

**Avis du Conseil de l'Ordre des avocats du barreau de Luxembourg sur le projet de loi 8029 relatif à l'échange automatique et obligatoire des informations déclarées par les opérateurs de plateformes**

(01/02/2023)

\* \* \*

Le Conseil de l'Ordre a pris connaissance du projet de loi 8029 relatif à l'échange automatique et obligatoire des informations déclarées par les opérateurs de plateformes, et notamment l'amendement proposé concernant l'article 15 du projet de loi et visant la modification de la loi modifiée du 25 mars 2020 relative aux dispositifs transfrontaliers devant faire l'objet d'une déclaration (Loi DAC6). Il est ainsi proposé de modifier l'article 3, paragraphe 2 de cette loi de la façon suivante :

*« (2) Dans les cas où le paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, est applicable, cet intermédiaire est tenu de notifier, au plus tard dans un délai de dix jours commençant à la date visée à l'article 2, paragraphe 1<sup>er</sup>, lettres a), b) ou c), la date qui intervient le plus tôt étant retenue, ~~à tout autre intermédiaire, et en l'absence d'un intermédiaire auquel le paragraphe 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, ne s'applique pas,~~ au contribuable concerné, les obligations de déclarations qui lui incombent en vertu de la présente loi.*

*L'intermédiaire tenu en vertu de l'alinéa 1<sup>er</sup> de notifier au contribuable concerné les obligations de déclaration qui incombent à celui-ci en vertu de la présente loi lui met à disposition les informations nécessaires au respect de l'obligation de déclaration visée à l'article 4. »*

Cette modification répond à l'arrêt de la Cour de Justice de l'Union européenne du 8 décembre 2022 (affaire C-694/20). Dans cet arrêt essentiel, la Cour consacre l'obligation au secret professionnel de l'avocat au regard de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne alors que l'article 47 de la Charte garantit le droit à un procès équitable.

En effet, par référence aux décisions de la Cour européenne des Droits de l'homme, elle retient :

*« au regard de l'article 7 de la Charte, il ressort de la jurisprudence de la Cour EDH que l'article 8, paragraphe 1, de la CEDH protège la confidentialité de toute correspondance entre individus et accorde une protection renforcée aux échanges entre les avocats et leurs clients (voir, en ce sens, Cour EDH, arrêt du 6 décembre 2012, Michaud c. France, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 117 et 118). À l'instar de cette disposition, dont la protection recouvre non seulement l'activité de défense, mais également la consultation juridique, l'article 7 de la Charte garantit nécessairement le secret de cette consultation juridique, et ce tant à l'égard de son contenu que de son existence. En effet, ainsi que l'a relevé*

*la Cour EDH, les personnes qui consultent un avocat peuvent raisonnablement s'attendre à ce que leurs communications demeurent privées et confidentielles [Cour EDH, arrêt du 9 avril 2019, Altay c. Turquie (No 2), CE:ECHR:2019:0409JUD001123609, § 49]. Partant, hormis des situations exceptionnelles, ces personnes doivent pouvoir légitimement avoir confiance dans le fait que leur avocat ne divulguera à personne, sans leur accord, qu'elles le consultent.*

*La protection spécifique que l'article 7 de la Charte et l'article 8, paragraphe 1, de la CEDH accordent au secret professionnel des avocats, qui se traduit avant tout par des obligations à leur charge, se justifie par le fait que les avocats se voient confier une mission fondamentale dans une société démocratique, à savoir la défense des justiciables (Cour EDH, arrêt du 6 décembre 2012, Michaud c. France, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 118 et 119). Cette mission fondamentale 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 (voir, en ce sens, arrêt du 18 mai 1982, AM & S Europe/Commission, 155/79, EU:C:1982:157, point 18). »*

La Cour de justice en conclut :

*« Il résulte de l'ensemble des considérations qui précèdent qu'il convient de répondre à la question posée que l'article 8 bis ter, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée est invalide au regard de l'article 7 de la Charte, en ce que son application par les États membres a pour effet d'imposer à l'avocat agissant en tant qu'intermédiaire, au sens de l'article 3, point 21, de cette directive, lorsque celui-ci est dispensé de l'obligation de déclaration, prévue au paragraphe 1 de l'article 8 bis ter de ladite directive, en raison du secret professionnel auquel il est tenu, de notifier sans retard à tout autre intermédiaire qui n'est pas son client les obligations de déclaration qui lui incombent en vertu du paragraphe 6 dudit article 8 bis ter »*

L'avocat reste donc, d'après la CJUE, seul tenu à une obligation de notification envers son client, que celui-ci soit le contribuable ou un autre intermédiaire.

Par conséquent, le Conseil de l'Ordre estime que l'amendement envisagé est erroné en ce qu'il prévoit que l'avocat est tenu de notifier **au contribuable concerné** les obligations de déclaration qui lui incombent en vertu de la Loi DAC6. En effet, aux termes de l'arrêt, cette obligation de notification de l'avocat ne peut exister qu'à l'égard du client de l'avocat, que celui-ci soit le contribuable concerné ou un autre intermédiaire. En revanche, l'obligation de notification ne saurait exister pour l'avocat face à un contribuable qui n'est pas son client, dans la mesure où une telle notification aurait pour conséquence de violer le secret professionnel liant l'avocat à son client.

