

Projet de loi

relative aux droits de succession et de mutation par décès et modifiant

- la loi modifiée du 27 décembre 1817 sur le droit de succession
- la loi modifiée du 7 août 1920, sur la majoration des droits d'enregistrement, de timbre, de succession
- la loi du 31 janvier 1921 concernant modification de l'article 22 de la loi du 7 août 1920, sur la majoration des droits d'enregistrement, de timbre, de succession
- la loi modifiée du 13 juin 1984 portant révision de certaines dispositions législatives régissant la perception des droits d'enregistrement, de succession et de timbre.

Avis du Conseil d'Etat

(10 novembre 2009)

Par dépêche du 7 novembre 2008, le Premier Ministre, Ministre d'Etat, a soumis à l'avis du Conseil d'Etat le projet de loi sous rubrique. Au texte du projet de loi proprement dit, élaboré par le ministre des Finances, étaient joints un exposé des motifs et un commentaire des articles. Par une deuxième dépêche, datée du 24 février 2009, le Premier Ministre, Ministre d'Etat, a soumis au Conseil d'Etat une série d'amendements audit projet de loi, également accompagnés d'un exposé des motifs et d'un commentaire des articles amendés.

Les avis de la Chambre des salariés, de la Chambre des métiers et de la Chambre de commerce ont été communiqués au Conseil d'Etat par dépêches respectivement du 21 avril 2009, du 5 juin 2009 et du 26 août 2009.

L'avis de la Chambre des fonctionnaires et employés publics lui a été communiqué par dépêche du 1^{er} octobre 2009.

Considérations générales

Le projet de loi vise essentiellement à modifier certaines dispositions discriminatoires par rapport aux non-résidents, répondant ainsi à une invitation que la Commission européenne a adressée au Gouvernement luxembourgeois en date du 16 octobre 2008. Ces modifications portent notamment sur les points suivants:

- l'abolition de toute distinction tarifaire entre droits de succession et droits de mutation par décès en cas d'exemptions en ligne directe, entre époux et entre personnes unies par un partenariat au sens de la loi modifiée du 9 juillet 2004 relative aux effets légaux de certains

partenariats, ayant des descendants communs, ainsi qu'entre époux et partenaires pour ce qui est recueilli et acquis par l'époux survivant ou le partenaire survivant en usufruit ou à titre de pension ou de rétribution périodique si, par le décès du premier mourant, ses enfants issus d'un précédent mariage ou d'un partenariat, ou les descendants de ceux-ci, ont acquis la propriété ou sont chargés de la pension ou de la rétribution périodique;

- l'extension de la franchise de 1.250 euros aux droits de mutation par décès;
- la définition du passif susceptible d'être déduit de la valeur des immeubles sis au Luxembourg en cas de droits de mutation par décès: l'imposition se fait ainsi sur base d'une assiette définie en tant que valeur nette à la fois en cas de droits de succession et en cas de droits de mutation par décès.

En outre, le projet de loi propose l'extension de l'abattement de 38.000 euros entre époux prévu par la loi du 13 juin 1984 aux personnes unies par un partenariat au sens de la loi modifiée du 9 juillet 2004 relative aux effets légaux de certains partenariats.

Examen des articles

Article 1^{er}

La première version du projet de loi visait à abroger certaines discriminations seulement. Le Conseil d'Etat estime que le Luxembourg devrait en toute matière veiller à conformer sa législation aux exigences du droit européen, évitant ainsi toute discrimination injustifiée. Aussi approuve-t-il le texte de l'article 1^{er}, dans la version proposée par les amendements, qui a le mérite de la clarté: Les exemptions prévues s'appliquent au même titre aux droits de succession, perçus à charge des contribuables résidents, et aux droits de mutation par décès, prélevés à charge des contribuables non résidents.

Article 2

L'article 2 modifie trois dispositions de l'article 1^{er} de la loi du 31 janvier 1921, telle que modifiée déjà notamment par celle du 13 juin 1984. Le commentaire des articles ne fournit pas de précision sur les modifications proposées.

Le Conseil d'Etat n'a pas d'observations quant au fond des modifications proposées. Quant à la forme, il propose de substituer aux trois modifications de texte une nouvelle formulation de l'article modifié, ceci dans le souci d'améliorer la lisibilité du texte.

