a la même force que le droit de l'Union européenne et doit être respectée par les Etats membres lorsqu'ils mettent en pratique le droit de l'Union (voir Alain Steichen, Manuel de Droit Fiscal, Legitech 2023, p. 140 ; voir aussi, par exemple, CJUE, 6 octobre 2020, aff. C-245/19 et C-246/19, Etat luxembourgeois contre B e.a., donc aussi l'échange de renseignements).

² La CJUE rappelle d'ailleurs ceci aux points 47 et 48 de son arrêt du 26 septembre 2024.

Voir aussi CEDH, 6 décembre 2013, Michaud c. France ; arrêt qui retient que l'article 8 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales accorde une protection renforcée aux échanges entre les avocats et leurs clients par référence à la mission fondamentale que jouent les avocats dans une société démocratique.

³ La Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales a un effet direct en droit interne, dans la mesure où ce dernier concerne des aspects couverts par la Convention, comme le droit pénal fiscal (pour un cas d'application, voir CEDH, 14 janvier 2023, Halet v. Luxembourg, n° 21884/18, point 163).

⁴ Après son entrée en vigueur, cette convention s'appliquera aux activités professionnelles de l'avocat, sans restrictions territoriales (activités domestiques ou transfrontalières), sauf en cas de réserve d'un Etat signataire, le Luxembourg n'ayant actuellement pas formulé de réserve en ce sens.

⁵ L'article 3 de cette convention garantit notamment : « Les Parties veillent à ce que les avocats :

- a puissent dispenser à leurs clients ou clients potentiels des conseils juridiques en privé lorsqu'ils les rencontrent en personne ;
- b puissent communiquer de manière confidentielle avec leurs clients ou clients potentiels, quels que soient les moyens et quelle que soit la forme que prend cette communication ;
- c 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. »



3. de la loi du 21 juillet 2012 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, doits et autres mesures dans l'Union européenne ;
4. de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal ;
5. de la 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. »

Le texte de base, objet de la présente modification, a donc un champ plus large que la seule directive sur la coopération administrative. En particulier, un échange d'informations est souvent initié en vertu d'une convention fiscale. Or, comme décrit ci-dessus au point 1., les principes sous-jacents à la présente modification découlent aussi bien de la Charte des droits fondamentaux que de la Convention européenne des droits de l'homme et de la Convention du Conseil de l'Europe pour la protection de l'avocat, ces textes ayant une application large, non limitée à l'Union européenne.

Il y a notamment lieu de préciser que les conventions fiscales prévoyant un échange de renseignements sur demande basées sur la convention modèle de l'OCDE empêchent l'échange :

- a) de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre Etat contractant ;
- b) de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celle de l'autre Etat contractant ;
- c) de fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public.

sauf si les informations sont détenues par une banque, une institution financière, un fiduciaire ou une compagnie d'assurance.

Les commentaires du modèle de convention fiscale expliquent que « [un] Etat requis peut refuser de communiquer des renseignements relatifs aux communications confidentielles entre avocats ou autres représentants légaux agréés agissant dans l'exercice de leurs fonctions et leurs clients [...] dans la mesure où ces communications sont préservées de toute divulgation en vertu de son droit interne. »

La convention modèle de l'OCDE permet donc aussi de garantir le secret professionnel de l'avocat, et il n'y a pas lieu de distinguer au Luxembourg sur base de quel texte une demande de renseignements est formulée, sans encourir une violation de normes supérieures protégeant le respect de la vie privée.

Le texte proposé doit ainsi être compris comme visant tout type d'échange de renseignements en vertu des directives sur la coopération administrative et des conventions fiscales internationales, comme le permet la Convention Modèle de l'OCDE et comme l'exige notre haute juridiction administrative et la Cour de Justice de l'Union européenne d'après les jurisprudences précitées. Il convient également de ne pas opérer de distinction entre les demandes émanant d'une autorité requérante étrangère et les investigations de droit interne, le secret professionnel devant être protégé dans les deux cas, sur base des mêmes fondamentaux (voir point 1, supprimant l'alinéa (2) du paragraphe 177 OA).

3. Enfin, 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.

* *

*

Modifications proposées

**Projet de loi n°8546 portant introduction d'un[...] et portant modification :
3° de la loi modifiée du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de
renseignements sur demande en matière fiscale**

Au vu des considérations qui précèdent, l'Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg propose les modifications suivantes :

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

Art. 7. À la suite du paragraphe 3 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 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 ~~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 *juridique*. »

L'alinéa (2) du paragraphe 177 de la loi générale des impôts est à supprimer.

Luxembourg, le 2 juin 2025

Albert MORO
Bâtonnier