Dans la mesure où la Cour de Justice arrive à cette conclusion en se basant sur des décisions très spécifiques relatives à la protection renforcée aux échanges entre les avocats et leurs clients dont découle l'obligation au secret professionnel de l'avocat et le droit à un procès équitable, le Conseil de l'Ordre pense également que l'amendement proposé par le projet de loi sous examen dont la vocation est de transposer le raisonnement de la Cour de Justice, ne saurait être étendu à des professions autres que celle d'avocat (à savoir aux experts-comptables et réviseurs

d'entreprises). En effet, et sans mettre en question l'existence d'un secret professionnel protégeant la mission des experts-comptables et réviseurs d'entreprises, il ne ressort aucunement que celui-ci est couvert par les articles 7 et 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.

Comme le relève la Cour de Justice, l'obligation de notification résultant de la directive 2011/16/UE, telle que modifiée par la directive (UE) 2018/822 (la **Directive DAC6**) répond à un objectif d'intérêt général reconnu par l'Union à savoir la lutte contre la planification fiscale agressive et la prévention du risque d'évasion et de fraude fiscale. La protection de la vie privée et familiale garantie par l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux constituent également un tel objectif, de même que le droit à un procès équitable de l'article 47. On notera sur ce point la consécration de la Cour de Justice quant à la mission fondamentale de l'avocat et son obligation de respect du secret professionnel : *« La protection spécifique que l'article 7 de la Charte et l'article 8, paragraphe 1, de la CEDH accordent au secret professionnel des avocats, qui se traduit avant tout par des obligations à leur charge, se justifie par le fait que les avocats se voient confier une mission fondamentale dans une société démocratique, à savoir la défense des justiciables (Cour EDH, arrêt du 6 décembre 2012, Michaud c. France, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 118 et 119). Cette mission fondamentale 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 (voir, en ce sens, arrêt du 18 mai 1982, AM & S Europe/Commission, 155/79, EU:C:1982:157, point 18) »* (considérant 28). La lutte contre la planification fiscale ne saurait donc être que proportionnée par rapport aux objectifs respectifs en présence, en tenant compte de la pondération de l'importance de chacun de ces objectifs et de la gravité de l'ingérence que représente une entorse à l'un de ceux-ci. Ainsi en considération de la position spécifique de la Cour de Justice quant à l'obligation au secret professionnel des avocats et à défaut de position explicite de la Cour de Justice quant à tout secret professionnel, l'extension de l'amendement envisagé au secret professionnel tel qu'il existe concernant les réviseurs et les experts-comptables, ne saurait être justifiée et constituerait un manquement de la transposition de la Directive DAC6.

Cette distinction est également présente dans le cadre de demande de renseignement en droit interne alors que le paragraphe 177 AO consacre l'opposabilité du secret professionnel des avocats mais pas celui des réviseurs et des experts-comptables. La Cour administrative a eu l'occasion de délimiter les conditions de cette opposabilité dans le contexte des échanges de renseignements interne dans une série d'arrêts du 13 juillet 2021 dits affaire des « Panama Papers » (n° 45185C à 45191C du rôle). Il s'agit, d'après les juges luxembourgeois, d'un des principes fondamentaux sur lesquels repose l'organisation de la justice, qui est un pilier d'une société démocratique.

Au vu de l'ensemble des éléments qui précèdent il apparaît qu'un amendement en ligne avec la décision de la Cour de Justice de l'article 3(2) de la Loi DAC6 serait le suivant :

*« (2) Dans les cas où le paragraphe 1er, alinéa 1er , est applicable, si cet intermédiaire n'est pas soumis à l'article 35 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, il est tenu de notifier, au plus tard dans un délai de dix jours commençant à la date visée à l'article*



2, paragraphe 1er, lettres a), b) ou c), la date qui intervient le plus tôt étant retenue, à tout autre intermédiaire, et en l'absence d'un intermédiaire auquel le paragraphe 1er, alinéa 1er, ne s'applique pas, au contribuable concerné, les obligations de déclaration qui leur incombent en vertu de la présente loi. Si cet intermédiaire est soumis à l'article 35 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, il est tenu de notifier, dans les mêmes délais, à son client, les obligations de déclaration qui lui incombent en vertu de la présente loi.

*Dans les cas où l'intermédiaire est tenu en vertu de l'alinéa 1er de notifier au contribuable concerné les obligations de déclaration qui incombent à celui-ci en vertu de la présente loi, cet intermédiaire met à disposition du contribuable concerné, le cas échéant, les informations nécessaires au respect de l'obligation de déclaration visée à l'article 4. »*

De plus, la Cour de Justice a également retenu que la divulgation de l'identité de l'avocat intermédiaire et de l'existence et du contenu de sa consultation ne pourrait être considéré comme strictement nécessaire à la réalisation de l'objectif de la Directive DAC6 à savoir de lutter contre les pratiques fiscales potentiellement agressives et de prévenir le risque d'évasion et de fraude fiscales, en assurant que les informations concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration soient transmises aux autorités compétentes (considérants n° 47 à 58 de l'arrêt notamment 56).

Par conséquent, il convient également de revenir sur les dispositions de l'article 10 de la Loi DAC6 afin d'exclure des intermédiaires identifiés les avocats.

Article 10 (1) de la Loi DAC6 est à modifier comme suit :

*« a) l'identification des intermédiaires, exception faite des intermédiaires soumis à l'article 35 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat, et des contribuables concernés, y compris leur nom, leur date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), leur résidence fiscale et leur numéro d'identification fiscale. Dans le cas où une entreprise associée au contribuable concerné participe au dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, l'identification comprend également le nom, la date et le lieu de naissance (pour les personnes physiques), la résidence fiscale et le numéro d'identification fiscale de cette entreprise associée ; »*

Luxembourg, le 1<sup>er</sup> février 2023

Le Bâtonnier,  
Pit RECKINGER