En même temps, le Conseil d'Etat propose de modifier l'article 1^{er} de la loi précitée du 31 janvier 1921 sur les deux points suivants:

- Le texte de loi comporte actuellement une discrimination des époux ou partenaires reconnus suivant qu'ils ont ou n'ont pas d'enfants ni de descendants communs. En effet, le droit de succession et le droit de mutation par décès sont perçus au taux de base de 5% en cas de transfert de biens entre époux ou entre partenaires reconnus uniquement si ces personnes n'ont ni enfants ni descendants communs. Le Conseil d'Etat se demande si une telle différenciation peut se défendre dans le contexte social actuel. Il a de sérieux doutes sur la légitimité d'une telle discrimination par rapport à l'article 10bis de la Constitution et par rapport à Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales. Aussi le Conseil d'Etat propose-t-il d'exonérer les transferts entre époux et entre partenaires reconnus sans descendants communs au même titre que les transferts faits, dans les mêmes circonstances, entre époux et partenaires reconnus avec descendants communs.

- Dans sa formulation actuelle, le libellé de l'article 2 discrimine les enfants adoptés par rapport aux enfants légitimes et aux enfants naturels. Cette disposition est toutefois en conflit avec la loi du 13 juin 1989 portant réforme de l'adoption qui dispose que « l'adoption (plénière) confère à l'adopté et à ses descendants les mêmes droits et obligations que s'il était né du mariage des adoptants »¹. De ce fait, les droits de succession et de mutation par décès ne sont pas perçus à charge des transferts pour cause de décès opérés entre l'adoptant et l'adopté, dès lors que l'adoption est qualifiée d'adoption plénière au sens de ladite loi. Dans un souci de clarté juridique, le Conseil d'Etat propose de préciser dans le libellé de la loi cette différenciation entre l'adoption plénière et l'adoption simple.

Le nouveau texte de l'article 2 devrait donc se lire comme suit:

« **Art. 2.** L'article 1^{er} de la loi du 31 janvier 1921 concernant la modification de l'article 22 de la loi du 7 août 1920, sur la majoration des droits d'enregistrement, de timbre, de succession, tel que modifié, est remplacé par le texte suivant:

« **Art. 1^{er}.** Le droit de succession et le droit de mutation par décès sont fixés ainsi qu'il suit:

- a) entre frères et sœurs, 6 pour cent;
- b) entre oncles et tantes et neveux et nièces, entre l'adoptant et l'adopté, 9 pour cent;
- c) entre grands-oncles ou grands-tantes et petits-neveux ou petites-nièces, entre l'adoptant et les descendants de l'adopté, 10 pour cent;
- d) entre tous autres parents ou personnes non parentes, 15 pour cent.

Toutefois, le droit de succession et le droit de mutation par décès ne sont pas perçus aux termes des points b) et c) si les liens entre l'adoptant et l'adopté sont basés sur une adoption plénière telle que réglementée au chapitre II du titre VIII du livre I^{er} du Code civil. Est assimilée à l'adoption plénière celle prononcée par les autorités judiciaires d'un autre Etat membre de l'Union européenne, à condition que le statut légal de

¹ Article 368 nouveau du Code civil introduit par l'article 1^{er} de la loi du 13 juin 1989 portant réforme de l'adoption.

l'enfant adopté aux termes de cette procédure soit identique à celui d'un enfant faisant l'objet d'une adoption plénière telle que définie ci-avant. » »

Article 3

L'article 3 introduit un abattement de 38.000 euros pour le calcul des droits de mutation par décès à percevoir sur les transferts opérés par décès entre conjoints ou entre partenaires reconnus. Cette disposition vise à aligner sur ce point les droits de mutation par décès et les droits de succession. Si la Chambre des députés décide de suivre le Conseil d'Etat dans la formulation proposée à l'article 2, cette disposition perd sa raison d'être et peut être supprimée, de même que le dernier tiret de l'intitulé du projet de loi.

Articles 4 à 6

Les articles sous examen n'appellent pas d'observation.

Le Conseil d'Etat constate par ailleurs que le projet de loi ne modifie pas le traitement des libéralités entre vifs ou testamentaires faites au profit des personnes morales désignées par l'article 25 de la loi du 29 décembre 1971 concernant le droit d'apport et portant révision de certaines dispositions relatives aux droits d'enregistrement, soit essentiellement les communes, les établissements publics, les hospices et les bureaux de bienfaisance, ainsi que les associations sans but lucratif et les établissements d'utilité publique. Actuellement, ces libéralités sont grevées de droits d'enregistrement perçus au taux réduit de 4 pour cent, suite aux modifications inscrites dans la loi du 19 décembre 2008 portant, entre autres, abolition du droit d'apport, dont l'article 10 qui modifie l'article 23 de la loi modifiée du 7 août 1920 est libellé comme suit:

« Les droits de succession et de mutation sur les legs et les donations en faveur des communes, des établissements publics, des hospices, des offices sociaux, des associations sans but lucratif, des fondations et des personnes morales constituées dans le cadre de l'un des cultes reconnus aux termes d'une convention conclue avec le Gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg sont fixés à 4%. Ce taux se trouve majoré pour les donations en vertu de l'article 7 de la loi du 13 mai 1964 ayant pour objet l'amélioration et l'harmonisation des régimes de pensions contributifs. Toutefois sont exempts de tous droits les legs et les donations ayant pour objet les fondations de bourses d'études aux universités et aux établissements publics d'enseignement. »

L'exposé des motifs expliquait que « dans la mesure où la loi modifiée du 29 décembre 1971 comportait des dispositions autonomes relatives aux dons et legs faits en faveur de certaines personnes morales privées et publiques, l'abrogation de cette loi rend nécessaire la réintroduction de ces dispositions dans la loi modifiée du 7 août 1920. Dans ce contexte – et conformément à l'engagement pris en mai 2008 par le Gouvernement dans le « discours sur l'état de la Nation » en relation avec la promotion des œuvres philanthropiques, le taux applicable aux donations et aux legs en faveur notamment d'associations sans but lucratif, de fondations et d'églises est ramené de 6% à 4%. A noter que des exonérations subjectives dans le

chef de nombreuses personnes morales privées et publiques continuent à exister sur la base de dispositions légales spécifiques ».

Dans son avis relatif à ce projet de loi, le Conseil d'Etat avait approuvé la modification proposée, qui visait à réduire le taux de 6% applicable aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique en l'alignant sur le taux de 4% applicable à certaines institutions publiques bénéficiant de libéralités. A titre subsidiaire, le Conseil d'Etat s'était interrogé, pour ce qui est de l'article 11 (9 selon le Conseil d'Etat), s'il ne conviendrait pas de réduire le taux de 6% à 0% au profit des associations sans but lucratif etc. par souci de cohérence avec la démarche du Gouvernement qui souhaite encourager la philanthropie en proposant des mesures fiscales plus ambitieuses dans le projet de loi (No 5924) portant modification de certaines dispositions en matière des impôts directs qui est devenu entre-temps la loi du 19 décembre 2008.

Le Conseil d'Etat invite la Chambre des députés à revenir sur ces observations dans le cadre du projet de loi sous avis. Le Conseil d'Etat estime en effet que la perception de droits d'enregistrement sur les libéralités n'est pas cohérente avec le traitement fiscal favorable dont bénéficient les libéralités en matière d'impôt sur le revenu. Il ne comprend pas non plus pourquoi les legs et donations ayant pour objet les fondations de bourses d'études aux universités et aux établissements publics d'enseignement sont exempts de tous droits alors que cette exemption ne s'applique pas à des libéralités en faveur d'autres institutions et d'organismes tout aussi dignes d'être encouragés fiscalement. La même question se pose d'ailleurs pour les libéralités faites à certaines institutions bénéficiant d'exonérations en vertu de dispositions spécifiques.

Dans ce contexte, le Conseil d'Etat note que, parmi les 27 Etats membres de l'Union européenne, seuls quatre pays, en dehors du Luxembourg, perçoivent actuellement des droits de transfert lors de libéralités entre vifs ou testamentaires faites en faveur de fondations et d'associations sans but lucratif reconnues d'intérêt général: l'Autriche, la Belgique, la Lituanie, Malte².

De l'avis du Conseil d'Etat, les déchets fiscaux d'une telle abolition seraient minimes. En revanche, l'exemption des libéralités serait un message fort, qui confirmerait l'ambition du Gouvernement d'encourager la philanthropie au Luxembourg. Aussi le Conseil d'Etat propose-t-il d'inclure dans le projet de loi une disposition visant à remplacer l'article 23 de la loi modifiée du 7 août 1920, tel que cité ci-avant, par la disposition suivante:

« Sont exempts de tous droits les legs et les donations en faveur des communes, des établissements publics, des hospices, des offices sociaux, des fondations et des associations sans but lucratif reconnues d'intérêt général aux termes de l'article 26-2 de la loi modifiée du 21 avril 1928 sur les associations et les fondations sans but lucratif, et des personnes morales constituées dans le cadre de l'un des cultes reconnus aux termes d'une convention conclue avec le Gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg. La même exemption s'applique aux legs et les donations ayant pour objet les fondations de bourses

² Source: European Foundation Center, Comparative Highlights of Foundation Laws - Comparing the legal and fiscal environments of foundations and funders across the EU, disponible sous <http://www.efc.be/projects/eu/legal/>.

d'études aux universités et aux établissements publics d'enseignement. »

Le Conseil d'Etat n'a pas d'autres observations à formuler au sujet du projet de loi soumis à son avis.

Ainsi délibéré en séance plénière, le 10 novembre 2009.

Le Secrétaire général,

s. Marc Besch

Le Président,

s. Alain Meyer